

CONSEJO DE ESTADO SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

Bogotá D.C., diez (10) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 540012333000201200185 01 [20385]

Actor: MELISSA FERNANDA PÁEZ HERNÁNDEZ

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN**

Firmeza de la declaración - IVA - Bimestre 6 del año 2008

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante[1].

ANTECEDENTES

El 20 de enero de 2009, Melissa Fernanda Páez Hernández presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre del año 2008, en la que registró unos ingresos brutos por operaciones gravadas de \$110.681.000 y un impuesto a cargo de \$7.216.000[2].

El 25 de agosto de 2009, la actora declaró renta por el año 2008 y se acogió el beneficio de auditoría del artículo 689-1 del Estatuto Tributario[3].

El 28 de octubre de 2010, la DIAN notificó a la responsable el requerimiento especial No. 072382010000132 de 25 de octubre de 2010, por medio del cual propuso la modificación de la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008, en el sentido de (i) adicionar ingresos por operaciones gravadas por \$1.133.941.000 y un IVA a la tarifa del 16% por \$181.431.000 y (ii) aceptar \$14.556.000 como descontable de IVA retenido y certificado por los bancos. También propuso una sanción por inexactitud de \$270.330.000. En consecuencia, propuso un saldo a pagar por impuesto de \$176.172.000 y un total saldo a pagar de \$446.502.000[4].

El 26 de mayo de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412011000052 en la que mantuvo las glosas del requerimiento especial[5].

Previa interposición del recurso de reconsideración[6], el 23 de julio de 2012 la Administración notificó la Resolución No. 900.111 por medio de la cual confirmó el acto recurrido[7].

DEMANDA



Melissa Fernanda Páez Hernández, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones:

"[...]"

· DECLARATIVAS:

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) RESOLUCIÓN NÚMERO 900111 de junio 25 de 2012, que RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN CONFIRMANDO la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NÚMERO 072412011000052 de mayo 26 de 2011.) (sic). LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NÚMERO 072412011000052 de mayo 26 de 2011, CORRESPONDIENTE AL SEXTO PERÍODO AÑO 2008.

· CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se declare que la señora Melissa Fernanda Páez Hernández, no debe suma de dinero alguno producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, Melissa Fernanda Páez Hernández NIT. 60.448.325-0, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a pagar a Melissa Fernanda Páez Hernández NIT 60.448.325-0 el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo (sic) su fallo respectivo.

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

CUARTA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después este término.

QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.”[8]



Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 137 inciso 2º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 683, 689, 689-1, 705, 705-1, 714, 720, 730, 742, 745 y siguientes del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, la demandante propuso los siguientes cargos:

1. La declaración de IVA se encuentra en firme y no puede ser objeto de modificación

La demandada dejó de aplicar el artículo 705-1 del E.T., que establece que el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente es el mismo que tiene la declaración de renta que coincide con la respectiva vigencia fiscal, ya que dicha norma está vigente y goza de validez a pesar de que en algunos de sus conceptos la DIAN ha querido desconocer su aplicación.

De acuerdo con lo precisado en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, el tema central de discusión es que la DIAN considera que no es aplicable el artículo 705-1 del E.T. porque así lo dispone uno de sus conceptos[9]. Con ello privilegia sus pronunciamientos por encima del artículo 705-1 del E.T.[10].

En efecto, el Concepto DIAN 048953 de 2007 desconoce el artículo 705-1 del E.T., porque no acepta la extensión del beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del respectivo año gravable, a pesar de que se cumplan los requisitos para acogerse al citado beneficio.

Dar aplicación a un concepto por encima de la ley, desconoce los artículos 2 y 4 de la Constitución Política. Cuando los funcionarios acomodan sus actuaciones a su criterio e interpretación violan los artículos 29 y 6 superiores, lo que, a su vez, constituye causal de nulidad de los actos administrativos.

Al igual que la declaración de renta del año gravable 2008, las declaraciones de IVA y de retención en la fuente quedan en firme, de acuerdo con el artículo del 714 del E.T. Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 705-1 del mismo ordenamiento establece que una vez en firme la declaración de renta, las declaraciones de IVA y retención en la fuente correspondientes a ese mismo año gravable, también adquieren firmeza.

