



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D. C., trece (13) de octubre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 730012333000201300282-01 [21007]

Demandante: AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. (NIT. 800044661-1).

Demandada: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto sobre las ventas – 4 bimestre del año gravable 2008

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 18 de marzo de 2014 del Tribunal Administrativo del Tolima, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante¹.

ANTECEDENTES

El 18 de septiembre de 2008, AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. presentó la declaración de IVA por el bimestre 4 del año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$76.662.000 y un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de 24.000.000².

El 22 de septiembre de 2008, la demandante pidió la devolución del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución (\$24.000.000)³ y el 2 de octubre de 2008, la DIAN notificó la Resolución 361 que ordenó la devolución⁴.

El 23 de abril de 2009, la actora 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.

El 8 de abril de 2010, la DIAN profirió emplazamiento para corregir la declaración de renta del año gravable 2008⁵. El emplazamiento fue notificado a la demandante el 10 de abril de 2010⁶. En consecuencia, la actora perdió el beneficio de auditoría.

¹ Folios 154 a 169 c.p.

² Folios 35 c.p. y 2 c.a. 1

³ Folio 1 c.a. 1

⁴ Folios 80 a 83 c.a. 1

⁵ Folio 762 a 774 c.a. 4

En desarrollo del programa posdevoluciones, la DIAN expidió auto de apertura de investigación por las presuntas inexactitudes advertidas en la declaración del IVA del 4 bimestre del año 2008⁷. Asimismo, respecto de la misma declaración, profirió auto de inspección tributaria 092382010000005 de 18 de enero de 2010⁸, auto de inspección contable 092382010000005 de 18 de enero de 2010⁹ y auto de verificación y cruce 000189 de 23 de marzo de 2010¹⁰.

El 23 de junio de 2011, la DIAN notificó a la actora el requerimiento especial 092382011000022 de 21 de junio de 2011, en el que propuso modificar la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008, para rechazar compras por \$43.614.000 e impuestos descontables por \$6.978.000 e imponer sanción por inexactitud por \$11.165.000¹¹.

Previo respuesta al requerimiento especial¹², por Liquidación Oficial de Revisión 092412012000006 de 15 de marzo de 2012¹³, notificada el 17 de marzo de 2012¹⁴, la DIAN modificó la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 en los términos propuestos en el requerimiento.

⁶ Folio 775 c.a. 4

⁷ Folio 86 c.a. 1

⁸ Folios 89 y 90 c.a. 1

⁹ Folios 91 y 92 c.a. 1

¹⁰ Folio 476 y 477 c.a. 3

¹¹ Folios 856 a 893 c.a. 5

¹² Folios 904 a 910 c.a. 5

¹³ Folios 48 a 86 c.p. y 921 a 958 c.a. 5

¹⁴ Folio 959 c.a. 5

Por Resolución 092362012000009 de 28 de diciembre de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido¹⁵. Este acto se notificó el 14 de enero de 2013¹⁶.

DEMANDA

AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A., 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 pretensiones¹⁷:

“1.1. Se solicita que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas periodo IV (bimestre 4) del año gravable 2008, a partir del desconocimiento de \$43.614.000 de deducciones correspondientes a rechazo de la suma de \$6.978.000 por impuestos descontables, se modifica el total del saldo a favor de \$76.662.000 a \$3.935.000 y se impuso sanción por inexactitud correspondiente al 160% del menor saldo a favor, esto es la suma de \$11.165.000.

1.1.1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 092412012000006 de fecha 15 de abril de 2012, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, y

1.1.2. La Resolución No. 092362012000009 del 28 de diciembre de 2013, expedida por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, notificada el 14 de enero de 2013.

1.2. A título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas periodo IV (bimestre 4) del año gravable 2008 y se condene al demandado al pago de las costas y agencias en derecho con motivo del trámite de este proceso”.

Citó como disposiciones violadas las siguientes:

¹⁵ Folios 36 a 47 c.p. y 973 a 984 c.a. 5.

