



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO**

SECCIÓN CUARTA

**Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

**Bogotá D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 63001-23-33-000-2013-00224-01 (21899)
Demandante: CURTIEMBRES SIERRA PÉREZ Y CIA S. en C.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto de renta año gravable 2010. Firmeza de la declaración. Beneficio de auditoría – emplazamiento para corregir.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 20 de marzo del 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora en la suma de \$1.466.620, por concepto de agencias en derecho.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2011, Curtiembres Sierra Pérez y Cía S. en C. presentó declaración de renta y complementarios del año gravable

2010, en la que se acogió al beneficio de auditoría y liquidó un impuesto a cargo de \$47.022.000¹.

El 22 de septiembre de 2011, la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Armenia notificó a la contribuyente el Requerimiento Especial 012382011000040², en el que se desconocieron deducciones por valor de \$142.055.190, por cuanto correspondían a IVA descontable por la compra de materias primas que debió ser tratado como IVA descontable en el impuesto sobre las ventas. Por lo anterior, se aumentó el impuesto a cargo a la suma de \$132.526.0000 y se impuso sanción por inexactitud de \$136.806.000³. La demandante dio respuesta al requerimiento especial y presentó corrección a la declaración para aceptar parcialmente las glosas, corregir otros renglones y aplicar la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte⁴.

El 19 de junio de 2012, la Administración notificó la Liquidación Oficial de Revisión 012412012000015 en la que mantuvo las modificaciones propuestas en el requerimiento especial, no aceptó la corrección de la declaración por no haberse limitado a los hechos planteados en el requerimiento y reliquidó la sanción por inexactitud a la suma de \$56.542.000, por cuanto en el requerimiento especial se había incluido en la base para su liquidación, el mayor valor a pagar por concepto de anticipo⁵.

¹ Fl. 42 c.a. 1

² Fl. 202 c.a. 2

³ Fls. 191 a 202 c.a.2

⁴ Fl. 206 c.a. 2

⁵ Fls. 228 a 236 c.a. 2

Previa interposición del recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión, en el que cuestionó únicamente la firmeza de la declaración presentada el 8 de abril de 2011, la Administración profirió la Resolución 900.323 del 4 de julio de 2013, en el sentido de confirmar el acto recurrido⁶.

DEMANDA

Curtiembres Sierra Pérez y Cía S en C., a través de apoderado, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), solicitó que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2010, presentada el 8 de abril de 2011.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 209 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 683, 688, 689-1, 730, 742, 745 y 746 del Estatuto Tributario.
- Artículo 8 del Decreto 406 de 2001
- Artículo 28 de la Ley 863 de 2003.
- Artículos 104 y 138 del CPACA

⁶ Fls. 265 a 270 c.a. 2

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

Firmeza de la declaración por haber operado el beneficio de auditoría.

Señaló que la discusión sobre si se debe proferir primero el emplazamiento para corregir y, luego, el requerimiento especial, cobra importancia en el caso de la declaración tributaria que ha cumplido los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, pues de conformidad con el artículo 689-1 E.T., la declaración tributaria solo quedará en firme si dentro del término de firmeza especial, la Administración no profiere el emplazamiento para corregir, pues en el caso que se profiera el requerimiento especial, el término de firmeza no se suspende y la declaración tributaria podría quedar en firme antes del término de respuesta al requerimiento especial.

Precisó que el Consejo de Estado ha sostenido que proferir el emplazamiento para corregir después del requerimiento especial, no le quita efectos legales al emplazamiento ni genera nulidad ni violación al debido proceso y al derecho de defensa, en el caso concreto, el 8 de abril de 2011, la actora presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, por ende, la Administración tenía plazo hasta el 8 de octubre del mismo año, para notificar el emplazamiento para corregir lo cual no ocurrió y, en consecuencia, la declaración adquirió firmeza.

Sostuvo que el requerimiento especial fue proferido el 20 de septiembre de 2011, lo cual violó el debido proceso, porque el emplazamiento para corregir no fue proferido ni antes ni después de la notificación del requerimiento especial para impedir la firmeza de la declaración, como lo exige el artículo 689-1 E.T., por tanto, el contribuyente no pudo ejercer su derecho de defensa.

