



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicado número: 250002327000-2012-00226-01 [20281]

Actor: CEMENTOS TEQUENDAMA S.A.

Demandado: UAE - DIAN

Referencia: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL CUARTO BIMESTRE DE 2007. AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA. POSIBILIDAD DE INVOCAR NUEVOS Y MEJORES ARGUMENTOS ANTE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DEL IVA.

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del dos (2) de mayo de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLÁRASE PROBADA la excepción de “Inepta Demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa”, propuesta por la entidad demandada en el escrito de contestación, de conformidad con la parte motiva de la presente sentencia. En consecuencia,

SEGUNDO: DECLÁRASE INHIBIDA para proferir decisión de mérito, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa.



TERCERO: RECONÓCESE personería a la Doctora LAURA MARCELA RINCÓN VEGA para actuar como apoderada judicial de la entidad demandada en los términos del poder conferido.

CUARTO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

De los hechos manifestados por la parte demandante y los probados en el expediente, se advierte lo siguiente:

El 18 de septiembre de 2007, la sociedad CEMENTOS TEQUENDAMA S.A. con NIT. 830099238-2 presentó la declaración del IVA correspondiente al cuarto bimestre del año 2007, en la que liquidó un saldo a favor por la suma de \$2.993.457.000.

El 23 de abril de 2008, la sociedad CEMENTOS TEQUENDAMA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007, en la que declaró una pérdida líquida del ejercicio por la suma de \$9.879.743.000 y un saldo a favor por la suma de \$411.119.000.

El 15 de abril de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió el **Requerimiento Especial Nro. 312382010000034**, mediante el cual propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre del año 2007, en el sentido de imponer sanción por inexactitud por la suma de \$670.731.000 y reducir el saldo a favor declarado por la sociedad de \$2.993.457.000 a \$1.903.519.000, porque consideró que no es viable

llevar como IVA descontable en el impuesto sobre las ventas el correspondiente a la adquisición de activos fijos después del 30 de abril de 2007.

El 17 de junio de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 312412010000118 que sustituyó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada electrónicamente el 23 de abril de 2010. La corrección consistió en aumentar el valor de los renglones “*DEDUCCIÓN INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS*” al pasar de \$9.428.578.000 a \$10.218.674.000 y “*PÉRDIDA LÍQUIDA DEL EJERCICIO*” al pasar de \$9.173.959.000 a \$9.964.055.000.

El 21 de julio de 2010, el representante legal de CEMENTOS TEQUENDAMA S.A. le dio respuesta al requerimiento especial Nro. 312382010000034 del 15 de abril de 2010, manifestando que “*la sociedad acepta los hechos en él planteados y por tal motivo y de conformidad con lo establecido en el artículo 709 del Estatuto Tributario corrigió la declaración inicialmente presentada y liquidó la sanción por inexactitud reducida*”¹. En esa oportunidad se aportó copia de la declaración de corrección presentada el 19 de julio de 2010 por concepto del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre del año 2007, en la que determinó un saldo a favor por la suma de \$2.406.567.000.

El 23 de noviembre de 2010, la División de Gestión de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la **Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412010000075**, en la que consideró que la sociedad no dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 709 del ET, motivo por el cual, no resultaba válida la declaración de corrección presentada el 19 de julio de 2010. Decisión que fue notificada por correo el 26 de noviembre de 2010.

¹ Cfr. el folio 44 del c.p.

Contra la anterior decisión, el representante de la sociedad interpuso recurso de reconsideración.

El 24 de octubre de 2011, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE – DIAN, profirió la **Resolución Nro. 900196**, por la que se resolvió recurso de reconsideración, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión cuestionada. Acto administrativo que fue notificado de manera personal el 9 de noviembre de 2011.