¹⁶ Folios 47 reverso c.p. y 984 reverso c.a. 5

¹⁷ Folio 21 c.p.

- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 705-1, 730, 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Firmeza de la declaración privada

La declaración de IVA por el bimestre 4 del año gravable 2008 fue presentada el 18 de septiembre de 2008.

La declaración del impuesto sobre la renta del año 2008 fue presentada por la actora el 23 de abril de 2009. En la declaración de renta del año 2008, se determinó un impuesto neto de \$55.506.000. Por ello, en el año gravable 2008 hubo un incremento del 23.013% respecto del impuesto neto de renta del año gravable 2007 (\$45.122.000) y la inflación en ese año fue del 7.67%.

En consecuencia, se cumplió el supuesto previsto en el artículo 689-1 inciso segundo párrafo 3 del Estatuto Tributario, para que la declaración de renta del año gravable 2008 quedara en firme dentro de los doce meses siguientes, esto es, el 23 de abril de 2010.

Como el 10 de abril de 2010 la DIAN notificó el emplazamiento para corregir la declaración de renta, la actora perdió el beneficio de auditoría, motivo por el cual a esa declaración se aplica el término de firmeza general de 2 años, previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

La notificación de los autos 092382009000074 de 24 de noviembre de 2009¹⁸ y 092382011000036 de 11 de abril de 2011¹⁹, por los que la DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria no suspendió, por tres meses, el término para notificar del requerimiento especial en renta. Lo anterior, porque no es viable que la inspección tributaria realizada para el IVA del bimestre 5 del año 2007, suspenda el término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008.

Además, del requerimiento especial se advierte que la prueba que fundamenta la modificación propuesta de la declaración privada es la inspección contable, que no es susceptible de suspender el término de firmeza de la declaración.

La declaración de renta del año gravable 2008 se presentó el 23 de abril de 2009 y la notificación del emplazamiento para corregir, efectuada el 10 de abril de 2010, suspendió por un mes el término para notificar el requerimiento especial. Por tanto, la declaración de renta del año gravable 2008 quedaba en firme el 23 de mayo de 2011.

De acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones de IVA y de retenciones, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

¹⁸ Folio 760 c.a. 4

¹⁹ Folio 779 c.a. 4

En esas condiciones, la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 quedó en firme el 23 de mayo de 2011. Por tanto, para la fecha en que se notificó el requerimiento especial de la referida declaración de IVA (26 de junio de 2011), esta ya había adquirido firmeza.

Falsa motivación de los actos demandados

La DIAN sostuvo que VG COMERCIAL EU es un proveedor ficticio porque tuvo dificultad para encontrar el domicilio de esta empresa. Sin embargo, esta dificultad fue superada al corroborar la dirección suministrada por la Cámara de Comercio de Bogotá.

De acuerdo con las afirmaciones del proveedor, la empresa unipersonal ya no presta la actividad de intermediación comercial de las materias primas que utiliza Agroindustrial del Tolima S.A. Tampoco lleva contabilidad sino un archivo de facturas de ventas y compras, ni ha presentado las declaraciones de impuestos y retenciones en la fuente.

Tales afirmaciones no tienen relación con la actora, pues el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios y contables del proveedor, no afecta la realidad de las operaciones de compra de materia prima que esta realizó.

Las aparentes irregularidades que la Administración encontró en la contabilidad de la demandante obedecen a los problemas de liquidez. No obstante, la actora se sometió a un acuerdo de reestructuración y lo está cumpliendo a cabalidad, lo que refleja la realidad de sus operaciones.

En este caso, la diligencia que practicó la DIAN fue una inspección contable y no una inspección tributaria. Además, la Administración omitió el análisis de la entrada y salida de inventario de mercancías, que acreditaba la real existencia de las operaciones de compra entre la actora y el proveedor.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente²⁰:

Firmeza de la declaración privada

Conforme con el artículo 13 del Decreto 4680 de 12 de diciembre de 2008 y teniendo en cuenta el último dígito del NIT de la demandante, el término para presentar la declaración de renta del año gravable 2008 venció el 24 de abril de 2009.

