

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., quince (15) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)



Referencia:

250002327000201200222-02

Radicado: 20847

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: CEMENTOS TEQUENDAMA S.A.

Demandado: U.A.E. DIAN

INFORMACIÓN & SOLUCIONES

Tema: IVA 5B. 2007.

Subtemas: Indebido agotamiento de la vía gubernativa. Firmeza de la declaración privada. Término para notificar el requerimiento especial. Declaración de corrección. Principios de confianza legítima y de buena fe.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de Cementos Tequendama S.A. contra la sentencia del 7 de noviembre de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

“PRIMERO: Declarar probada la excepción formulada por la entidad demandada, concerniente a la ineptitud sustancial de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de la anterior determinación, se inhibe la Sala de resolver de fondo la cuestión litigiosa.

TERCERO: En firme esta sentencia, por Secretaría liquídense los gastos del proceso, devuélvanse los remanentes si a ello hubiere lugar; y archívese el expediente dejando las anotaciones de rigor.”

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

- El 23 de noviembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000071, mediante la que modificó el impuesto a las ventas por el quinto bimestre del año 2007, que había declarado la sociedad Cementos Tequendama el 16 de noviembre de 2007.
- El recurso de reconsideración presentado por la contribuyente fue resuelto negativamente el 24 de octubre de 2011, mediante la Resolución No. 900197.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la demandante formuló, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, las siguientes pretensiones:

PRIMERA:

Que son nulos los actos administrativos integrados por la Liquidación Oficial de Revisión número 312412010000071 del 23 de Noviembre de 2010 originaria de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modifica la declaración privada del impuesto sobre las ventas IVA, correspondiente 5o (sic) bimestre del año gravable 2007, y por la Resolución número 900197 del 24 de Octubre de 2011 notificada personalmente el día 9 de Noviembre 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 5º bimestre del año gravable 2007.

2.1.1. NORMAS VIOLADAS

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 647, 683, 705, 714 y 730 [numerales 1 y 3] del ET.
- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

2.1.2. CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

a. Firmeza de la declaración de IVA por el quinto bimestre del año 2007

A juicio de la demandante, la declaración inicial de IVA que presentó la sociedad por el quinto bimestre del año 2007 no puede ser objeto de revisión o modificación por parte de la DIAN, pues tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión fueron expedidos después de haber transcurrido el término de dos años, contados a partir de la presentación de la misma. Que, en consecuencia, la DIAN vulneró lo previsto en los artículos 705 y 714 del ET.

Sostuvo que el artículo 147 del ET es una norma de carácter exceptivo y que su aplicación se restringe a las declaraciones de renta con pérdidas fiscales. Que, por lo tanto, el término especial de firmeza [5 años] no puede ser extendido a las declaraciones de IVA del mismo periodo [art. 705-1 ET]. Que esa tesis coincide con lo expuesto por la Oficina Jurídica de la DIAN en el oficio Nro. 48953 del 3 de julio de 2007.

b. 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 quinto bimestre del año 2007 [art. 730-3 del ET] y por la consecuente pérdida de competencia para expedir dicho acto administrativo.

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

c. Violación de los principios de confianza legítima y de buena fe que deben regir la relación entre la DIAN y los contribuyentes.

La demandante sostuvo que los actos administrativos demandados violaron los principios de confianza legítima y buena fe, en tanto desconocieron 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.

d. Carencia de efectos jurídicos de 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.

Adujo que la firmeza de las declaraciones privadas conlleva para la administración tributaria la extinción de la competencia legal para revisar y modificar los impuestos determinados por los contribuyentes o responsables del impuesto. Que las mismas condiciones son aplicables a los contribuyentes.

Que, en este sentido, se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 16 de septiembre de 2010, radicado No. 17471, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

2.2.1. Excepciones previas

El apoderado de la **U.A.E. DIAN** contestó la demanda. Presentó la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, en los siguientes términos:

Que la demandante indicó que, con fundamento en los artículos 62, 63 y 135 del CCA, 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.

Que, no obstante, para que se entienda cumplido 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.

Indicó que la sociedad demandante, en sede administrativa, agotó la vía gubernativa respecto de la validez de la declaración de corrección provocada [art. 709 ET], pero que, en la demanda, no hizo referencia a este hecho y, por el contrario, 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.

Que, en este caso no se está ante un mejor argumento, porque nunca se controvertió la firmeza de la declaración o la extemporaneidad de los actos y que, por el contrario, se trata de un nuevo hecho que 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.