El 28 de octubre de 2011, el representante legal de la sociedad presentó ante la UAE – DIAN **derecho de petición** en el que solicitó que se “[...] *expida un acto administrativo a través del cual se declare la ineficacia de las declaraciones de corrección a las declaraciones iniciales de IVA correspondientes a los bimestres 3º a 6º del año 2007 y 1º a 6º del año 2008, presentadas por CEMENTOS TEQUENDAMA S.A. con ocasión de la respuesta a unos requerimientos especiales expedidos por la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, en relación con la liquidaciones privadas de los mismos periodos que se encontraban en firme*”².

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte de demandante solicitó que se hagan las siguientes declaraciones:

PRIMERA:

Que son nulos los actos administrativos integrados por la Liquidación Oficial de Revisión número 312412010000075 del 23 de Noviembre (sic) de 2010 originaria de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por

² Cfr. el folio 70 del c.p.

medio de la cual se modifica la declaración privada del impuesto sobre las ventas IVA, correspondiente al 3r (sic) bimestre del año gravable 2007, y por la Resolución número 900196 del 24 de Octubre (sic) de 2011 notificada personalmente el día 9 de Noviembre (sic) de 2011, por la cual se decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación de Revisión anteriormente mencionada.

SEGUNDA:

Que como restablecimiento del derecho de mi representada se decida por ese Honorable Juez confirmar la firmeza y el valor de la liquidación privada contenida en la declaración del Impuesto sobre las ventas – IVA presentada por la sociedad actora por el 4º bimestre del año gravable 2007.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 647, 683, 705, 714 y 730 numerales 1 y 3 del Estatuto Tributario, 84 del Código Contencioso Administrativo y 264 de la Ley 223 de 1995.

El concepto de violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 La declaración inicial de IVA que presentó la sociedad demandante por el cuarto bimestre del año 2007 no puede ser objeto de revisión o modificación por parte de la DIAN a través de un requerimiento especial y una liquidación oficial de revisión, expedidos después de haber transcurrido el término de dos (2) años contados a partir de la presentación inicial, de acuerdo con lo previsto en los artículos 705 y 714 del ET.

El artículo 147 del ET es una norma de carácter exceptivo y el ámbito de su aplicación se restringe a las declaraciones de renta con pérdidas fiscales; en consecuencia, dicho término especial de firmeza [5 años] no puede ser extendido a las declaraciones de IVA del mismo periodo [art. 705-1 ET].



Esta tesis coincide con lo expuesto por la Oficina Jurídica de la DIAN en el oficio Nro. 48953 del 3 de julio de 2007.

1.3.2 Nulidad de la liquidación oficial de revisión por haberse notificado por fuera del término legal que tenía la Administración para revisar y modificar la declaración inicial del IVA del cuarto bimestre del año 2007 [art. 730-3 del ET] y por la consecuente pérdida de competencia para expedir dicho acto administrativo.

La declaración privada en discusión no podía ser modificada por la Administración, por encontrarse en firme, por lo que se configuró la causal de nulidad prevista en el artículo 730-1 del ET y la violación del artículo 84 del CCA.

1.3.3 Los actos administrativos demandados violaron los principios de confianza legítima y de buena fe que deben regir la relación entre la DIAN y los contribuyentes, por desconocimiento de la doctrina oficial contenida en el Oficio Nro. 48953 del 3 de julio de 2007, proferido por la Oficina Jurídica de esa entidad, lo que conduce a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

1.3.4 Carecen de efectos jurídicos la declaración de corrección presentada por la sociedad con ocasión de la respuesta al requerimiento especial expedido por la DIAN en relación con una declaración privada que se encontraba en firme.

En este sentido, se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 16 de septiembre de 2010, radicado Nro. 17471, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

1.4 La contestación de la demanda



La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

1.4.1 Excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa

Con fundamento en los artículos 62, 63 y 135 del CCA, expuso que con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión se agotó la vía gubernativa, como requisito de procedibilidad para acudir ante esta jurisdicción en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Para que se entienda cumplido con el requisito de la vía gubernativa, es necesario que exista congruencia entre los hechos discutidos en el recurso de reconsideración y los señalados en la demanda.

La sociedad demandante, en sede administrativa, agotó la vía gubernativa respecto a la validez o no de la declaración de corrección provocada [art. 709 ET].