El 23 de abril de 2009, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2008, con beneficio de auditoría, de acuerdo con el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

El 10 de abril de 2010, la DIAN notificó a la actora el emplazamiento para corregir dentro del término de firmeza anticipada de la declaración privada con beneficio de auditoría. Por lo tanto, la actora perdió el beneficio y se debe aplicar el término de firmeza general de que

²⁰ Folios 136 a 146 c.p.

trata el artículo 714 del Estatuto Tributario, es decir, dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar (24 de abril de 2011).

Conforme con el artículo 706 del Estatuto Tributario, este término se amplió con la expedición del auto de inspección tributaria para verificar las inconsistencias en la declaración de renta de 2008, pues suspendió, por tres meses, el plazo para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 24 de agosto de 2011.

Según el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la fecha en que queda en firme la declaración de IVA del bimestre 4 del año 2008 es la misma de la declaración de renta del año 2008, esto es, el 24 de agosto de 2011.

El 23 de junio de 2011, la DIAN notificó el requerimiento especial por concepto de IVA del 4 bimestre de 2008. Esta notificación fue oportuna, pues no había adquirido firmeza la declaración de renta del año gravable 2008.

Falsa motivación de los actos administrativos

Las pruebas que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar las compras fueron debidamente valoradas.

Asimismo, el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración tienen como soporte cada uno de los documentos

allegados por la actora en desarrollo de la inspección tributaria y contable, así como los cruces de información, las consultas a los sistemas de la entidad y lo expuesto por el representante legal de VG COMERCIAL E.U.

En la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008, la actora incluyó impuestos descontables inexistentes por \$6.978.000, toda vez que corresponden a compras simuladas con VG COMERCIAL E.U. Ello, porque la actora pagó las compras con cheques que posteriormente fueron anulados. Además, mediante Resolución 90003 de 31 de julio de 2012, la DIAN declaró a VG COMERCIAL E.U. como proveedor ficticio²¹.

En consecuencia, procede la sanción por inexactitud porque se incluyeron compras e impuestos descontables inexistentes, pues los documentos aportados por la actora no demuestran la realidad de las compras realizadas por la actora en el periodo en discusión²².

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante. Las razones de la decisión se sintetizan así²³:

Firmeza de la declaración privada

²¹ Acto publicado en el diario La República los días 27, 28, 29, 30 y 31 de marzo de 2013

²² Citó la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 5 de mayo de 2011, exp. 17306, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Folios 154 a 169 c.p.

Las declaraciones privadas quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial, conforme con el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Por su parte, el artículo 705 del mismo estatuto dispone que el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar.

El artículo 705-1 del Estatuto Tributario prevé que 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, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

De acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la intención del legislador fue unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, para darle la oportunidad a la Administración Tributaria de modificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente, cuando encontrara hallazgos en la declaración de renta²⁴.

Según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la declaración de renta con beneficio de auditoría quedará en firme si dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de su presentación, no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

²⁴ Sentencia 29 de junio de 2006, exp. 15064, C.P. María Inés Ortiz Barbosa

El 24 de abril de 2010 quedaba en firme la declaración de renta del año gravable 2008 con beneficio de auditoría, pero como el 10 de abril de 2010 se notificó a la actora el emplazamiento para corregir, se perdió el beneficio y debe aplicarse el término de firmeza general de dos años de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, las declaraciones de renta del año gravable 2008 y de IVA del bimestre 4 del año 2008, quedarían en firme el 24 de abril de 2011. Sin embargo, la notificación del emplazamiento para corregir suspendió por un mes el término para notificar el requerimiento especial y la notificación de la inspección tributaria por tres meses más, por tanto, el término de firmeza se extendió hasta el 24 de agosto de 2011.

En consecuencia, la notificación del requerimiento especial efectuada el 26 de junio de 2011 se hizo dentro del término legal y no permitió que operara la firmeza de la declaración privada.

