SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de julio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	54001-23-31-000-2011-00453 (**21639**)
Demandante:	SAMIR MUSTAFÁ VIDALES
Demandado:	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Temas:	IVA 5º bimestre de 2008. Firmeza de la declaración. Beneficio de auditoría

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 24 de octubre de 2014 proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 14 de noviembre de 2008, el contribuyente Samir Mustafá Vidales presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del quinto bimestre del año gravable 2008, en la cual liquidó un saldo a pagar de $2.678.000[1].

El 24 de abril de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta emitió el Auto de Apertura 072382009000355[2], en relación con la declaración tributaria señalada.

El 25 de octubre de 2010, la Administración profirió el Requerimiento Especial 072382010000129[3], en el que propuso modificar la declaración privada del actor para adicionar ingresos gravados ($2.572.366.000) y el impuesto generado por ventas dejadas de contabilizar y declarar ($411.579.000), aceptar como descontable el IVA retenido y certificado por bancos ($45.292.000), aceptar compras netas ($181.393.000) e impuestos descontables ($29.023.000), fijar un total impuesto a cargo de $449.696.000 y un total saldo a pagar de $971.706.000 e imponer sanción por inexactitud ($596.325.000). Dicho acto fue notificado el 28 de octubre de 2010[4].

El 28 de enero de 2011, el contribuyente radicó ante la Administración respuesta al requerimiento especial[5].

---

[1] Fl. 2 del c.a.
[2] Fl. 1 del c.a.
[3] Fls. 90 a 112 del c.a.
[4] Fl. 91 del c.a.
[5] Fls. 113 a 123 del c.a.

El 18 de julio de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta expidió la Liquidación Oficial de Revisión 072412011000061[6], mediante la cual acogió las glosas formuladas en el requerimiento especial. Este acto se notificó el 22 de julio de 2011[7] y no fue recurrido en reconsideración.

DEMANDA

El demandante, mediante apoderado judicial, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo formuló las siguientes pretensiones:

> *«DECLARATIVAS:*
>
> *PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NUMERO 07241201100061 DE JULIO 18 DE 2011.*
>
> *CONDENATORIAS:*
>
> *PRIMERA: Que, a título de restablecimiento del derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, SAMIR MUSTAFA VIDALES, NIT 13.509.316-6, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.*
>
> *SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad*

[6] Fls. 136 a 152 del c.a. y 44 al 60 del c.p.
[7] Fls. 135 del c.a. y 3 del c.p.

Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a pagar a SAMIR MUSTAFA VIDALES, NIT 13.509.316-6, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga su fallo respectivo.

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo (Modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1.998).

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

QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2º, 4º, 6º, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución Política;
- Artículos 3º y 84 del Código Contencioso Administrativo y,
- Artículos 683, 689, 689-1, 705-1, 711, 730 y 742 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Explicó que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario condicionó la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente a la firmeza de la declaración de renta del periodo respectivo, y que «*Cuando la declaración de renta cumple con los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría, las declaraciones de IVA y Retención en la fuente del respectivo año gravable tendrán el mismo término de firmeza con el cual quedaría en firme la declaración de renta*».

Dijo que se desconoció el debido proceso, porque la declaración de renta presentada por el actor respecto del año gravable 2008 estaba amparada por beneficio de auditoría y quedó en firme el 28 de febrero de 2010, lo cual, en su entender, indica que la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre de 2008 adquirió firmeza en esa fecha, y que el requerimiento especial del 25 de octubre de 2010, notificado el 28 de octubre siguiente, es extemporáneo[8].

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que como consecuencia de la derogatoria de que fue objeto el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, por

[8] Citó la Sentencia del 28 de octubre de 2004, Exp. 13816, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

parte de la Ley 863 de 2003, el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retenciones en la fuente, es de dos años y se empieza a contar desde la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración, lo cual fue puesto de presente por la doctrina de DIAN[9], que es «*criterio auxiliar de interpretación de la ley*».

Argumentó que el artículo 705-1 del Estatuto Tributario facultó a la Administración para modificar las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente, cuando en uso de sus facultades de fiscalización sobre el impuesto sobre la renta encuentre inconsistencias en esas declaraciones, lo que no ocurre en este caso, pues no se investigó la declaración de renta del año 2008, que estaba amparada por beneficio de auditoría.