Pero, en la demanda, no se hizo referencia a este hecho y, por el contrario, se trabó la *litis* en torno a la presunta extemporaneidad en la emisión del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión, negando, incluso, la validez de la declaración de corrección, que había sido defendida en sede administrativa.

En este caso concreto no se está ante un mejor argumento, porque nunca se controversió el hecho de la firmeza de la declaración o la extemporaneidad de

los actos. Por el contrario, se trata de un nuevo hecho, porque no fue debatido en vía gubernativa.

Respecto del derecho de petición al que hizo alusión la parte demandante, precisó que este se radicó el 28 de octubre de 2011, después de interpuesto el recurso de reconsideración y “*un día después*” de proferida la resolución que decidió dicho recurso, es decir, con posterioridad al agotamiento de la vía gubernativa.

Por lo anterior, el escrito que contiene el citado derecho de petición no puede tener la vocación de agotar la vía gubernativa con respecto al punto de la firmeza de la declaración y la extemporaneidad de los actos. En consecuencia, en relación con este nuevo punto no se cumplió con el requisito de agotamiento de la vía gubernativa.

1.4.2 El fondo del asunto

Expuso que el Consejo de Estado³ analizó el tema relacionado con la aplicación e interpretación del artículo 701-5 del ET y concluyó que la intención de la norma fue crear identidad en los plazos que tiene el Estado para fiscalizar las declaraciones de ventas y retención en la fuente cuando coinciden con las de renta, por lo que el término de dos (2) años para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las citadas declaraciones empieza a contarse a partir de la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable correspondiente.

En el caso concreto, como la declaración de renta del año gravable 2007 se presentó el 23 de abril de 2008 (término que vencía al día siguiente) y el requerimiento especial se profirió el 15 de abril de 2010 y se notificó el día 20

³ Cfr. la sentencia de la Sección Cuarta del 6 de octubre de 2005, radicado Nro. 14560, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



del mismo mes y año, su expedición se rigió por lo previsto en el artículo 705-1 del ET.

Teniendo en cuenta lo anterior, el plazo para darle respuesta al requerimiento especial vencía el 20 de julio de 2010, por lo que al surtirse la notificación de la liquidación oficial de revisión el 26 de noviembre de 2010, es claro que su expedición se surtió dentro del término legal.

La decisión de la Administración no se fundamentó en el artículo 147 del ET, por lo que no es de recibo el presunto desconocimiento del Oficio de la DIAN Nro. 048953 del 3 de julio de 2007, como tampoco la violación al principio de la confianza legítima y a la buena fe.

Con la corrección provocada presentada por la sociedad con ocasión del requerimiento especial, esta se allanó a la totalidad de los hechos determinados por la Administración, lo que tiene el efecto de la confesión [art. 747 ET] pero, como no se cumplieron los requisitos para que se aceptara la reducción de la sanción por inexactitud, no se tuvo por válida dicha corrección, lo que condujo a que se continuara con el proceso de determinación con la expedición de la liquidación oficial de revisión que confirmó la propuesta realizada en el requerimiento especial.

Finalmente, puso de presente que en la demanda no se cuestionan las razones que tuvo en cuenta la DIAN para no aceptar la corrección de la declaración presentada por la sociedad.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal se abstuvo de emitir pronunciamiento de fondo porque la parte demandante no agotó la vía gubernativa.

Previo a comparar los cargos planteados por la sociedad contribuyente en sede administrativa y jurisdiccional, concluyó que en esta oportunidad se está planteando un hecho nuevo, porque la discusión se enfocó en la firmeza de la declaración privada y no en la validez de la declaración de corrección presentada con ocasión del requerimiento especial, lo que constituye una clara deslealtad con la Administración.

Destacó que al corregirse la declaración inicial, la sociedad aceptó de forma tácita la oportunidad de la notificación del requerimiento especial

1.6 El recurso de apelación

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia porque en este caso sí se agotó la vía gubernativa.