Falsa motivación de los actos demandados

Al ordenar la devolución del saldo a favor, la DIAN precisó que *“el presente expediente se someterá a comité de POSDEVOLUCIONES para analizar la posibilidad de ser remitido a la división de fiscalización dentro de este programa”*.

En desarrollo de la investigación, la DIAN encontró que VG Comercial EU, en calidad de proveedor, no llevaba libros de comercio, tenía varias direcciones, no tenía establecimiento de comercio, no llevaba contabilidad ni soportes formales de las operaciones de comercio.

Tampoco presentó las declaraciones de renta, IVA y retenciones en la fuente de 2008, ni reportó las compras efectuadas en la información exógena.

Los cheques girados a favor de la VG Comercial EU fueron cobrados en ciudades diferentes a Bogotá e Ibagué y por personas que no tienen vínculo con la empresa unipersonal que, según su perfil, son mensajeros que cambian cheques dentro de la entidad bancaria. Además, cuatro cheques fueron cobrados por un empleado y el representante legal de Agroindustrial y otros fueron anulados mediante notas de contabilidad sin que se hayan revertido las transacciones iniciales.

De acuerdo con lo anterior, son improcedentes las compras registradas en la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008 por \$43.614.275 y los impuestos descontables por \$6.978.284, por cuanto la demandante no probó la realidad de las operaciones económicas con el proveedor. Por lo mismo, procede la sanción por inexactitud.

Por último, en aplicación del artículo 188 del CPACA se condena en costas a la demandante y con fundamento en la regla 1 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, modificado por el artículo 19 de la Ley 1395 de 2010, en concordancia con el capítulo III del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura, se fija como agencias en derecho a su cargo, la suma de un salario mínimo legal mensual vigente.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante interpuso el recurso de apelación, con base en los siguientes argumentos²⁵:

Firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 4 del año 2008

La firmeza de las declaraciones de IVA se encuentra prevista en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario y está ligada a la declaración de renta de los periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

El Tribunal aplicó la firmeza general de las declaraciones tributarias de que trata el artículo 714 del Estatuto Tributario y desconoció el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, norma que establece la firmeza de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente.

La declaración de renta del año gravable 2008 quedaría en firme el 23 de abril de 2010, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Sin embargo, como el 10 de abril de 2010 la DIAN notificó emplazamiento para corregir dicha declaración no goza del beneficio de auditoría y es aplicable el término de firmeza general de dos años.

Los autos notificados el 25 de noviembre de 2009 y 12 de abril de 2010 no suspendieron el término para expedir el requerimiento especial. Ello, porque la inspección tributaria que interrumpe el término de firmeza de la declaración debe referirse al mismo periodo gravable y, en el presente caso, el requerimiento especial encuentra como fundamento para proponer la

²⁵ Folios 188 a 194 c.p.

modificación de la declaración de renta del año 2008, los hallazgos de la investigación adelantada por el impuesto sobre las ventas del bimestre 5 del año 2007.

En esas condiciones, es inadmisibile que la inspección tributaria realizada para otro impuesto (IVA) y otro periodo gravable (2007), tenga la virtualidad de interrumpir el término de firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008.

Adicionalmente, de las pruebas en que se fundamenta el requerimiento especial se evidencia que obedecen a una inspección contable, la cual no es susceptible de suspender el término de firmeza de la declaración.

En consecuencia, para la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 4 del año 2008, el término de firmeza es el mismo de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2008, esto es, el 23 de mayo de 2011.

Por ello, el requerimiento especial notificado el 23 de junio de 2011 fue extemporáneo.

Liquidación de revisión expedida por funcionario incompetente

Comoquiera que la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 4 de 2008 adquirió firmeza, la liquidación oficial de revisión fue expedida en forma extemporánea y por lo mismo, el funcionario había perdido competencia para expedirla.

En consecuencia, se configura una de los supuestos señalados en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, esto es, haber sido expedido el acto administrativo por funcionario incompetente.

Falsa motivación del acto administrativo

El Tribunal se equivocó al precisar que VG COMERCIAL EU es un proveedor ficticio porque no fue posible ubicar su domicilio, pues este hecho fue desvirtuado con la remisión a la dirección registrada en la Cámara de Comercio de Bogotá.