Aclaró que si la Administración encuentra inconsistencias en la declaración del impuesto sobre las ventas, se sujeta a las reglas generales establecidas en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario y debe notificar el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

Adujo que no se violó el debido proceso, porque en la actuación administrativa el actor ejerció su derecho de defensa y contradicción, y el requerimiento especial del 25 de octubre de 2010, notificado el 28 de octubre siguiente, es oportuno, pues el plazo para declarar (D. 4818/07) venció el 18 de noviembre de

[9] Citó el Concepto DIAN 034084 del 7 de junio de 2005 y el Oficio 048953 del 3 de julio de 2007.

2008 y la declaración cuestionada se presentó el 14 de noviembre de ese año.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las súplicas de la demanda, por las consideraciones que se exponen a continuación:

Con fundamento en la normativa que regula el beneficio de auditoría[10], explicó que el término para notificar el requerimiento especial en el impuesto sobre las ventas y en retenciones en la fuente es de dos años contados desde el vencimiento del plazo para declarar, como lo establecen los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

Dijo que la DIAN podía notificar el requerimiento especial hasta el 18 de noviembre de 2010, pues el contribuyente debió declarar el impuesto sobre las ventas del 5º bimestre de 2008, el 18 de noviembre de ese año[11], y que si bien el inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario previó la extensión del beneficio de auditoría de la declaración de renta a las declaraciones de IVA y retenciones durante los periodos fiscales 2000 a 2003[12], para el año

---

[10] Artículo 689-1 del Estatuto Tributario, con las modificaciones, adiciones y derogatorias introducidas por los artículos 17 de la Ley 633 de 2000, 81 de la Ley 788 de 2002, 28 y 69 de la Ley 863 de 2003, y 63 de la Ley 1111 de 2006.
[11] D. 4818/2008.
[12] Citó la sentencia del 30 de noviembre de 2004, Exp. 14126, C.P. Ligia López Díaz.

gravable 2008 tal previsión no estaba vigente al haber sido derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Indicó que la previsión del artículo 705-1 del Estatuto Tributario, según la cual el término de firmeza de las declaraciones de IVA y retenciones es el mismo de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo respectivo, no aplica respecto del beneficio de auditoría que opera de forma exclusiva sobre la declaración del impuesto sobre la renta, sin que se extienda a las declaraciones de IVA por la citada revocatoria del inciso segundo del artículo 689-1 del Estatuto Tributario[13].

Concluyó que, en el caso, la declaración de IVA del 5º bimestre de 2008 no estaba amparada por el beneficio de auditoría de la declaración de renta de ese mismo año, y que el requerimiento especial se notificó oportunamente el 28 de octubre de 2010, dentro del término de dos años previsto por la normativa fiscal aplicable (arts. 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario), antes de que ocurriera la firmeza de la declaración tributaria.

RECURSO DE APELACIÓN

El actor apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, para lo cual reiteró los motivos de inconformidad de las demanda, al señalar lo siguiente:

[13] Citó la sentencia del 30 de marzo de 2006, Exp. 15418, C.P. Ligia López Díaz.

Adujo que la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2008 estaba en firme cuando se expidió el requerimiento especial, porque el artículo 705-1 del Estatuto Tributario condiciona la firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente, a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo.

Sostuvo que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 estaba amparada por el beneficio de auditoría y quedó en firme el 28 de febrero de 2010, y que la declaración del impuesto sobre las ventas discutida adquirió firmeza en esa misma fecha, lo que hace extemporánea la notificación del requerimiento especial.

Cuestionó que la Administración se fundamente en el Concepto DIAN 048953 y en el Decreto 4836 de 2007, para «*no hacer extensivo el beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y Retención en la Fuente*», omitiendo aplicar el artículo 705-1 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, a cuyo efecto destacó la extemporaneidad del requerimiento especial notificado el 28 de octubre de 2010.

La DIAN argumentó que por la derogatoria del inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría no se extiende a la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo en discusión, sobre la cual opera el término general de firmeza de las declaraciones tributarias previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario[14].

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, porque el beneficio de auditoría en renta para declaraciones de IVA y retenciones en la fuente sólo estuvo vigente durante los años 2000 a 2003, y no aplica a la declaración presentada por el contribuyente respecto del 5º bimestre del año gravable 2008, que está sometida al término general de firmeza de declaraciones tributarias, por lo que la notificación del requerimiento especial efectuada el 28 de octubre de 2010 fue oportuna.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2008, presentada por Samir Mustafá Vidales.