Mencionó que el Tribunal no tuvo en cuenta que con anterioridad al agotamiento de la vía gubernativa, la sociedad presentó derecho de petición en que le puso de presente a la DIAN los argumentos de hecho y de derecho encaminados a demostrar la firmeza de la declaración privada del IVA, en discusión, argumentos que coinciden con los expuestos en la demanda.

También se desconoció (i) que en sede jurisdiccional se presentaron otros argumentos con base en nuevas causales de nulidad [art. 730 numerales 1 y 3 del ET y 84 del CCA], posibilidad que es reconocida en la sentencia de esta Sección, del 26 de septiembre de 2007⁴ y (ii) que existe identidad en las pretensiones formuladas ante la DIAN y el juez, porque en ambas se

⁴ Radicado Nro. 14847, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.



cuestiona la legalidad de la liquidación oficial de revisión, aunque con diversos argumentos⁵.

De igual manera se obvió que en virtud del artículo 714 del ET, carecen de validez las correcciones presentadas con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, en relación con las declaraciones privadas que se encuentren en firme⁶.

Por lo anterior, la providencia apelada vulnera el derecho de acceso a la administración de justicia y el principio de prevalencia del derecho sustancial.

Precisó que para el Consejo de Estado el planteamiento en la demanda de acusaciones o cargos que impugnan la legalidad de los actos administrativos que no fueron formulados en la vía gubernativa, no comporta *per se* la falta de agotamiento de la vía gubernativa⁷.

Y aclaró que si es posible plantear en la demanda nuevos argumentos, diferentes a los expuestos en la vía gubernativa, es viable que estos argumentos nuevos se puedan fundamentar también en nuevos hechos respecto de los formulados ante la Administración, siempre que estén previstos como causales de nulidad de los actos administrativos.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia de primera instancia.

⁵ Transcribió apartes de la sentencia de la Sección Primera del Consejo de Estado, del 20 de septiembre de 2007, radicado Nro. 13001-23-31-000-1995-12217-01, C.P. Rafael Ostau de Lafont Pianeta.

⁶ En este sentido se pronunció la Sección Cuarta, en la sentencia del 16 de septiembre de 2010, radicado Nro. 17471, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁷ Cfr. la sentencia de la Sección Primera, del 12 de noviembre de 2009, radicado Nro. 25000-23-24-000-2003-00883-01, C.P. Rafael Ostau de Lafont Pianeta.



La **parte demandada** insistió en los planteamientos formulados en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si se encuentra ajustada a derecho la decisión del Tribunal de declarar probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, ante el planteamiento de un hecho nuevo respecto de lo discutido en sede administrativa.

En el evento en el que se descarte la procedencia de la excepción declarada por el *a quo*, se procederá al estudio del fondo del asunto.

2. Excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa

2.1 De manera reiterada, esta Sección⁸ ha expuesto que *“al contribuyente le es dable alegar “argumentos nuevos” en la etapa jurisdiccional, es decir, no*

⁸ Entre otras, se pueden consultar las sentencias del 19 de octubre de 2006, radicado Nro. 05001-23-31-000-2000-00116-01 [15147], C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, radicado Nro. 25000-23-24-000-2003-91185-01 [16183], C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, radicación Nro. 25000-23-27-000-2005-01026-01 [16691], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, radicado Nro. 25000-23-24-000-2002-00194-02 [16184], C.P.

*planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo*⁹.

2.2 Y ha aclarado que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos y pretensiones nuevas –diferentes a las invocadas en sede administrativa-, aunque sí mejores o nuevos argumentos y fundamentos de derecho respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa¹⁰. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración.

Es decir, el administrado debe necesariamente expresar en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en oportunidad posterior, en sede judicial, pueda exponer nuevos o mejores argumentos en aras de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada ante la Administración¹¹.

2.3 La vía gubernativa es un presupuesto de procedibilidad para el ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, excepto en los casos en los que al administrado no se le otorgó la oportunidad de impugnarlos [art. 135 CCA]¹².

Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de agosto de 2014, radicado Nro. 08001-23-31-000-2010-00106-01 [19036], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁹ Cfr. la sentencia del 23 de noviembre de 2005, radicado Nro. 50001-23-31-000-1996-05912-01 [14891], C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, radicado Nro. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁰ Entre otras, véanse las sentencias del 3 de marzo de 2011, radicado Nro. 25000-23-24-000-2002-00194-02 [16184], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 31 de enero de 2013, radicado Nro. 130012331000-2006-00613-01 [18878], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹¹ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, radicado Nro. 130012333000-2012-00020-01 [19988], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, radicado Nro. 25000232700020120022501 [20280], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹² Esta norma disponía: “La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo, y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo. El silencio negativo, en relación con la primera petición también agota la vía gubernativa.

2.4 Este presupuesto consiste, básicamente, en la necesidad de que el administrado, en el curso de una actuación administrativa, haga uso de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos de la Administración, otorgándole la oportunidad a esta para que pueda revisar su actuación con el objeto de que la revoque, modifique o aclare antes de que sea sometida a control de legalidad ante el juez competente.

2.5 Conforme con el artículo 63 del CCA [norma aplicable al caso concreto], la vía gubernativa se entiende agotada cuando contra los actos administrativos no proceden recursos [artículo 62-1 ET]; cuando los recursos interpuestos ya fueron decididos [artículo 62-2 *ibídem*] y cuando el acto administrativo queda en firme porque no se interpusieron los recursos de reposición o de queja [facultativos].

2.6 En materia tributaria, el artículo 720 del ET señala que contra las liquidaciones oficiales proferidas por la Administración Tributaria, entre otros actos administrativos, procede el recurso de reconsideración, que resulta ser obligatorio, a menos que el contribuyente se acoja a lo previsto en el párrafo de la norma en cita, es decir, prescinda de interponer el recurso de reconsideración y proceda a demandar de manera directa la liquidación oficial, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su notificación, siempre que el contribuyente haya atendido en debida forma el requerimiento especial.

2.7 Obsérvese que no es requisito de agotamiento de la vía gubernativa, ni de procedencia de la acción de nulidad y restablecimiento, que se expresen idénticas razones de nulidad de los actos ante la Administración y el Juez, por lo que es dable que ante la jurisdicción se formulen mejores razones jurídicas para sustentar la nulidad de los actos acusados.

2.8 En consecuencia, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el caso concreto, en la medida en que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412010000075 del 23 de noviembre de 2010, debe el Juez analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto contra la misma.

En efecto, si bien es cierto, en sede administrativa la sociedad demandante defendió la validez de la declaración de corrección correspondiente al IVA del cuarto bimestre del año 2007, provocada por el requerimiento especial, lo que conduciría a la ilegalidad de la liquidación oficial, también lo es, que en sede judicial se presentaron nuevos y mejores argumentos para fundamentar la nulidad de dicho acto administrativo, porque en su opinión, operó la firmeza de la declaración inicial presentada por el impuesto y periodo en discusión.

2.9 En conclusión, en el caso *sub examine* se cumplió con el agotamiento de la vía gubernativa, requisito de procedibilidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por lo que el Tribunal no se debió declarar inhibido para decidir del fondo sobre los cargos de la demanda. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y se procederá a proferir decisión de mérito¹³.

3. El fondo del asunto

3.1 Firmeza de la declaración inicial presentada por la sociedad demandante por concepto del impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre del año 2007

¹³ La Sala ya tuvo oportunidad de pronunciarse en un caso similar al planteado entre las mismas partes y por concepto del impuesto sobre las ventas por el tercer bimestre del año 2007, en la sentencia del 23 de julio de 2015, radicado Nro. 25000232700020120022501 [20280], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

3.1.1 Para la parte demandante, la declaración inicial de IVA que presentó por el cuarto bimestre del año 2007 no puede ser objeto de revisión o modificación por parte de la DIAN, porque quedó en firme al haber transcurrido el término de dos (2) años contados a partir de su presentación [arts. 705 y 714 ET] y, en consecuencia, carece de efectos jurídicos la declaración de corrección provocada, presentada por la sociedad con ocasión del requerimiento especial librado por concepto del impuesto y periodo en discusión.

