



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER

San José de Cúcuta, catorce (14) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ**

Acción: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 54-001-23-31-000-2010-00380-00
Demandante: Sociedad Espumados del Norte Ltda. (en liquidación)
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

En atención al informe secretarial que precede¹ y con fundamento en lo establecido en el art. 170 del C.C.A., procede el Tribunal a dictar sentencia dentro del proceso de referencia, conforme lo siguiente:

1. ANTECEDENTES

1.1. La acción

La Sociedad Espumados del Norte Ltda, mediante apoderado judicial presentó demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho regulada en el artículo 85 del C.C.A., en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a fin de que se acceda a las siguientes:

1.2. Declaraciones y condenas²

Las pretensiones fueron expuestas en la demanda de la siguiente forma:

"1. DECLÁRESE NULOS LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS COMPLEJOS, consistentes en:

1) *La Resolución número 900079 del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (...)*

¹ Ver folio 372 del C. Ppal. No. 1.

² Ver folios 3-4 del C. Ppal. No. 1.

2) *La liquidación Oficial de Renta de Sociedades No. 900001 del 19 de mayo de 2009, por medio de la cual se modifica la liquidación privada No. 50158010013893 del 10 de marzo de 2006.*

2. RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE, es decir, que se declare la firmeza de la Declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al primer bimestre 2006 presentada por el contribuyente ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, NIT 890.505.521-3 el día diez (10) de marzo del año Dos mil Seis (2006).

3. CONDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA, a indemnizar los perjuicios que se estiman en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, en ochocientos veinticinco (825) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. ORDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN – DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA a cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos 176, 177 y 178 del Código de Procedimiento Administrativo”

1.3. Hechos

Los fundamentos de hecho sustento de las pretensiones son, en síntesis, los siguientes³:

Según expuso el apoderado de la parte demandante, el 10 de marzo de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. reportó el pago de \$5.461.000 por concepto de Declaración de Impuesto sobre las Ventas Bimestre I, correspondientes al año gravable 2006. Además, refirió que dicha sociedad se acogió al beneficio de auditoria consagrado en el Estatuto Tributario.

Señaló que, en noviembre de 2007 la Subdirección de Fiscalización Tributaria expidió las Resoluciones No. 14268, 14277, 14271, 14444 y 14447, mediante las cuales se ordenó el registro a varios establecimientos de comercio de las Ciudades de Cúcuta y Bogotá, entre ellos, los locales comerciales pertenecientes a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

³ Ver fls 4-6 del C. Ppal. No. 1.

Seguidamente, mediante Resolución No. 0002208/2008 la Subdirección de Fiscalización Tributaria avocó conocimiento para investigar a esta sociedad y para proferir los actos necesarios que tengan relación con el impuesto sobre las Ventas del año gravable 2006.

De conformidad con lo anterior, afirmó que esta Subdirección de la DIAN ordenó iniciar la investigación a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. debido al programa "*Denuncias de Terceros*", a fin de verificar su realidad económica, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravados y, de esta manera cotejar el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas directamente con el impuesto de venta primer bimestre del año gravable 2006.

Aunado a ello, explicó que el 08 de octubre de 2008 se expidió la Resolución No. 09715 a través de la cual se le concedió competencia a la Administración de Impuestos y Aduanas de Cúcuta para continuar con la investigación.

Finalmente, alegó que el 19 de mayo de 2009 la División de Gestión de Liquidación de la DIAN practicó la liquidación oficial de revisión No. 900001, la cual fue notificada a la actora el 22 de mayo del mismo año. Señaló que la Sociedad Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial, interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo, el cual fue resuelto mediante Resolución 900081/2010 donde se confirmó la decisión.

2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

2.1. Normas violadas⁴

Se citaron como normas violadas los artículos 1º, 2º, 6º, 15, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Seguidamente, los artículos 683, 684, 689, 689-1 (parágrafo 3º), 705, 742, 743, 744, 745, 746, 758, 759 y 774 del Estatuto Tributario.

⁴ Ver fls 6-27 del C. Ppal. No. 1.