[14] Citó la sentencia del 17 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En concreto, debe determinar si, conforme con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría que amparaba la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 era aplicable a la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo en discusión y, en el evento positivo, si dicha declaración quedó en firme por la notificación extemporánea del requerimiento especial.

Extensión del beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente - Reiteración de jurisprudencia[15]

Con fundamento en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el demandante argumentó que la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2008 quedó en firme el 28 de febrero de 2010, fecha en la cual adquirió firmeza la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 que estaba amparada por beneficio de auditoría, lo que, en su entender, hace extemporáneo el requerimiento especial del 25 de octubre de 2010, notificado el 28 de octubre siguiente.

En un caso entre las mismas partes, con supuestos fácticos similares al que se decide, en el cual el actor controvirtió los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre

[15] Sentencias del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 10 de septiembre de 2014. Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20680, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de marzo de 2016, Exp. 20385, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

las ventas del 6º bimestre del año gravable 2008, la Sala reiteró[16] que, «C*uando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta quede reducido por efecto del beneficio de auditoría, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año será el general consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, o sea, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA».*

Lo anterior, con fundamento en la normativa que se enuncia a continuación:

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión[17], establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «…*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar[18]»*, y que 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[19]».*

La Ley 223 de 1995[20] adicionó el artículo 705-1 al Estatuto Tributario, que fijó un término especial de notificación del requerimiento especial para las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, al señalar que será el mismo

[16] Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Actor: Samir Mustafá Vidales.
[17] Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Lay 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.
[18] Artículo 705 del Estatuto Tributario.
[19] Artículo 714 del Estatuto Tributario.
[20] Artículo 134.

que corresponda «…*a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable».*

Por su parte, la Ley 488 de 1998[21] adicionó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y estableció el beneficio de auditoría como excepción a la regla general de firmeza de las declaraciones tributarias, pues permitió reducir a seis meses el término de firmeza de las declaraciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en el año gravable de 1998 «*…incrementen su impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del 30% frente al impuesto neto de renta (…)*» del año anterior.

La norma excluyó expresamente del beneficio de auditoría a las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retenciones en la fuente del año gravable de 1998, que «…*se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».*

La Ley 633 de 2000[22] modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y extendió el beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravable 2000 a 2003, mediante la inclusión del inciso 2° del artículo, que dispone: *«<u>En el caso de los contribuyentes que se sometan al beneficio de auditoría, el término de firmeza aquí previsto será igualmente aplicable para sus declaraciones</u> de retención en la fuente y <u>del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio</u>».*

[21] Artículo 22.
[22] Artículo 17.

Sin embargo, el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó expresamente el inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Finalmente, la Ley 1111 de 2006[23] dispuso que *«El beneficio contemplado en este artículo* [auditoría] *se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007»*, lo cual incluye la vigencia 2008 sometida a discusión.

Con fundamento en lo anterior, sobre la materia se reitera lo precisado en las sentencias del 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, al señalar que:

> *«De acuerdo con esa jurisprudencia, existen dos reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial relativo a una declaración del IVA, a saber:*
>
> *(i) Cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta sea el general (i.e. el establecido en los artículos 705 y 714 del ET), entonces el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año irá hasta cuando se cumplan dos años desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de ese periodo gravable.*
>
> *Lo anterior en aplicación del artículo 705-1 del ET, norma que unificó los términos de firmeza de las declaraciones del*

[23] Artículo 63.

impuesto sobre la renta y del IVA, con la finalidad de darle a la Administración la oportunidad de modificar las declaraciones del IVA, a partir de los hallazgos encontrados en la revisión de la declaración del impuesto sobre la renta.

(ii) Cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta quede reducido por efecto del beneficio de auditoría, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año será el general consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, o sea, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

Así porque al haber sido derogada expresamente la norma que autorizaba que los efectos del beneficio de auditoría de la declaración del impuesto sobre la renta se proyectaran sobre las declaraciones del IVA, quedó clara la decisión legislativa al respecto»[24]*.*

A partir de la normativa y la jurisprudencia señalada, la Sala destaca lo siguiente:

- Para efectos de lo que se decide, el término de firmeza de las declaraciones tributarias se cuenta desde la fecha límite de vencimiento para declarar.

- El artículo 705-1 del Estatuto Tributario *«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*[25]*»*, y por ello, *«…el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año irá hasta cuando se cumplan dos años*

[24] Sentencia del 15 de marzo de 2018, **Exp. 20725**.
[25] Sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de ese periodo gravable[26]».