Las afirmaciones realizadas por el representante legal de VG COMERCIAL EU no tienen relación directa con Agroindustrial del Tolima S.A., toda vez que el incumplimiento de las obligaciones tributarias y contables del proveedor no afecta la realidad de las operaciones de compra de materia prima que realizó la actora.

Las presuntas irregularidades encontradas en la contabilidad de la demandante, obedecen a problemas de liquidez.

La DIAN desconoció el acuerdo de pago suscrito entre Agroindustrial y VG COMERCIAL EU y los soportes que acreditan la realidad de las operaciones efectuadas con el proveedor.

La DIAN no fundó su decisión en los hechos probados

De acuerdo con el artículo 742 del Estatuto Tributario, las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados.

En este caso, la decisión de la DIAN es arbitraria porque no analizó el contenido de la documentación aportada con el recurso de reconsideración.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No procede la sanción por inexactitud porque en la declaración de IVA del bimestre 4 del año 2008 no se suministraron datos falsos, desfigurados, incompletos o inexistentes.

Además, las pruebas allegadas al expediente demostraron la realidad de las operaciones entre la actora y el proveedor. Por tanto, la sanción impuesta por la DIAN queda sin fundamento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no alegó de conclusión.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda²⁶.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

²⁶ Folios 208 a 214 c.p.

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la firmeza de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008. En caso de que la declaración no esté en firme, determina si procede el rechazo de compras e impuestos descontables por operaciones efectuadas por la actora con el proveedor VG COMERCIAL EU y si es viable la imposición de la sanción por inexactitud.

Firmeza de la declaración privada

Según la apelante, debe aplicarse el término de firmeza general del artículo 714 del Estatuto Tributario, porque respecto de la declaración de renta del año gravable 2008, la actora perdió el beneficio de auditoría del artículo 689-1 del mismo estatuto, por la notificación del emplazamiento para corregir dentro del término de firmeza anticipada. Agrega que los autos de 25 de noviembre de 2009 y 12 de abril de 2010, que ordenaron la práctica de una inspección tributaria en renta, no suspendieron el término para notificar el requerimiento especial para modificar el impuesto sobre las ventas.

En consecuencia, la declaración de renta del año gravable 2008, presentada el 23 de abril de 2009, quedó en firme el 23 de mayo de 2011, junto con las declaraciones de IVA correspondientes a ese año gravable, conforme con lo previsto en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. Ello, por cuanto el requerimiento especial se notificó el 23 de junio de 2011, esto es, en forma extemporánea.

Por su parte, de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, la DIAN también considera que la firmeza de las declaraciones de IVA del año 2008 está supeditada a la

firmeza de la declaración de renta del mismo periodo gravable. Por ello, la declaración de IVA por el bimestre 4 de 2008 quedaba en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar renta por el año gravable 2008, esto es, el 24 de abril de 2011.

Sin embargo, este término fue ampliado por un mes, por la notificación del emplazamiento para corregir y por tres meses más por la notificación de los autos que ordenaron la inspección tributaria en renta. Por lo tanto, el término de firmeza de la declaración de renta se amplió hasta el 24 de agosto de 2011.

En consecuencia, el requerimiento especial notificado a la actora el 23 de junio de 2011 fue oportuno, pues se surtió antes de que la declaración de renta del año gravable 2008 y las declaraciones de IVA de ese mismo periodo gravable adquirieran firmeza.

Sea lo primero precisar que es un hecho no discutido entre las partes que respecto de la declaración de renta del año gravable 2008, la actora perdió el beneficio de auditoría de que trata el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, pues el emplazamiento para corregir la declaración se notificó dentro del término de firmeza anticipada. Por lo anterior, en esta oportunidad, la Sala no hace ningún análisis acerca de si el beneficio de auditoría, previsto en el artículo 689-1 del E.T., tiene o no algún efecto en la declaración de IVA por el bimestre 4 de 2008.