Con los actos acusados la DIAN desconoció el precedente del Consejo de Estado, que señala que la intención del legislador al adicionar al Estatuto Tributario el artículo 705-1, "fue crear identidad en los plazos que tiene el Estado para verificar las declaraciones de renta, de IVA y de retención en la fuente, sin hacer distinciones o exclusiones para eventos en los que por disposición legal se suspende o se amplía el plazo para proferir requerimiento especial." [11], así como las sentencias de la Corte Constitucional que fijan los nuevos criterios sobre la obligatoriedad de aplicar tales precedentes.[12]

Debido a que en virtud del beneficio de auditoría, la declaración de renta de 2008, presentada el 25 de agosto de 2009, adquirió firmeza el 25 de febrero de 2010, la



declaración de IVA del 6º bimestre de 2008 se encontraba en firme cuando se notificó el requerimiento especial (28 de octubre de 2010).

De manera que se incurrió en indebida notificación del requerimiento especial, lo que genera la nulidad de los actos demandados, de acuerdo con el artículo 730 numeral 3 del E.T.

2. Violación al debido proceso

La DIAN violó el debido proceso de la actora porque adicionó como ingresos gravados los valores reportados por las entidades bancarias sin hacer una depuración adecuada de estos, a pesar de que corresponden a comisiones que se realizaron con tarjetas CADIVI, lo que resulta usual en la zona de frontera. Además, la DIAN no indagó el origen de las consignaciones bancarias, ni qué parte de estas correspondía a ingresos efectivamente recibidos. Tampoco se le permitió a la actora depurar los ingresos, lo que configuró una violación a los principios de equidad y de justicia consagrados en el artículo 683 del E.T.

La sanción por inexactitud fijada en los actos acusados carece de fundamento legal pues, como lo ha precisado el Consejo de Estado[13], no en todos los casos procede inexorablemente dicha pena. Adicionalmente, se hizo una mala determinación de la base de la sanción ya que se tomaron como ingresos todas las consignaciones sin que se hubiera permitido a la actora su depuración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó no acceder a las pretensiones de la demanda con los argumentos que se resumen a continuación[14]:

Aunque el artículo 705-1 del Estatuto Tributario está vigente, solo se aplica en aquellos procesos de determinación que involucran la revisión del impuesto sobre la renta de un período gravable determinado, dado que otorga a la Administración la posibilidad de modificar las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del mismo período gravable cuando se advierten inconsistencias en la declaración de renta, considerando que esta se presenta el año siguiente a la vigencia fiscal denunciada.

Cuando la DIAN no determina el impuesto sobre la renta, pero encuentra inconsistencias en las declaraciones de IVA, el término de firmeza de estas se sujeta a la regla general (arts. 705 y 714 del E.T.). Es decir, la Administración debe expedir y notificar el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

En este caso, no era aplicable el artículo 705-1 del E.T porque la DIAN no modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, que por el beneficio de auditoría adquirió firmeza el 25 de febrero de 2010.

Como el artículo 705-1 del E.T. no era aplicable a este asunto, no se violó el debido proceso de la actora. Además, en el anexo explicativo de los actos demandados se hizo un amplio estudio sobre la derogatoria del artículo 689-1 inciso 2 del E.T., que permitía la aplicación del beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y de retención en la fuente.

Comoquiera que en este caso el beneficio de auditoría recaía solo sobre la declaración de renta del año gravable 2008, el término especial de firmeza de esta no podía extenderse a la



declaración de IVA investigada, que se regía por la regla general de los artículos 705 y 714 del E.T.

No es cierto que la doctrina oficial pretenda suplir la ley puesto que los conceptos citados por la DIAN son la interpretación oficial de los artículos 689-1 y 705-1 del E.T. vigentes para el año gravable 2008. Además, los conceptos tienen carácter normativo en la medida en que su aplicación es obligatoria para la Administración, que, a su vez, puede exigir su observancia a los administrados.

El artículo 23 del Decreto 4818 de 2007 señalaba que la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008 podía presentarse hasta el 20 de enero de 2009, como en efecto lo hizo la contribuyente. En consecuencia, la firmeza de la referida declaración debía producirse el 20 de enero de 2011, dos años después de su presentación, como lo disponen los artículos 705 y 714 del E.T.

Por efecto de la derogatoria del inciso 2 del artículo 689-1 del E.T., el término de firmeza especial de la declaración de renta del año gravable 2008 no se extendió a las declaraciones de IVA del mismo periodo gravable, por lo cual la declaración investigada no estaba en firme el día en que la DIAN notificó el requerimiento especial (28 de octubre de 2010). Aunado a lo anterior, la liquidación oficial de revisión se notificó el 31 de mayo de 2011, es decir, dentro del término previsto en el artículo 710 del E.T., que vencía el 28 de julio de 2011.