Resaltó que del texto del artículo 689-1 E.T. se desprende que la única exigencia para interrumpir el término de firmeza de las declaraciones con beneficio de auditoría es la notificación del emplazamiento para corregir, dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de su presentación.

Indicó que la aplicación estricta de la norma mencionada no se cumplió y, por ende, el contribuyente no tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, además, porque es el emplazamiento para corregir el que habilita a la Administración para abrir el término general de firmeza de 2 años, dentro de los cuales puede proponer los demás actos administrativos que estime procedentes. Al respecto, transcribió apartes de la sentencia del 12 de julio de 2011, Exp. 17190, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Falsa motivación de la resolución que decidió el recurso de reconsideración.

Indicó que la DIAN se refirió a una declaración de renta del año gravable 2000 y a unos términos para el proceso de determinación que ocurrieron en los años 2001 y 2002, cuando la liquidación privada que se debate en este proceso corresponde al año gravable 2010.

Señaló que la Administración se refirió a un término de 12 meses para proferir el emplazamiento, cuando el aplicable a este proceso es de 6 meses. Agregó que no es cierto que, dentro del término de firmeza, bien sea de 6 o de 12 meses, se haya proferido el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

OPOSICIÓN

La DIAN, a través de apoderada, se opuso a las pretensiones de la demanda así:

Con fundamento en lo establecido en el artículo 689-1 E.T., explicó que la demandante presentó el 8 de abril de 2011 la declaración de renta del año gravable de 2010 y cumplió todos los requisitos para acceder al beneficio de auditoria, sin embargo, la Administración en ejercicio de sus facultades de fiscalización, le envió un requerimiento ordinario y realizó visitas, con base en lo cual, encontró procedente proponer la modificación de la declaración privada y, para el efecto, notificó el 22 de septiembre de 2011 el requerimiento especial, esto es, antes del vencimiento de los 6 meses para que operara la firmeza de la declaración.

Expuso que el artículo 685 E.T. prevé que el emplazamiento para corregir no es obligatorio sino facultativo, es decir, la Administración puede enviarlo o no.

Señaló que, al haberse notificado el requerimiento especial dentro del término de firmeza y haber encontrado irregularidades en la declaración privada, no puede predicarse su firmeza, porque se ha iniciado un proceso de revisión, ante esto, se aplica el término general de firmeza de 2 años previsto en el artículo 714 E.T. Agregó que sería absurdo pretender que, en 6 meses, contados a partir de la presentación de la declaración, se adelante investigación, se profiera requerimiento especial y liquidación oficial de revisión.

Finalmente, indicó que si bien es cierto existen algunos de errores de transcripción en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, esto no es impedimento para que se logre concluir inequívocamente los fundamentos del acto administrativo impugnado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Quindío negó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Estimó el *a quo* que de los artículos 685 y 703 del Estatuto Tributario se concluye que el emplazamiento para corregir es facultativo de la Administración de Impuestos, lo que no sucede con

el requerimiento especial como requisito previo y obligatorio a la liquidación oficial de revisión.

Con fundamento en los hechos del caso concreto y los argumentos expuestos por la parte demandante, el Tribunal precisó que no existe disposición que establezca un orden para proferir el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial, es más, el primero no es obligatorio de conformidad con el artículo 689-1 E.T. que prevé que la Administración “**podrá** enviarle un emplazamiento para corregir”.

El *a quo* señaló que incluso antes de que el actor presentara la declaración de renta del año gravable 2010, la Administración le había enviado un requerimiento ordinario, en el que solicitó balances generales comparativos 2008-2009, balance de prueba 2010, etc., y el mismo día en que la sociedad presentó su declaración de renta del año gravable 2010, se le practicó visita a su domicilio.

Expuso que al demandante se le otorgaron todas las oportunidades procesales para debatir los argumentos expuestos por la demandada, incluso el contribuyente aceptó parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial y, en consecuencia, decidió corregir la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010.

El Tribunal reiteró que el emplazamiento para corregir es facultativo conforme lo prevé el artículo 685 E.T. y, por ende, no es un requisito imperativo y, agregó que, el requerimiento especial le fue

notificado a la demandante antes del vencimiento del término de seis meses para que quedara en firme la declaración de renta del año gravable 2010.