Además, no es motivo de discusión que las normas aplicables a este asunto son los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 705-1 del mismo estatuto, pues ambas partes coinciden en esta conclusión.

Sin embargo, para la actora el término de firmeza de la declaración de renta se suspendió por un mes, por la notificación del emplazamiento para corregir, mientras que para la DIAN, esta suspensión operó por cuatro meses: por un mes, en razón de la notificación del emplazamiento para corregir en renta, y por tres meses, por la notificación y práctica de la inspección tributaria en renta.

Para resolver este asunto, la Sala reitera, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias de 5 de diciembre de 2011²⁷ y de 7 de mayo de 2015²⁸.

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario establecen 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».*

“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*

²⁷ Expediente 17428 , Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²⁸ Expediente 20680, reiterada en sentencia de 10 de marzo de 2016, exp 20385,,ambas con ponencia de la Consejera de Estado Martha Teresa Briceño de Valencia.

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”.

Por su parte, 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.”

La Sala analizó esta disposición de acuerdo con los antecedentes legislativos de la Ley 223 de 1995, norma que añadió el referido artículo al Estatuto Tributario. En esta oportunidad, la Sala precisó lo siguiente²⁹:

“Esta disposición fue adicionada por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995, con la finalidad de que cuando la Administración tributaria

²⁹ Sentencia de 29 de junio de 2006, Exp.15064., C.P. María Inés Ortiz Barbosa

efectuara revisiones en el impuesto sobre la renta y encontrara inconsistencias en las declaraciones del impuesto sobre las ventas o de retención en la fuente, pudiera modificarlas, teniendo en cuenta que la declaración de renta se presenta en el año siguiente al período gravable denunciado.

La justificación del precepto legal en la ponencia para primer debate del proyecto de ley 026 Cámara, que se convirtió en la Ley 223 de 1995, expresa:

“De conformidad con la legislación vigente, el término para proferir el requerimiento especial tanto en renta, como en ventas y retención en la fuente, es de dos años contados a partir de la fecha en que vence el plazo para presentar la correspondiente declaración.

Este artículo nuevo busca que 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, sean los mismos que corresponden a la declaración de renta”

El propósito del artículo 705-1 del Estatuto Tributario fue 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 Estado³⁰.

³⁰ Sentencia de 2 de marzo de 2016, exp. 20385, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

El artículo 705-1 del Estatuto Tributario es una norma general con fundamento en la cual **el término general de firmeza de las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente** es el mismo que corresponda a la firmeza de la declaración de renta del mismo año gravable.

No obstante, en el evento de que se presente saldo a favor en la declaración de IVA y este se solicite en devolución, la firmeza de dicha declaración de IVA se cuenta a partir de la presentación de la solicitud de devolución o compensación, conforme con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

Sobre este punto, la Sala precisó lo siguiente³¹:

“Como se puede apreciar, la intención del legislador [se refiere al artículo 705-1 del Estatuto Tributario] fue unificar los términos de firmeza de las declaraciones de renta, ventas y retención en la fuente, para darle la oportunidad a la Administración Tributaria de modificar las declaraciones de ventas y retención en la fuente, cuando encontrara hallazgos en la declaración de renta.

Por eso, concordante con el artículo 705-1 E.T., cuando el artículo 705 ibídem dispone que el término de firmeza se cuenta a partir de la presentación de la declaración, es claro que para el denuncia de ventas, el término se contará a partir de la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta. De la misma manera, si la declaración de renta fue presentada de manera extemporánea, el término de firmeza de la declaración de ventas se contará a partir de la fecha de presentación extemporánea del denuncia rentístico.

³¹ Sentencia de 5 de diciembre de 2011, exp. 17428, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Ahora bien, cuando la declaración de renta no presenta saldo a favor y la declaración de ventas sí, para la Sala, el término de firmeza de la declaración de ventas se debe contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del E.T.

En efecto, la norma prevé que “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.”

Así pues, las declaraciones tributarias en las que se presente saldo a favor y este se solicite en devolución quedan en firme si dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, la Administración no notifica requerimiento especial.