Al comprobarse que cuando se notificó el requerimiento especial no estaba en firme la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008, también queda probada la legalidad de la determinación oficial del tributo. Por lo tanto, no se cumple ninguna de las causales de nulidad del artículo 730 del E.T. ni se violó el debido proceso.

De otra parte, está acreditado en el expediente que en desarrollo de las facultades de fiscalización se recaudaron las pruebas conforme a la normativa vigente. También, que los actos administrativos demandados se profirieron y notificaron oportuna y debidamente y que la actora ejerció su derecho de defensa.

La DIAN tuvo en cuenta las transacciones que realizó la actora a través de las entidades financieras debido a que no se demostró que las ventas pagadas con tarjetas débito y crédito estuvieran excluidas conforme con el artículo 788 del E.T.

Como la declarante omitió ingresos, incurrió en la sanción por inexactitud, pues dicha omisión originó un menor impuesto cargo en perjuicio del fisco.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones[15]:

El artículo 705-1 del E.T. es una norma especial de firmeza de las declaraciones tributarias de IVA y retención en la fuente. Como lo ha precisado el Consejo de Estado[16], lo que pretende el artículo 705-1 del E.T., es otorgar a la Administración un término mayor para modificar las declaraciones de IVA y retención en la fuente que se encuentre investigando, teniendo en cuenta que la declaración de renta se presenta en el año siguiente al periodo gravable denunciado.



No es adecuada la interpretación que la demandante dio al artículo 705-1 del E.T., porque desconoce la derogatoria del artículo 689-1 inciso segundo del E.T. por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

El artículo 705-1 del E.T. existe desde cuando el artículo 134 de la Ley 223 de 1995 lo incorporó al Estatuto Tributario. Durante su vigencia, el legislador ha expedido diversas normas que se han ocupado de la extensión o no del beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA ya que este beneficio no se extiende automáticamente a dichas declaraciones.

Con base en la aplicación armónica de los artículos 705, 705-1 y 714 del E.T., la DIAN tenía dos años, a partir del 25 de agosto de 2009 (fecha de presentación de la declaración de renta) para notificar el requerimiento especial respecto a la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008. Por lo tanto, la firmeza de la citada declaración operaba hasta el 25 de agosto de 2011.

Como el 28 de octubre de 2010 se notificó a la actora el requerimiento especial, tal actuación se realizó en término y la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008 no quedó en firme.

No es válido el argumento de que la DIAN no dio a la actora la oportunidad de depurar de los ingresos reportados por los bancos, las operaciones realizadas con las tarjetas CADIVI pues fue esta quien se abstuvo de pronunciarse sobre los valores que fueron adicionados en la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008.

En este caso, hubo una omisión de ingresos en la declaración de IVA de la actora, que generó un menor impuesto a pagar. Por lo anterior, la sanción por inexactitud es procedente, sobre todo porque la demandante nunca explicó la razón de la discrepancia entre los valores declarados y los reportados por las entidades financieras.

Si en gracia de discusión se considerara que la omisión de ingresos obedeció a la imposibilidad de la actora de demostrar que los ingresos adicionados fueron producto de comisiones generadas por las tarjetas CADIVI, la jurisprudencia reciente del Consejo de Estado[17] ha indicado que la sanción por inexactitud procede, incluso, en los casos en que existe falta de prueba o falta de requisitos formales, de manera que la sanción por inexactitud no violó el debido proceso.

Se condena en costas a la demandante por ser la parte vencida, de conformidad con los artículos 188 del C.P.A.C.A. y 392 numeral 1º del C.P.C., y se ordena a la Secretaría que las liquide. Igualmente, se condena a la actora a pagar las agencias en derecho correspondientes al 0.1% de las pretensiones negadas, que equivalen a \$446.502.000.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso recurso de apelación e insistió en la firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 6 de 2008. Con tal propósito, reiteró los argumentos de la demanda y de la audiencia de pruebas, en el siguiente sentido[18]:

La demandada dejó de aplicar el artículo 705-1 del E.T., que establece que el término de firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente es el mismo que tiene la declaración de renta que coincide con la respectiva vigencia fiscal, ya que esa norma está vigente y goza de validez a pesar de que en algunos de sus conceptos la DIAN ha querido



desconocer su aplicación. Con ello privilegia sus pronunciamientos por encima del artículo 705-1 del E.T.[19].