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

2.2.2. Del fondo del asunto

Expuso que el Consejo de Estado¹ 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 entre 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 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.

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

Que, en consonancia con lo anterior, el plazo para darle respuesta al requerimiento especial vencía el 20 de julio de 2010, y, al efectuarse la notificación de la liquidación oficial de revisión el 26 de noviembre de 2010, es claro que su expedición se dio dentro del término legal.

Dijo que 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 No. 048953 del 3 de julio de 2007, como tampoco la violación al principio de la confianza legítima y a la buena fe.

Agregó que 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 que, 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, advirtió 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.

2.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal se abstuvo de emitir pronunciamiento de fondo porque halló probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Previa comparación de los cargos planteados por la sociedad contribuyente en sede administrativa y en sede 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

¹ Sentencia de la Sección Cuarta del 6 de octubre de 2005, radicado Nro. 14560, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

validez de la declaración de corrección presentada con ocasión del requerimiento especial, lo que consideró una deslealtad con la Administración.

2.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

Cementos Tequendama S.A. interpuso recurso de apelación y solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia porque en este caso sí se agotó la vía gubernativa.

Dijo que el Tribunal no tuvo en cuenta que, con anterioridad al agotamiento de la vía gubernativa, la sociedad presentó un 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.

Que, además, el tribunal 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 2007² y (ii) que existe identidad en las pretensiones formuladas ante la DIAN y el juez, porque en ambas se cuestiona la legalidad de la liquidación oficial de revisión, aunque con diversos argumentos³.

Que, de igual manera, el Tribunal 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 firme⁴. Que, en consecuencia, la sentencia de primera instancia 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 la falta de agotamiento de la vía gubernativa⁵. Y aclaró que sí es posible plantear en la demanda nuevos argumentos, diferentes a los expuestos en la vía gubernativa, y dichos 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.

2.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos del escrito de apelación.

² Radicado Nro. 14847, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³ 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.

⁴ 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.

⁵ 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 DIAN reiteró los argumentos de la contestación y pidió que se confirmara la decisión adoptada en primera instancia.

El representante del **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por Cementos Tequendama S.A., la Sala debe determinar si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000071 del 23 de noviembre de 2010, mediante la que la UAE DIAN modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas de Cementos Tequendama S.A. por el quinto bimestre de 2007 y la Resolución No. 900197 del 24 de octubre de 2011, que confirmó la anterior.

3.1. Problemas jurídicos

(i) ¿Se encuentra ajustada a derecho la decisión del Tribunal de declarar probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa?

En el evento en el que se descarte la procedencia de la excepción declarada por el *a quo*,

(ii) ¿Son nulos los actos administrativos demandados por haber sido presuntamente expedidos cuando la declaración privada del impuesto sobre las ventas por el quinto bimestre del año 2007 estaba en firme?

(iii) ¿Son nulos los actos administrativos demandados por violación de los principios de confianza legítima y de buena fe, por desconocimiento de la doctrina oficial contenida en el Oficio No. 48953 del 3 de julio de 2007, proferido por la Oficina Jurídica de la DIAN?

(iv) ¿Son nulos los actos administrativos demandados porque la declaración de corrección presentada por la sociedad demandante, 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?

3.2. De la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa.

De conformidad con lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 135 del C.C.A.⁶, cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo unilateral y definitivo de carácter particular debieron haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

⁶ Actual artículo 161 del CPACA.

El agotamiento de los recursos de la actuación administrativa se constituye, pues, en un requisito previo para acudir a la administración de justicia en procura de resolver una diferencia con la administración.

Acudir ante la administración para que esta revise su actuación antes de que sea llevada a juicio es un privilegio que le permite reconsiderar su decisión, modificarla o revocarla, antes de ser puesta a consideración de la jurisdicción, pero también constituye una garantía al derecho de defensa del administrado, pues puede expresar su inconformidad con el acto ante la administración que lo creó.

Al respecto, la Sala en sentencia del 21 de junio de 2002⁷, dijo:

"Destaca la Sala que la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla".

Una vez se han decidido los recursos de la actuación administrativa y esta ha sido despachada desfavorablemente para el peticionario, este queda en libertad para acudir ante la jurisdicción a demandar la nulidad del acto, pero deberá impetrar las mismas pretensiones, con fundamento en las mismas razones de hecho y de derecho que presentó ante la administración, no obstante, estos argumentos pueden ser mejorados en sede jurisdiccional.