Finalmente, en relación con la condena en costas, el Tribunal fijó las agencias en derecho en el 1% de las pretensiones negadas, para liquidarlas en la suma de \$1.466.200, conforme a lo previsto en el Acuerdo 1887 de 2003.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante**, inconforme con la decisión del Tribunal, apeló la decisión con los argumentos que se resumen así:

Insistió en que la DIAN no notificó a la contribuyente el emplazamiento para corregir, requisito esencial para interrumpir el término de firmeza de la declaración de renta.

Afirmó que el Tribunal enfocó su análisis en el artículo 685 E.T., pero sin detenerse a analizar lo dispuesto en el artículo 689-1 E.T. que prevé que la declaración de renta quedará en firme si no se profiere el emplazamiento para corregir.

Sostuvo que el *a quo* acogió el criterio de la DIAN lo cual significa que para el Tribunal y la demandada el inciso 3º del artículo 689-1 E.T. no cuenta, con el pretexto que la DIAN no tiene tiempo suficiente para agotar los procedimientos tributarios.

Se refirió al debido proceso administrativo para resaltar que el beneficio de auditoría es un régimen excepcional y la interrupción del término de firmeza ocurre por la notificación del emplazamiento para corregir y no del requerimiento especial, como opera de manera general para el resto de las declaraciones.

Manifestó que la DIAN reconoce que la actora cumplió con todos los requisitos para acceder al beneficio de auditoría y que no se notificó el emplazamiento para declarar antes de los seis meses, lo cual, insiste la apelante, habría frustrado la firmeza de la declaración.

Precisó que ni en el procedimiento administrativo ni en la demanda se debaten los aspectos sustanciales de la actuación, únicamente los procesales.

Trascribió apartes de la sentencia del 13 de septiembre de 2012, Exp. 18563, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez en la que resaltó que el punto de referencia para que opere el beneficio de auditoría, en la forma como expresamente lo consagró el legislador, es con el trascurso del término sin que la Administración haya notificado el emplazamiento para corregir.

Finalmente, reiteró los argumentos expuestos en la demanda y transcribió apartes de la sentencia del 26 de junio de 2008, M.P. Dra. Ligia López Díaz, con fundamento en la cual concluyó que sí la DIAN no notifica el emplazamiento para corregir, los actos de

determinación del impuesto deben proferirse dentro del término de firmeza especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en el carácter potestativo del emplazamiento para corregir y que la Administración conserva la facultad para revisar las declaraciones tributarias, aun cuando gocen del beneficio de auditoría y aplicar el procedimiento general para su modificación.

Igualmente, reiteró que el requerimiento especial se profirió antes del vencimiento de los seis meses para que quedara en firme la declaración de renta del año gravable 2010; no se violó el derecho al debido proceso, porque el contribuyente se pronunció sobre el requerimiento especial y no existió falsa motivación al resolver el recurso de reconsideración, pues el error de transcripción no afecta su esencia.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos demandados, por medio de los cuales la Administración modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, presentada por la demandante.

En los términos del recurso de apelación, debe analizarse si la liquidación privada del impuesto del año gravable 2010, presentada por la demandante y en la cual se acogió al beneficio de auditoría, quedó en firme por cuanto la DIAN no profirió el emplazamiento para corregir previsto en el artículo 689-1 E.T.

Pues bien, se advierte que el artículo 689-1 E.T., vigente para el año gravable 2010 disponía, en lo pertinente, lo siguiente:

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

(...)

<Inciso modificado por el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta

quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

(...)

*<Inciso adicionado por el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006. El nuevo texto es el siguiente:> **El beneficio contemplado en este artículo se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007.***

(...). (Negrilla fuera de texto)

La norma transcrita permite afirmar que la voluntad del legislador del 2006 fue ampliar por cuatro años la vigencia de la figura denominada «beneficio de auditoría» a partir del 2007, esto es, hasta el 2010; mantener los topes de incremento del impuesto de renta para la firmeza de la declaración a los 18 y 12 meses y modificar sólo las condiciones para el término de firmeza de los seis (6) meses, que es el que interesa en el presente asunto, siempre y cuando no se hubiere notificado emplazamiento para corregir⁷.

En este punto, resulta necesario precisar que, contrario a lo señalado por el *a quo*, el artículo 689-1 E.T. no prevé que la Administración “podrá” proferir el emplazamiento para corregir.