En efecto, el Concepto DIAN 048953 de 2007 desconoce el artículo 705-1 del E.T., porque no acepta la extensión del beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del respectivo año gravable, a pesar de que se cumplan los requisitos para acogerse al citado beneficio.

La aplicación a un concepto por encima de la ley desconoce los artículos 2 y 4 de la Constitución Política. Cuando los funcionarios acomodan sus actuaciones a su criterio e interpretación violan los artículos 29 y 6 superiores, lo que, a su vez, constituye causal de nulidad de los actos administrativos.

En consecuencia, al igual que la declaración de renta, las declaraciones de IVA y de retención en la fuente quedan en firme de acuerdo con la regla general del artículo 714 del E.T. Pero se debe tener en cuenta que el artículo 705-1 íb establece que una vez en firme la declaración de renta, las declaraciones de IVA y retención en la fuente correspondientes a ese mismo año gravable, también adquieren firmeza.

Con los actos acusados, la DIAN desconoció el precedente del Consejo de Estado que señala cuál fue la intención del legislador al adicionar el artículo 705-1 al Estatuto Tributario.[20] También vulneró las sentencias de la Corte Constitucional que fijan los nuevos criterios sobre la obligatoriedad de aplicar tales precedentes.[21]

La declaración de IVA del 6º bimestre de 2008 se encontraba en firme cuando se notificó el requerimiento especial (28 de octubre de 2010) debido a que en virtud del beneficio de auditoría, la declaración de renta de 2008, presentada el 25 de agosto de 2009, adquirió firmeza el 25 de febrero de 2010. De manera que se incurrió en una indebida notificación del requerimiento especial, lo que constituye causal de nulidad de los actos demandados, conforme con el artículo 730 numeral 3º del E.T.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación[22].

La demandada insistió en los argumentos de la contestación de la demanda[23].

El Ministerio Público no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por la demandante, la Sala decide sobre la firmeza de la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008. En concreto, determina si, con fundamento en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría de la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2008 afecta el término de firmeza de la declaración de IVA del bimestre 6 del mismo año.

No existe discusión acerca de la vigencia del artículo 705-1 del E.T., ya que esta norma se incorporó al Estatuto Tributario con el artículo 134 de la Ley 223 de 1995 y desde ese entonces no ha sufrido ninguna modificación.



El artículo 705-1 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente.- Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.”

El propósito de esta norma es unificar el término de fiscalización de la declaración de renta con el término de fiscalización de las declaraciones de IVA y retención en la fuente del mismo período gravable, en el entendido que en la declaración de renta pueden advertirse falencias respecto de las declaraciones de retención en la fuente o de IVA, que por efecto del término de presentación del denuncia rentístico (en la siguiente vigencia fiscal a la que se declara) reducen, sin ninguna justificación, el plazo de fiscalización de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, tornándolas inmodificables en un plazo menor al establecido en las normas generales de firmeza, en detrimento de los intereses del Estado.

Por su parte, el beneficio de auditoría fue adicionado al Estatuto Tributario en el artículo 689-1 por la Ley 488 de 1998[24]. El artículo 22[25] de esa ley estableció el beneficio respecto de las declaraciones de renta del año gravable 1998 y en forma transitoria el artículo 111[26] dispuso la aplicación del beneficio de auditoría para las declaraciones de renta de los años 1996 y 1997.

En uno y otro caso, fue expresa la prohibición de aplicar el término de firmeza de la declaración de renta a las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente correspondientes a los períodos comprendidos entre los años 1996 a 1998.

El artículo 17 de la Ley 633 de 2000 modificó por primera vez el artículo 689-1 del E.T., para extender el término de firmeza de la declaración de renta a las declaraciones coincidentes de IVA y de retención en la fuente. No obstante, esta disposición fue derogada expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003[27].

En consecuencia, para vigencia fiscal 2008, que corresponde a la declaración de IVA que aquí se discute, el artículo 689-1 del E.T. disponía lo siguiente:

“Artículo. 689-1.- Modificado. L. 633/2000, art. 17. Beneficio de auditoría.- Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incremente su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para el efecto fije el Gobierno Nacional.