En el expediente están probados y no se discuten los siguientes hechos:

1. El 18 de septiembre de 2008, AGROINDUSTRIAL DEL TOLIMA S.A. presentó la declaración de IVA por el bimestre 4 del año gravable 2008, en la que liquidó un saldo a favor de \$76.662.000 y un saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución de 24.000.000³².

³² Folios 35 c.p. y 2 c.a. 1

2. El 22 de septiembre de 2008, la demandante pidió la devolución del saldo a favor susceptible de ser solicitado en devolución (\$24.000.000)³³ y el 2 de octubre de 2008, la DIAN notificó la Resolución 361 que ordenó la devolución³⁴.
3. El 23 de abril de 2009, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2008. En dicha declaración la actora se acogió al beneficio de auditoría, en los términos del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.
4. El 10 de abril de 2010, la DIAN notificó el emplazamiento para corregir la declaración de renta del año gravable 2008³⁵. En consecuencia, la actora perdió el beneficio de la firmeza anticipada de la declaración de renta, porque el emplazamiento para corregir se notificó antes de que dicha declaración adquiriera firmeza anticipadamente.
5. El 23 de junio de 2011, la DIAN notificó el Requerimiento Especial 092382011000022, en el que propuso modificar la declaración de IVA del bimestre 4 de 2008, presentada por la actora³⁶.

Toda vez que la declaración de IVA del bimestre 4 del año 2008 presenta un saldo a favor susceptible de devolución de \$24.000.000, que fue solicitado por la actora **el 22 de septiembre de 2008**, es a partir de esta fecha que se cuenta el término de firmeza de dicha declaración. Por tanto, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el **22 de septiembre de 2010**.

Comoquiera que el requerimiento especial respecto de la declaración de IVA del bimestre 4 de 2011 se notificó el **23 de junio de 2011**, se produjo la firmeza de la citada declaración. Por ello resulta inocuo analizar si hubo una suspensión adicional de términos por un mes, por la

³³ Folio 1 c.a. 1

³⁴ Folios 80 a 83 c.a. 1

³⁵ Folios 763 a 775 c.a. 4

³⁶ Folio 856 a 893 c.a. 5

notificación del emplazamiento para corregir la declaración de renta del año gravable 2008 y por tres meses más, por la práctica de la inspección tributaria, para una suspensión por un lapso de cuatro meses. Ello, por cuanto entre la fecha en que quedaba en firme la declaración de IVA (22 de septiembre de 2010) y la fecha en que se notificó el requerimiento especial transcurrieron más de nueve meses.

Lo anterior significa que la declaración de IVA por el bimestre 4 de 2008 quedó en firme por la notificación extemporánea del requerimiento especial, motivo por el cual dicha declaración no podía ser modificada mediante los actos demandados, lo que genera la nulidad de estos por falta de competencia temporal.

Las razones que anteceden son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de IVA por el bimestre 4 de 2008.

Condena en costas

La Sala revoca la condena en costas a la demandante, por las siguientes razones:

El artículo 188 del C.P.A.C.A prevé que:

***“Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”*.

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

“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.” (Se destaca)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente³⁷:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365³⁸. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366³⁹, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la DIAN, pues fue la parte vencida en el proceso. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala⁴⁰, 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”.***

³⁷ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

³⁸ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

³⁹ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

⁴⁰ 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.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por tanto, no procede la condena en costas en ambas instancias.

En resumen, la Sala revoca la sentencia apelada. En su lugar, anula los actos demandados y como restablecimiento del derecho declara la firmeza de la declaración del IVA del bimestre 4 del año 2008. Asimismo, no condena en costas en las dos instancias.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

PRIMERO: ANÚLANSE la Liquidación Oficial de Revisión 092412012000006 de 15 de marzo de 2012 y la Resolución 092362012000009 de 28 de diciembre de 2012, expedidas por la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del IVA del bimestre 4 del año 2008.

RECONÓCESE personería a María Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN en los términos del poder que está en el folio 215 del cuaderno principal.

No se condena en costas en ambas instancias.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