Ahora bien, en cuanto a este último requisito, tanto el Tribunal como la Administración sostienen que, conforme al artículo 685 del E.T.⁸, el emplazamiento para corregir es facultativo y no obligatorio.

⁷ En similar sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 4 de febrero de 2010, Exp. 17146, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ **E.T. Artículo 685. EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR.** Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente

Al respecto se precisa que, frente a este argumento, la Sala tuvo la oportunidad de pronunciarse en la sentencia del 22 de abril de 2004, Exp. 13463, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié⁹, así:

*«Sobre este punto, observa la Sala que según los actores el término de firmeza de la declaración con beneficio de auditoría según la ley 633/00 es de doce (12) meses, a partir de la presentación de la declaración pero entendiéndolo respecto de la notificación del requerimiento especial, **por lo que consideran que la disposición acusada le otorga al emplazamiento para corregir una consecuencia no prevista por la ley en atención a su naturaleza de acuerdo a las normas generales y enfatizan en que una vez notificado el emplazamiento para corregir se pierde el beneficio de auditoría concedido en la norma superior.***

En relación con este punto considera la Sala que si bien en las normas generales el emplazamiento para corregir sólo suspende el término de firmeza, la naturaleza que le da el legislador a esta actuación en la Ley 633 de 2000 es la de frustrar el beneficio si se notifica dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de la presentación de la declaración.

En efecto, a juicio de la Sala, la lectura que de la norma superior efectúan los demandantes dando alcance a la notificación del requerimiento especial como presupuesto para el beneficio, es decir, en forma concordante con las normas generales y de esta forma sustentar su violación por parte de la disposición acusada, no corresponde a la redacción de la misma ni consulta su alcance, pues consideran en los alegatos de conclusión (fl.115) que dentro de los límites señalados en la

retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el Artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

⁹ En el proceso de nulidad promovido contra el inciso 1º del artículo 8 del Decreto 406 de 2001 "Por medio del cual se reglamentan parcialmente la Ley 633 de 2000 y el Estatuto Tributario", expedido por el Gobierno Nacional, que prevé: Artículo 8º. Efectos de la notificación del emplazamiento para corregir. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, notificado el emplazamiento para corregir la declaración de renta dentro del término de doce (12) meses previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de revisión de las declaraciones de renta, impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se regirá por las normas generales contenidas en los artículos 705, 705-1, 706 y 714. (...)

ley 633 de 2000 las declaraciones presentadas al amparo del beneficio de auditoría quedan en firme si dentro de los trece meses (incluyendo en este plazo el mes adicional en caso DIAN notifique el emplazamiento para corregir y suspenda el término para notificar el requerimiento especial) siguientes a su presentación no se ha notificado al contribuyente requerimiento especial.

Es evidente, como atrás se señaló, que el punto de referencia para la operancia del beneficio de auditoría en la forma como expresamente lo consagró el legislador del año 2000, es con el transcurso del término de doce meses sin que la administración haya notificado emplazamiento para corregir, como también es evidente que si el emplazamiento para corregir se notifica dentro de este mismo término, no opera el beneficio de auditoría, y por ende la declaración tributaria no adquiere la firmeza de que trata el artículo 17 de la ley 633 de 2000.

(...)

*En efecto, si con la notificación del emplazamiento para corregir dentro de los doce meses siguientes a partir de la presentación de la declaración se pierde el beneficio de auditoría, **ya no será aplicable el artículo 689-1 del Estatuto Tributario sino que se da paso a la aplicación de las normas generales, que es precisamente lo que dispone el inciso 1° del artículo 8° del Decreto 406 de 2001**».* (Negrilla fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, el legislador le dio al emplazamiento para corregir previsto en el artículo 689-1 E.T., el efecto de frustrar el beneficio de auditoría y dar paso a la aplicación de los términos generales de firmeza, por tanto, no es posible analizar dicho emplazamiento con base en lo dispuesto en el artículo 685 E.T., cuando se está frente a una declaración de renta en la cual el contribuyente se acogió al mencionado beneficio.