Inciso.2º.- Derogado. L. 863/2003, art. 69.
[...]" (Subraya fuera del texto original)



Al haberse eliminado la extensión del término de firmeza especial del beneficio de auditoría de la declaración de renta a las declaraciones de IVA y retenciones del mismo periodo gravable, la regla de firmeza aplicable a las declaraciones de IVA y retenciones es la general, prevista en los artículos 705 y 714 del E.T, que disponen lo siguiente:

“Artículo 705. Término para notificar el requerimiento.- El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.” (Subraya fuera del texto original)

“Artículo 714. Firmeza de la liquidación privada.- La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.” (Subraya fuera del texto original)

Sobre la aplicación restrictiva del término de firmeza de la declaración de renta con beneficio de auditoría y la aplicación de la regla general de firmeza para las declaraciones de IVA y retenciones del mismo periodo gravable al que se refiere la declaración de renta, la Sala reitera su criterio, expuesto en los siguientes términos[28]:

“El artículo 705-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, dispone que “[...]os términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable”. Esta es una norma general con fundamento en la cual el término general de firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, es el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable.

Sin embargo, el artículo 689-1 ib es una norma especial, que concede un beneficio tributario, motivo por el cual debe interpretarse en forma restrictiva. Por lo tanto, si dicha norma no concede expresamente el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente, no puede interpretarse en el sentido que pretende la actora.

En consecuencia, al haberse derogado la norma que autorizaba el beneficio de auditoría para las declaraciones de IVA y retención en la fuente, debe entenderse que el legislador limitó el beneficio de auditoría exclusivamente al impuesto sobre la renta y complementarios, por lo cual la firmeza para las declaraciones del impuesto a las ventas y retención en la



fuelle, opera conforme con las normas generales de los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.” (Subraya fuera del texto original)

El Concepto de la DIAN 048953 de 2007 (que reitera el Concepto 034084 de 2005) señala que el término de firmeza para las declaraciones de IVA y de retención en la fuente opera de acuerdo con las normas generales de los artículos 705, 706 y 714 del E.T., porque el beneficio de auditoría se aplica exclusivamente para la declaración del impuesto sobre la renta.

Dicho concepto se fundamenta en la ley, pues tiene en cuenta que como consecuencia de la derogatoria del artículo 689-1 inciso 2 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría para la declaración de renta de un año gravable no es aplicable a las declaraciones de IVA y retenciones del mismo periodo gravable, pues por tratarse de un beneficio tributario, su interpretación es restrictiva. Por lo tanto, las citadas declaraciones se rigen por el término firmeza general de los artículos 705 y 714 del E.T.

Comoquiera que los conceptos de la DIAN que alega la actora están conformes con la ley, no existe violación de los artículos 6 y 29 de la Constitución Política, que, en su orden, disponen que los funcionarios públicos deben actuar de acuerdo con la Constitución y la ley y la obligatoriedad de respetar el debido proceso.

Por lo anterior, el término de firmeza de la declaración de IVA del 6º bimestre de 2008 era de dos años, contados a partir de la fecha de su presentación.

En el expediente, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 20 de enero de 2009, la actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre de 2008[29].
- El 25 de agosto de 2009, presentó la declaración de renta del año gravable 2008. Dicha declaración se presentó con beneficio de auditoría, según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y la firmeza de dicha declaración se produjo el 25 de febrero de 2010, hecho que no es objeto de controversia y, por el contrario, la DIAN acepta expresamente[30].
- El 28 de octubre de 2010, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 072382010000132, en el que se propuso modificar la declaración de IVA del sexto bimestre de 2008[31].
- El 31 de mayo de 2011, la DIAN notificó la Liquidación Oficial de Revisión 072412011000052, que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial[32].
- Mediante Resolución 900.111 notificada el 23 de julio de 2012, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión.[33]

El artículo 23 del Decreto 4818 de 14 de diciembre de 2007[34], disponía que el término para presentar la declaración de IVA por el bimestre 6 de 2008 vencía el 20 de enero de 2009.

Como el 20 de enero de 2009 la actora presentó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2008, para esa fecha la norma especial sobre la extensión del término de firmeza del beneficio de auditoría estaba derogada. En consecuencia, la citada declaración no gozaba del beneficio de auditoría, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 20 de enero de 2011, conforme con los artículos 705 y 714 del E.T.



En consecuencia, la notificación del requerimiento especial surtida el 28 de octubre de 2010[35] se llevó a cabo dentro del término legal, lo que impidió que la declaración de IVA por el bimestre 6 de 2008 quedara en firme.

Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

En consideración a que la condena en costas en primera instancia no fue objeto de apelación, la Sala no se pronuncia sobre dicha condena, por lo que esta será confirmada.

Frente a la condena en costas en esta instancia, la Sala precisa lo siguiente:

El artículo 188 del C.P.A.C.A., dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se debe hacer conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil.

De conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen procedimental colombiano) las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes:

“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.
3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.
4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.
5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.
6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.
7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.
8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.”

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación” [36].

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho a cargo de la apelante. Por tanto, en esta instancia no se condena en costas.

En suma, la Sala confirma la sentencia apelada y no condena en costas en esta instancia.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Martha Lucía Rincón Benítez como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 275.

No se condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

[2] Folio 107

[3] Folio 157

[4] Folios 162 anverso a 170 anverso

[5] Folios 178 a 184

[6] Folios 185 a 194

[7] Folios 197 a 204 anverso

[8] Folios 6 a 23

[9] En dicha resolución se alude a los Conceptos Nos. 034084 de 7 de junio de 2005, 087498 de 24 de noviembre de 2005 y 048953 de 3 de julio de 2007, en los que se precisa que a causa de la derogatoria del inciso 2º del artículo 689-1 del E.T. por expresa disposición del artículo 69 de la Ley 863 de 2003, se eliminó la aplicación extensiva del término de firmeza de la declaración de renta a las declaraciones de retención en la fuente e IVA.

[10] Cita un aparte de la obra “La jerarquía normativa del sistema de fuentes en el derecho colombiano”, del autor William Jiménez Gil. Tomado de www.docentes.unal.edu.co.

[11] Sentencia de 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[12] Sentencias C-539, C-634 y C-816, todas de 2011.

[13] Sentencia de 16 de mayo de 2002, exp. 12406, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[14] Folios 77 a 94

[15] Folios 220 a 235

[16] Sentencias de 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 30 de noviembre de 2004, exp. 14126, C.P. Ligia López Díaz y de 29 de octubre de 2009, exp. 17217, C.P. William Giraldo Giraldo.

[17] Sentencia de 5 de mayo de 2011, exp. 470001233100020020030601, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

[18] Folios 241 a 249

[19] Cita un aparte de la obra “La jerarquía normativa del sistema de fuentes en el derecho colombiano”, del autor William Jiménez Gil. Tomado de www.docentes.unal.edu.co.

[20] Sentencia de 28 de octubre de 2004, exp. 13816, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

[21] Sentencias C-539, C-634 y C-816, todas de 2011.

[22] Folios 263 a 271

[23] Folios 272 a 274 anverso

[24] Ley 488 de 24 de diciembre de 1998 “Por el cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales.”

[25] “Ley 488 de 24 de 1998, artículo 22. Beneficio de auditoría para el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 1998;

Adicionase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo

“Artículo 689-1. Beneficio de auditoría por el año gravable de 1998. La liquidación privada del año gravable de 1998 de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del treinta por ciento (30%) frente al impuesto neto de renta del año gravable 1997, [...]. Dicho término de firmeza no será aplicable en relación con las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, correspondiente a los períodos comprendidos en el año 1998, las cuales se registrarán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

[...]”.

[26] “Artículo 111 Transitorio. El término de firmeza para las declaraciones privadas del impuesto sobre la renta y complementarios, correspondientes a los años gravables de 1996 y 1997 [...]

Parágrafo 1. Los términos de firmeza previstos en el presente artículo no serán aplicables en relación con las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la



fuerza por los períodos comprendidos en los años 1996 y 1997, las cuales se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

[...]"

[27] "Artículo 69. Vigencia y derogatorias. La presente ley rige a partir de la fecha de su publicación y deroga las siguientes disposiciones: Inciso 2º del artículo 85; artículo 90-1; párrafo 3º del artículo 127-1; artículo 242; artículo 243; inciso 2º del artículo 366-1; el artículo 384; el artículo 443; el artículo 499-1; la expresión "y solo deberán discriminar el impuesto en los casos contemplados en el artículo 618" del artículo 511; el inciso cuarto del artículo 555-1; el párrafo del artículo 651, el inciso segundo del artículo 689-1, los literales d) y e) del artículo 869 del Estatuto Tributario; el artículo 272 de la Ley 223 de 1995; el Párrafo del artículo 121 de la Ley 488 de 1998; el párrafo del artículo 1º de la Ley 677 de 2001; el artículo 61 de la Ley 788 de 2002.

[...]"

[28] Sentencia de 10 de septiembre de 2014, exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, que, a su vez, reitera la sentencia de 14 de agosto de 2014, exp 19808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[29] Folio 107

[30] Folio 151

[31] Folio 163

[32] Folio 177 anverso

[33] Folio 210

[34] Decreto 4818 de 2007 "Por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones".

[35] Folio 163

[36] Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.