En este mismo sentido, los artículos 51 y 779-1 del Código de Comercio, así como los artículos 2° y 3° del Código Contencioso Administrativo. Finalmente, los artículos 2° y 12 de la Ley 527 de 1999.

2.2. Concepto de violación⁵

A juicio del apoderado de la parte actora, las disposiciones cuya nulidad se pretenden son violatorias de la Constitución Política de 1991 en los siguientes artículos:

- Los artículos 1° y 2°, en vista de que el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen a la administración al momento de tomar una determinación no solo el marco normativo, sino también en la valoración de los hechos y pruebas en su contexto.
- Los artículos 6°, 15 y 29, toda vez que los funcionarios públicos desconocieron el derecho de defensa, el debido proceso, la publicidad y contradicción de la prueba a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.
- El artículo 83, dado que el ordenamiento jurídico estable que la buena fe se presume, pero la mala se debe probar y en el presente caso se acusa al demandante se le acusa de mala fe, pero no está probado.
- Los artículos 209 y 228 considerando que las decisiones de la DIAN son independientes; sin embargo, debe prevalecer el derecho sustancial sobre lo meramente formal.
- El artículo 363 toda vez que se violó el principio de equidad, pues la decisión final que tomó la DIAN no es acorde con la realidad.

Sumado a ello, arguyó que se vieron vulnerados algunos artículos del Estatuto Tributario, a saber:

⁵ Ver fls 6-27 del C. Ppal. No. 1.

- El artículo 683, debido a que la DIAN recaudó el acervo probatorio (documentos, libros, equipos) mediante allanamientos, y no le permitió al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea. Del mismo modo, afirmó que esta entidad no confrontó la información de los medios magnéticos con la documentación en papel, lo que conllevó a confundir los presupuestos y estados consolidados, con los ingresos y balances reales de la empresa.

- El artículo 684, toda vez que, si bien existía una denuncia penal por irregularidades en la sociedad, la Fiscalía encontró en los medios magnéticos y documentales un simple indicio de operaciones y negocios comerciales, por lo que recurrió a la DIAN para que validara y verificara la información. Esta entidad no realizó lo pedido y tomó todos estos indicios como hechos ciertos y consumados, como si se tratara de presunciones de pleno derecho que no admiten prueba en contrario.

- Los artículos 689 y 689-1 (parágrafo 3) hacen alusión al beneficio de auditoria, en donde se garantiza a contribuyentes que incrementen su tributación que se les realizará la investigación -que da origen a la liquidación de revisión- basada en únicamente en programas de computación. En el presente caso, el apoderado de la parte actora adujo la DIAN aceptó que la sociedad se acogiera al beneficio de la auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado "*denuncias de terceros*" y no de una "selección basada en programas de computador" como lo establece la norma.

Sumado a lo anterior, el apoderado de la sociedad afirmó que, si bien la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoria, la misma no procede y la declaración de renta del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda, está en firme.

- Los artículos 742, 743, 744 y 745, considerando que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados y si existen dudas en los vacíos probatorios, estos deben resolverse a favor del contribuyente. En el caso *sub examine*, la parte actora adujo que la DIAN tenía el deber de investigar y no dejar lugar a dudas sobre la certeza de la información contenida en el acervo probatorio; sin embargo, esta entidad estatal interpretó el término cotización como comprobante de venta y las consignaciones a terceros como compra de bolívares, vulnerado así el derecho a la defensa al no poder controvertir y explicar las pruebas.

- El artículo 746 en consecuencia de que la actuación de la administración no fue transparente porque no exigió ni permitió al contribuyente demostrar la información amparada en la presunción de la veracidad.

- Los artículos 758, 759 y 774, puesto que presumir que todos los días el comerciante genera los mismos ingresos conduce a la determinación de bases gravables irreales, que se consideran una flagrante violación del principio de la capacidad económica. En el presente caso, la actora afirmó que la DIAN verificó el movimiento y registro de tres días en un bimestre, sin realizar cruce con terceros, sin visitar al contribuyente, sin solicitar información a los bancos o terceros involucrados en las pruebas, lo que conllevó a desconocer los principios generales de la prueba.