En este punto, la Sala precisa que en el artículo 14 del proyecto de Ley 072 de 2000 Cámara, *"por el cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones"*, presentado por el Gobierno Nacional, el cual posteriormente se convirtió en la Ley 633 de 2000 y que adicionó al Estatuto Tributario el artículo 689-1 E.T., originalmente contemplaba que la declaración tributaria quedaría en firme *«si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación **no se hubiere notificado requerimiento especial**, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional»*¹⁰. (Negrilla fuera de texto)

Sin embargo, en virtud del pliego de modificaciones del 16 de noviembre de 2000¹¹, se cambió la redacción del artículo 14 del proyecto de ley 072 de 2000 Cámara, de lo cual se dejó constancia, así:

*«En el artículo 14 del proyecto inicial sobre beneficio de auditoría (correspondiente al artículo 10 de la nueva numeración), se modifica el inciso primero **para precisar que la firmeza de la declaración privada se dará si en el término de 18 meses, la Administración Tributaria no le notifica emplazamiento para corregir la citada declaración.** (...)»* (Negrilla fuera de texto).

Lo anterior, demuestra la intención del legislador de someter las liquidaciones privadas presentadas por los contribuyentes en las que se acogen al beneficio de auditoría, a un procedimiento especial

¹⁰ Gaceta del Congreso 372 del 18 de septiembre de 2000.

¹¹ Gaceta del Congreso 461 del 21 de noviembre de 2000.

en el cual es el emplazamiento para corregir el acto que tiene el efecto de impedir la firmeza de la declaración.

En estas condiciones, el emplazamiento para corregir tiene como finalidad promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma y le permite al contribuyente acogerse a una sanción reducida¹² y evitar la sanción por inexactitud que se derivaría del requerimiento especial.

Ahora bien, precisado el alcance que tiene el emplazamiento para corregir, se advierte que, en el caso concreto, son hechos no discutidos por la demandada que: i) la actora cumplió con todos los requisitos para acogerse al beneficio de auditoría, previsto en el artículo 689-1 E.T., pues así lo reconoció al contestar la demanda y en los actos acusados¹³ y ii) que la DIAN no profirió y notificó el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes al 8 de abril de 2011, fecha de presentación de la declaración de renta del año gravable 2010, por parte de la sociedad demandante.

En relación con las declaraciones de renta que cumplen los requisitos legales para acogerse al beneficio de auditoría, esta Sala ha precisado que:

«Únicamente en aquellos casos en que el contribuyente cumpla con los requisitos para acceder al beneficio de

¹² Art. 644 E.T.

¹³ En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración precisó que: «El contribuyente se incrementó en un 38.94% la inflación del año 2009 a 2010, siendo esta superior a cinco veces la inflación, igualmente el impuesto fue superior a las 41 UVT, ante lo cual el beneficio de auditoría sería de seis (6) meses (folio 89), y la firmeza de la declaración de renta correspondiente al año 2010 operaría el 8 de octubre de 2011».

auditoría, la Administración debe adelantar la revisión de la declaración dentro del término de firmeza especial, dentro del cual debe proferir el emplazamiento para corregir, so pena que la declaración quede en firme.

Pero si el contribuyente no cumplió con los señalados requisitos, la Administración debe ejercer la facultad de fiscalización e investigación dentro del término general establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario y, demás normas concordantes»¹⁴. (Negrilla fuera de texto)

De acuerdo con lo anterior, en el asunto objeto de análisis, como la declaración de renta del año gravable 2010 presentada por la sociedad actora estaba cobijada por el beneficio de auditoría, la Administración debía someterse al término de firmeza especial y expedir el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de presentación y así impedir que la declaración quedara en firme.

En esas condiciones, no se ajusta al presupuesto legal previsto en el artículo 689-1 E.T., que la DIAN expidiera directamente el requerimiento especial, aun cuando hubiera sido notificado dentro del término de firmeza especial de 6 meses, pues este acto no tiene el efecto de frustrar la firmeza de la declaración de renta¹⁵ y