- El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003[27], pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario[28], por lo que las declaraciones de IVA y retenciones presentadas con posterioridad a las vigencias referidas, «*no pueden acceder al beneficio de auditoría de las declaraciones de renta correspondientes al mismo periodo gravable, sencillamente porque la norma que lo permitía dejó de existir[29]»* y se someten *«al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario[30]».*

Caso concreto

En el expediente están acreditados los siguientes hechos:

- El 14 de noviembre de 2008, Samir Mustafá Vidales presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del 5° bimestre del año gravable 2008, antes del vencimiento del plazo para declarar (18/11/2008[31]).

---

[26] Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[27] L.633/00.
[28] Art. 69 L.863/03.
[29] Sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[30] Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Actor: Nelson de Jesús Zuluaga Salazar.
[31] D. 4818/07.

- El 5 de marzo de 2009[32], el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en la cual se acogió al beneficio de auditoría.

- El 28 de octubre de 2010[33], la Administración notificó el Requerimiento Especial 072382010000129 del 25 de octubre de 2008, mediante el cual propuso modificar la declaración de IVA del 5° bimestre de 2008.

- El 18 de julio de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 072412011000061, que acogió las glosas formuladas en el requerimiento especial, acto que se notificó el 19 de julio de 2011[34].

En las condiciones señaladas, la Sala advierte que si bien la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2008 estaba amparada por beneficio de auditoría, la reducción del término de firmeza de esa declaración no cobijó la declaración del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año gravable 2008, sobre la cual procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

Así pues, como el vencimiento del plazo para presentar la declaración del IVA del 5º bimestre de 2008 ocurrió el 18 de noviembre de 2008 (D.4818/07), la Administración tenía dos años

[32] Fl. 61 del c.p.
[33] Guía Crédito 1035121841 (Fl. 91 del c.a.).
[34] Guía Crédito 1043798405 (Fl. 135 del c.a.).

para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 18 de noviembre de 2010, con lo cual el requerimiento especial del 25 de octubre de 2010, notificado el 28 de octubre de ese año, es oportuno.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial[35].

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, la Sala considera procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración tributaria datos equivocados de los cuales se derivó menor impuesto a cargo, circunstancia que no fue objetada en la demanda y que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[36], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció que «*el principio de favorabilidad*

[35] Se reitera lo expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y del 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

[36] «*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*».

aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario[37] fue modificada por la Ley 1819 de 2016[38], al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% *-previsto en la legislación anterior-* al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, sólo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y, en consecuencia, procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del 5° bimestre del año gravable 2008, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

CALCULO DE SANCION POR INEXACTITUD		
Saldo a pagar contribuyente	$2.678.000	

37 E.T. «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) 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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente*».

38 Art. 288 L.1819/16, que modificó el artículo 648 del E.T.

Saldo a pagar Liquidación Oficial de Revisión y Consejo de Estado	$375.381.000	
Base sanción inexactitud		$372.703.000
Tarifa de sanción:		$100%
Sanción por inexactitud		**$372.703.000**

Concepto	**Liquidación privada**	**Liquidación de revisión**	**Liquidación de la Sala**
Total impuesto a cargo	$38.117.000	$449.696.000	$449.696.000
Impuesto descontable por op. gravadas	$35.439.000	$29.023.000	$29.023.000
Total impuestos descontables	$35.439.000	$29.023.000	$29.023.000
Saldo a pagar del período	$2.678.000	$420.673.000	$420.673.000
Retenciones por IVA que le practicaron	$0	$45.292.000	$45.292.000
Saldo a pagar por impuesto	$2.678.000	$375.381.000	$375.381.000
Sanciones	$0	$596.325.000	$372.703.000
Total saldo a pagar	$2.678.000	$971.706.000	**$748.084.000**

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 24 de octubre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander. En su lugar, se dispone:

1. **ANÚLASE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 072412011000061 del 18 de julio de 2011, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta.

2. A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como total saldo a pagar a cargo del contribuyente Samir Mustafá Vidales, por concepto del impuesto sobre las ventas del 5º bimestre del año 2008, la suma de SETECIENTOS CUARENTA Y OCHO MILLONES OCHENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE ($748.084.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

ACÉPTASE la renuncia presentada por la abogada Gladys Oliva Ulloque Berdejo como apoderada de la DIAN (Fl. 266 del c.p.), y **RECONÓCESE** personería para actuar a la abogada Yadira Vargas Roncancio en nombre de la entidad demanda, en los términos del poder visible en el folio 273 del c.p.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**