La Sala se ha pronunciado al respecto en varias ocasiones, en los siguientes términos:

"El agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal de la acción, que se encuentra consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo tal y como fue modificado por el artículo 22 del Decreto 2304 de 1989, en los siguientes términos:

"La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el

⁷ Expediente: 2500023270001999039001 (12382), demandante: HELECSAN LTDA, MP María Inés Ortiz Barbosa.

derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo".

En concordancia con lo anterior, el artículo 63 ibídem, consagra como hipótesis haber decidido los recursos en la vía gubernativa, lo cual implica la existencia de una discusión previa que el peticionario ha planteado a la Administración contra el acto administrativo de carácter particular y concreto y cuya decisión por esa vía no ha satisfecho las pretensiones del contribuyente.⁸.

Adicionalmente, esta Sección⁹ ha sostenido que "al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no 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"¹⁰.

Y también ha dicho 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 gubernativa¹¹. Lo anterior, porque ello implica la violación del debido proceso de la Administración.

Esto es, que 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 Administración¹².

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

⁸ Sentencia del 26 de septiembre de 2007, expediente 25000-23-24-000-2001-00082-01 (14847), magistrado ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁹ 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. 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.

¹⁰ 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.

¹¹ 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.

¹² 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.

previsto en el parágrafo 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.

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.

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. 312412010000071 del 23 de noviembre de 2010, el Juez debe 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 que en sede administrativa la sociedad demandante defendió la validez de la declaración de corrección correspondiente al IVA del quinto 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.

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, y, en consecuencia, el Tribunal no se debió declarar inhibido para decidir del fondo sobre los cargos de la demanda.

Por lo anterior, se revocará la sentencia apelada y se decidirá de fondo el asunto materia de litigio.

3.3. Del fondo del asunto

La Sala anticipa que denegará las pretensiones de la demanda, toda vez que la contribuyente no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados¹³.

3.3.1. De la firmeza de la declaración inicial presentada por la sociedad demandante por concepto del impuesto

¹³ La Sala ya tuvo oportunidad de pronunciarse en dos casos similares al planteado entre las mismas partes y por concepto del impuesto sobre las ventas por el tercer y el cuarto bimestre del año 2007, en las sentencias del 23 de julio de 2015, N.I. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 30 de agosto de 2016, N.I. 20281, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. La decisión, en esta oportunidad, se sujetará a lo dicho en las sentencias mencionadas.

sobre las ventas por el quinto bimestre del año 2007.

Para la parte demandante, la declaración inicial de IVA presentada por el quinto bimestre del año 2007 no puede ser objeto de revisión o modificación por parte de la DIAN, porque quedó en firme una vez transcurrió el término de dos (2) años, contados a partir de su presentación¹⁴ 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.

Pues bien, esta Sala ha dicho¹⁵ que 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 contribuyente.

En relación con las declaraciones presentadas oportunamente, el artículo 714 del ET¹⁶ establece un 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. En concordancia con lo dispuesto en esa norma, el artículo 705 *ibídem*¹⁷ establece que el requerimiento especial debe notificarse antes de que opere el término de firmeza. Significa lo anterior, que el término de firmeza respecto de cada declaración tributaria empieza a correr desde la fecha límite en que la 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 705-1¹⁸ del ET unificó los términos de firmeza de esas declaraciones –renta, IVA y reterfuente-, 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

¹⁴ Arts. 705 y 714 ET.

¹⁵ 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.

¹⁶ **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.

¹⁷ **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”.*

¹⁸ 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 periodos que coincidan con el correspondiente año gravable”.

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.

En el caso concreto, se advierte que el 16 de noviembre de 2007 la sociedad Cementos Tequendama S.A. presentó la declaración del IVA correspondiente al quinto 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 2008¹⁹.

Como el término para notificar el requerimiento especial en relación con el impuesto sobre las ventas por el quinto 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.

Teniendo en cuenta que el Requerimiento Especial No. 312382010000036 del 15 de abril de 2010 se notificó por correo el 20 de abril de 2010²⁰, 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 2007²¹.

En ese orden de ideas, la declaración inicial, presentada el 16 de noviembre de 2007 por la sociedad demandante y por concepto del IVA correspondiente al quinto bimestre del año 2007, no adquirió firmeza, en los términos del artículo 714 *Ib*.