¹⁴ Sentencias del 2 de julio de 2015, Exp. 19483 y del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372 M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ La Sala en sentencia del 26 de junio de 2008, Exp. 16304, M.P. Dra. Ligia López Díaz, sostuvo incluso que: «La figura del beneficio de auditoría no es otra cosa que la firmeza de la declaración en un término menor que el consagrado de manera general por el artículo 714 del Estatuto Tributario a cambio de ciertas condiciones que debe cumplir el contribuyente, como aumentar el impuesto neto de renta en un porcentaje determinado y hacer los pagos del impuesto como lo ordene la ley; de manera que, si la DIAN dentro de ese término desarrolla su actividad fiscalizadora, es como si la desarrollara en el término del artículo 714 citado, es decir que si se profieren los actos de determinación del impuesto dentro de los 12 meses a que se refiere el beneficio de auditoría, tiene el mismo efecto que si se profirieran dentro del término de firmeza estipulado para los eventos generales»

habilitar los plazos generales para modificar la declaración de renta del año gravable 2010.

La Sala considera que admitir que la notificación del requerimiento especial impidió la firmeza de la declaración de renta con beneficio de auditoría, por cuanto se hizo dentro del término de firmeza especial, haría inane la previsión del emplazamiento para corregir en el artículo 689-1 del E.T. y, por ende, le restaría su «efecto útil»¹⁶.

No se desconoce, como lo alega la DIAN, que si la Administración encuentra inconsistencias en la declaración tributaria debe proceder a su modificación pues, como lo ha sostenido la Sala, el artículo 689-1 E.T. *«no limita el ejercicio de las facultades de fiscalización o investigación contempladas en el artículo 684 del citado estatuto y mal podría hacerlo si se tiene en cuenta que el beneficio de auditoría, en estricto sentido, consiste en la reducción del plazo de firmeza de la liquidación privada de 2 años a 6 meses»*¹⁷.

No obstante, la Sala advierte que el legislador previó el procedimiento para que la Administración ejerciera dichas facultades de fiscalización frente a las declaraciones en las cuales el contribuyente se acoge con beneficio de auditoría, cuando encuentre que se ha incurrido en el desconocimiento de la

¹⁶ Según el cual debe considerarse, de entre varias interpretaciones de una disposición normativa, aquella que permita consecuencias jurídicas sobre la que no las prevea, o sobre la que prevea consecuencias superfluas o innecesarias. *«Este criterio hermenéutico encuentra indudables puntos de contacto con diversos principios constitucionales. Así por ejemplo, cuando se aplica a la interpretación de disposiciones constitucionales, es un desarrollo de los principios de supremacía y del carácter normativo de la Constitución; cuando se aplica a la interpretación de disposiciones legales, permite concretar la voluntad del legislador y, en consecuencia, salvaguardar el principio democrático»*. (C-569 de 2004 – Corte Constitucional).

¹⁷ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 20838, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

normativa tributaria, para lo cual estableció el emplazamiento para corregir como el acto que impide la aplicación de plazos especiales y, de esta forma, la DIAN pueda contar con los términos de firmeza generales.

Entonces, teniendo en cuenta que la Administración tenía hasta el 8 de octubre de 2011 para notificarle a la actora el emplazamiento para corregir, la declaración quedó en firme, sin que el requerimiento ordinario enviado a la actora¹⁸ y al que alude el Tribunal pueda asimilarse o tener el efecto previsto en el artículo 689-1 E.T. para dicho emplazamiento.

Las anteriores razones son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán los actos administrativos demandados y, en consecuencia, se declarará en firme la declaración del impuesto de renta del año gravable 2010, presentada por la demandante el 8 de abril de 2011.

No se condenará en costas en esta instancia, teniendo en cuenta que no existe prueba en el expediente que las justifique. (Art. 365 num. 8 CGP).

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.

¹⁸ Fl. 11 c.p.

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia del 20 de marzo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Quindío, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,
2. **ANÚLANSE** la Liquidación Oficial de Revisión 012412012000015 del 15 de junio de 2012 y la Resolución 900.323 del 4 de julio de 2013, actos proferidos por la Administración de Impuestos y Aduanas de Pereira, mediante los cuales se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2010, presentada por Curtiembres Sierra Pérez y Cía S. en C.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de renta y complementarios del año gravable 2010, presentada el 8 de abril de 2011, por Curtiembres Sierra Pérez y Cía S. en C.
4. Sin condena en costas en esta instancia.

Se reconoce personería para actuar al doctor Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, en representación de la parte demandada y en los términos del poder que obra en el folio 222 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

JEANNETTE BIBIANA GARCÍA POVEDA
Conjuez