3.1.2 Pues bien, como lo ha reiterado la Sala, la firmeza significa que transcurrido el término legal sin que se hubiere notificado el requerimiento especial, la declaración tributaria se torna inmodificable tanto para la Administración como para el contribuyente¹⁴.

3.1.3 Tratándose de declaraciones presentadas oportunamente, el artículo 714 del ET¹⁵ establece el término de firmeza general de “*dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar*”, siempre que no se haya notificado requerimiento especial.

3.1.4 En concordancia con lo dispuesto en esa norma, el artículo 705 *ibídem*¹⁶ dispone que el requerimiento especial debe notificarse antes de que opere dicho término de firmeza.

3.1.5 Significa lo anterior, que el término de firmeza respecto de cada

¹⁴ Sentencia del 26 de junio de 2008, radicado Nro. 25000-23-27-000-2003-01122-01 [16304], C.P. Dra. Ligia López Díaz, reiterada en las sentencias del 1º de agosto de 2013, radicado Nro. 08001-23-31-000-2007-00694-01 [19027], C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 19 de mayo de 2016, radicado Nro. 150012333000-2013-00675-01 [21185], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ “**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.

¹⁶ “**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”.



declaración tributaria empieza a correr desde la fecha límite **en que esa liquidación privada debe presentarse.**

No obstante, como en relación a una vigencia gravable se presentan declaraciones de retención en la fuente y de IVA durante el mismo período y, de renta en el año siguiente al denunciado, el artículo 705-1¹⁷ del ET **unificó los términos de firmeza de esas declaraciones –renta, IVA y retefuente-**, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

De tal manera que, **el término de firmeza y de notificación del requerimiento especial de la declaración de IVA y de retención en la fuente es igual al de la liquidación privada de renta del mismo año gravable.**

3.1.6 En el caso concreto, se advierte que el 18 de septiembre de 2007 la sociedad CEMENTOS TEQUENDAMA S.A. presentó la declaración del IVA correspondiente al cuarto bimestre del año 2007 y que el 23 de abril de 2008 presentó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007, plazo que vencía el 24 de abril de 2008¹⁸.

3.1.7 Como el término para notificar el requerimiento especial en relación con el impuesto sobre las ventas por el cuarto bimestre de 2007 coincide con el que le corresponde al impuesto sobre la renta y complementarios del mismo año, es claro que el plazo de los dos (2) años comenzó a correr a partir del 24 de abril de 2008 y venció el 24 de abril de 2010.

3.1.8 Teniendo en cuenta que el Requerimiento Especial Nro.

¹⁷ Adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, según el cual: “[l]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”.

¹⁸ El Decreto 4818 del 14 de diciembre de 2007, en su artículo 13 estableció el 24 de abril de 2008 como fecha máxima para la presentación de la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2007, para las personas jurídicas y demás contribuyentes, cuyo último dígito del NT sea 8 como es el caso del contribuyente.

312382010000034 del 15 de abril de 2010 se notificó por correo el 20 de abril de 2010¹⁹, hecho que no ha sido discutido por la parte demandante, se concluye que la actuación de la Administración se ciñó a lo previsto en el artículo 705-1 del ET, en la medida en que dicho acto administrativo se expidió y notificó a la sociedad contribuyente dentro del término de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año 2007 [art. 705 ET].

3.1.9 En ese orden de ideas, la declaración inicial, presentada el 18 de septiembre de 2007 por la sociedad demandante y por concepto del IVA correspondiente al cuarto bimestre del año 2007, **no adquirió firmeza** [art. 714 *lb*].

3.1.10 Lo anterior conduce a que se descarte la alegada falta de competencia de los funcionarios de la DIAN para expedir tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión demandada, porque contrario a lo expuesto por la parte demandante, dichos actos administrativos tienen que ver con una liquidación privada que no se encontraba en firme, por lo que bien podía ser modificada por la Administración.