En consonancia con lo anterior, queda descartada 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, contra lo expuesto por la parte demandante, dichos actos administrativos modificaron una liquidación privada que no se encontraba en firme.

3.3.2. De la 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. Violación del artículo 264 de la Ley 223 de

¹⁹ 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.

²⁰ Cfr. el folio 537 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.

²¹ Artículo 705 ET.

1995.

La sociedad actora sustenta la firmeza de la declaración del IVA por el quinto bimestre del año 2007 en el Oficio No. 048953 del 3 de julio de 2007, emitido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la DIAN, que expuso: “[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 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”²².

Sobre el particular, la Sala 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*.

Ahora bien, como el artículo 147 del ET se citó en el Oficio No. 048953 del 3 de julio de 2007, la Sala reitera 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.

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.

Es por lo anterior que la Sala considera que la contribuyente efectuó una interpretación indebida del contenido del Oficio No. 048953 del 3 de julio de 2007, motivo por el que 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 el argumento por violación del artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

3.3.3. 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.

²² Cfr. los folios 11 y 12 del c.p.

La Sala precisa que la declaración privada presentada el 18 de septiembre de 2007 no se encontraba en firme para la fecha en que se expidió y notificó el Requerimiento Especial Nro. 312382010000036 del 15 de abril de 2010 y, por ende, los argumentos expuestos por la sociedad para restarle validez a la corrección de la declaración provocada por el requerimiento especial²³ carecen de sustento.

Adicionalmente, la Sala 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 que 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.

3.4. Conclusión

Conforme con lo expuesto, le correspondería a la Sala revocar la sentencia apelada y denegar las pretensiones de la demanda.

No obstante, la Sala decide anular parcialmente los actos demandados pues, con fundamento en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016²⁴, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el parágrafo 5, que "*El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.*", considera pertinente reliquidar la sanción impuesta a la parte actora

La citada norma se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la *inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos*, siempre que de estas conductas se derive un mayor saldo a favor, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud²⁵.

²³ Art. 709 ET

²⁴ "POR MEDIO DE LA CUAL SE ADOPTA UNA REFORMA TRIBUTARIA ESTRUCTURAL, SE FORTALECEN LOS MECANISMOS PARA LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN Y LA ELUSIÓN FISCAL, y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES"

²⁵ **LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°.** Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Es de anotar que la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado por la DIAN y el determinado por el demandante, así:

SALDO A FAVOR SEGÚN LIQUIDACIÓN PRIVADA	\$3.934.538.000
SALDO A FAVOR SEGÚN LIQUIDACIÓN PROPUESTA	\$3.377.066.000
DIFERENCIA	\$557.472.000
TARIFA	100%
SANCIÓN POR INEXACTITUD	\$557.472.000

Como consecuencia de lo anterior, el total saldo a favor queda así:

RENGLÓN 64 O TOTAL SALDO A FAVOR

Valor declarado por el responsable	\$3.934.538.000
Menos: Valor desconocido por la administración	\$557.472.000
Menos: Valor de la sanción determinada en esta sentencia	\$557.472.000
TOTAL	\$2.819.594.000

Por todo lo anterior, la Sala revocará la sentencia del Tribunal en cuanto declaró probada la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa. Sin embargo, se negarán las pretensiones de la demanda, pero se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para, en su lugar, determinar una sanción por inexactitud equivalente al 100% de los valores desconocidos por la administración (\$557.472.000), y determinar un saldo a favor de \$2.819.594.000, como se expuso en precedencia.

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

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."

ARTÍCULO 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]"

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 7 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar:

Primero: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000071 del 23 de noviembre de 2010 y su confirmatoria la Resolución No. 900197 del 24 de octubre de 2011, que modificaron el impuesto a las ventas declarado por la Sociedad Cementos Tequendama S.A., por el quinto bimestre de 2007.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **ESTABLÉCESE** como sanción por inexactitud a cargo de la demandante la suma de Quinientos cincuenta y siete millones, cuatrocientos setenta y dos mil pesos M/C (\$557.472.000), y un total saldo a favor de dos mil ochocientos diecinueve millones, quinientos noventa y cuatro mil pesos M/C (\$2.819.594.000).

Tercero: RECONÓCESE PERSONERÍA a la abogada Angie Alejandra Corredor Herrera como apoderado de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 296 del c.p.

Cópiese, notifíquese, cúmplase. Devuélvase al Tribunal de origen.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCIA
AUSENTE CON EXCUSA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