Por otro lado, en cuanto al Código de Comercio, el apoderado de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. adujo que se infringió el artículo 51 de dicha normativa, debido a que el contribuyente exhibió y alegó a su favor la contabilidad, la cual es plena prueba a favor de la sociedad y está era conforme a principios de la contabilidad, con libros registrados al día, con los soportes correspondientes que indican la veracidad de las operaciones declaradas fiscalmente.

Asimismo, afirmó que se vulneró el artículo 779-1, toda vez que los actos que dan origen al registro están falsamente motivados, indicando

que la DIAN adquirió los documentos bajo una facultad legal - allanamiento-, pero procedió sin pruebas al emitir las resoluciones, amparándose solamente en el proceso penal iniciado por denuncias de terceros a la Familia Chacón Banderas.

En ese sentido, explicó que el origen de la denuncia radicó en que supuestamente la familia era auxiliadora de terroristas, de paramilitares y de poseer grandes caletas de armas y dólares. No obstante, la realidad de la denuncia -según la parte actora- obedecía a envidias y rencores de la competencia, debido a que del seguimiento a los miembros de la familia Chacón logró establecer que todos sus bienes son lícitos.

En este mismo orden de ideas, alegó que se vulneraron los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, puesto que es un derecho de los contribuyentes que se les permita controvertir las pruebas en poder de la DIAN, para así desvirtuar los hechos que dieron lugar al registro del establecimiento de comercio.

Finalmente, alude que la DIAN al analizar la información electrónica se limita a transcribir lo dispuesto por la Ley 527/1999 o *Ley del Comercio Electrónico*. Sin embargo, refiere que en el presente caso no existe comercio electrónico, dado que la sociedad factura por computador, en factura de papel y los mensajes con terceros vía electrónica no existen, por tal razón concluye que se infringió los artículos 2º y 12 de la ley en comento.

3. ACTUACIÓN PROCESAL

Al proceso se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario, surtiéndose las etapas que se mencionan a continuación:

Mediante auto del 26 de octubre de 2010⁶, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander admitió la demanda formulada por la Sociedad

⁶ Ver fl 105 del C. Ppal. No. 1.

Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial debidamente constituido.

Se tuvo como parte accionada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, la cual dio contestación⁷ a la demanda dentro del término establecido.

Asimismo, mediante auto del 13 de julio de 2011⁸ se abrió el presente proceso a pruebas.

En este punto, se destaca que de conformidad con el informe secretarial del 09 de julio de 2015⁹ y en atención al Acuerdo No. PSAA14-10251, se amplió la competencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca para apoyar la descongestión de los procesos de naturaleza tributaria que cursan bajo el régimen anterior a la ley 1437 de 2011 CPACA, por lo que este proceso fue repartido al Despacho de la magistrada Ana María Rodríguez Álava, quien avocó conocimiento del mismo mediante providencia del 02 de septiembre de 2015¹⁰.

Seguidamente, en atención al Acuerdo No. PSAA15-10414¹¹, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca remitió el expediente de la referencia al Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

Finalmente, en cumplimiento a lo dispuesto en el Acuerdo No. CSJNS-17-070 del 15 de febrero de 2017, el presente proceso pasó a este Despacho, mismo que mediante providencia del 13 de julio de 2017¹², declaró terminado el periodo probatorio y a través del auto del 27 de julio de 2017¹³, corrió traslado a las partes a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión y al Representante del Ministerio Público para que emitiera su concepto de fondo.

⁷ Ver fl 134-162 del C. ppal No.1

⁸ Ver fls 164-165 del C. Ppal. No. 1.