3.2 Violación de los principios de confianza legítima y de buena fe que deben regir la relación entre la DIAN y los contribuyentes, por desconocimiento de la doctrina oficial contenida en el Oficio Nro. 48953 del 3 de julio de 2007, proferido por la Oficina Jurídica de esa entidad, lo que conduce a la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995

3.2.1 En el Oficio Nro. 048953 del 3 de julio de 2007, emitido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la DIAN, en el aparte resaltado por la sociedad demandante en la demanda, se expuso lo siguiente: “[l]o mismo sucede con lo establecido en el último inciso del artículo 147 del Estatuto Tributario, donde se precisa que el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y sus correcciones

¹⁹ Cfr. el folio 529 del c.a, en el que obra la constancia de notificación de este acto administrativo, por parte de la GIT de Documentación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

*en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de presentación, **el cual no afecta el término de firmeza de las demás declaraciones tributarias del contribuyente***²⁰ [Negrilla de la parte demandante].

Aparte en el que la sociedad actora afirma que sustenta la firmeza de la declaración del IVA por el cuarto bimestre del año 2007.

3.2.2 En primer lugar, se observa que la Administración en el curso de la actuación adelantada en contra de la sociedad actora no justificó su decisión en el artículo 147 del ET y, por el contrario, siempre se refirió a los artículos 705, 705-1 y 714 *ibídem*.

3.2.3 Ahora bien, como el artículo 147 del ET se citó en el Oficio Nro. 048953 del 3 de julio de 2007, es del caso advertir que esta norma señala un término especial de firmeza para las declaraciones del impuesto sobre la renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, que será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación. Término con el que contaría la Administración para expedir y notificar el requerimiento especial en relación con dicho tributo.

3.2.4 La posición oficial de la DIAN, plasmada en el citado oficio, es que este término de firmeza especial [al que se refiere el último inciso del artículo 147 del ET] “**no afecta el término de firmeza de las demás declaraciones tributarias del contribuyente**”, es decir, que en el caso de la declaración de IVA, el término de firmeza seguiría la regla general de los dos (2) años, conforme lo prevé el artículo 714 del ET en concordancia con el artículo 705-1 del mismo ordenamiento, que resulta ser la tesis contraria a la planteada por la demandante.

3.2.5 Lo anterior evidencia una indebida interpretación, por parte de la demandante, respecto del contenido del precitado oficio, motivo por el cual se descarta la violación de los principios de confianza legítima y de buena fe por desconocimiento de la doctrina oficial, lo que a su vez conduce a rechazar la violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

²⁰ Cfr. los folios 11 y 12 del c.p.

3.3 La declaración de corrección presentada por la sociedad con ocasión de la respuesta al requerimiento especial expedido por la DIAN en relación con una declaración privada que se encontraba en firme, carece de efecto jurídico

Teniendo en cuenta que la declaración privada, presentada el 18 de septiembre de 2007, no se encontraba en firme para cuando se expidió y notificó el Requerimiento Especial Nro. 312382010000034 del 15 de abril de 2010, los argumentos expuestos por la sociedad para restarle validez a la corrección de la declaración provocada por el requerimiento especial [art. 709 ET], carecen de sustento.

Adicional a lo anterior, se advierte que en la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN concluyó que la sociedad no dio cumplimiento a lo previsto en el artículo 709 del ET, motivo por el cual, no era válida la declaración de corrección presentada el 19 de julio de 2010 y resultaba legalmente viable continuar con el proceso de determinación del tributo e imposición de sanciones.

4. Conclusión

Se revocará la sentencia del Tribunal en cuanto declaró probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y comoquiera que la parte demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, lo procedente es negar las pretensiones de la demanda.

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



FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia del dos (2) de mayo de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar:

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Luis Z. Malaver Amezcua, como apoderado de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 233 del c.p.

Tercero: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Edilberto Beltrán Calvo, como apoderado de la sociedad CEMENTOS TEQUENDAMA S.A, en los términos y para los efectos de la sustitución del poder que obra en los folios 260 a 261 del c.p.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección



HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