⁹Ver fl 245 del C. Ppal No.1

¹⁰ Ver fls 271-273 del C. Ppal No.1

¹¹ Ver fl 330 del C. Ppal No. 2

¹² Ver fl 343 del C, Ppal No.2

¹³ Ver fl 345 del C. Ppal No.2

4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA POR PARTE DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN¹⁴-

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada dio contestación a la demanda solicitando negar las pretensiones que en ella se contiene. En un primer momento, adujo que todos los hechos planteados en la demanda por la actora son ciertos y seguidamente argumentó:

i) El actuar de la administración se ajustó a derecho, ya que la obtención de pruebas, la valoración de las mismas, los hechos que se establecieron y los fundamentos jurídicos en que se fundaron las modificaciones efectuadas a la declaración privada, se rigieron por las disposiciones vigentes y con observancia de las normas para el caso concreto. Además, todas las actuaciones fueron expedidas por funcionarios competentes.

ii) El contribuyente no ha desvirtuado los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, como tampoco aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Por lo que, aduce que la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta.

iii) El requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

iv) No existió violación al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros. El beneficio de la auditoría al que se acogió el contribuyente está contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, por lo que la administración podía, en virtud de sus facultades de fiscalización establecidos en el

¹⁴ Ver fls 134-162 del C. Ppal. No. 1.

artículo 684 del Estatuto Tributario, adelantar la investigación por un programa distinto.

v) La administración realizó una investigación clara y contundente para establecer que era procedente la adición de los ingresos en la Liquidación Oficial de Revisión, toda vez que se obtuvieron pruebas - documentales y magnéticas- en el desarrollo de las diligencias de registro a las distintas instalaciones de la empresa ordenadas por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN que son idóneas, válidas, suficientes y cumplen con los requisitos legales para su validez. Además, se efectuaron cruces con el Almacén el Remedón en Bogotá y el Almacén Distribuidora en Cúcuta que confirmaron la Liquidación Oficial de Revisión.

vi) Los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

vii) La afirmación de la actora sobre la inaplicabilidad de la Ley 527/199 o *Ley de Comercio Electrónico* es errónea, dado que la información magnética o informativa se obtuvo de fuentes originales -computadores- ubicados en los establecimientos de la sociedad del contribuyente y, por tal motivo, quedan amparados bajo las reglas de validez y valoración previstas en el Código de Procedimiento Civil, sin que para ello se requiera la existencia del aval de entidades certificadoras, firmas digitales o validación de terceros tal como lo establece la ley en comento. Además, aclara que se trata de archivos e información almacenada por el mismo contribuyente y no de mensajes enviados por vía electrónica, ni de operaciones alusivas a este tipo de comercio.

viii) No existió violación a las normas de carácter constitucional como lo indicó la actora, dado que estas son las que orientan las actividades de la administración y de los particulares. A su vez, afirmó que si bien es cierto prevalece lo sustancial sobre lo formal, el sistema tributario en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares.

Finalmente propuso que se condene a los demandantes al pago de las costas del presente proceso.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

5.1. De la parte demandante

En esta etapa procesal, la sociedad actora no presentó alegatos de conclusión.

5.2. De la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN¹⁵

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada presentó alegatos de conclusión solicitando negar las pretensiones, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y señalando que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. no declaró todos sus ingresos y, por tal motivo, la administración modificó la liquidación privada del contribuyente mediante la liquidación oficial de revisión.

Del mismo modo adujo que, la Administración de Impuestos al proferir sus actos ha respetado el debido proceso, motivándolos debida y oportunamente y ajustándose a las normas legales aplicables.

Asimismo, destacó que en el anexo explicativo de la liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas Revisión No. 900.001, se dejó claro que los

¹⁵ Ver fls 346-351 del C. Ppal. No. 2.

funcionarios de la DIAN dentro de sus referidas facultades, recaudaron y aseguraron los documentos físicos y la información en medios magnéticos extraída de los computadores de la sociedad, en los que se evidencia que se realizaron ventas a través de facturas de ventas no autorizadas por la DIAN y sin el cumplimiento de los requisitos legales, documentos que fueron encontrados en los establecimientos de comercio de la SOCIEDAD ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, en las ciudades de Cúcuta y Bogotá, documentos relacionados en las actas de diligencia de la DIAN y allanamiento por parte de la Fiscalía General de la Nación, sin que conste oposición alguna del interesado.

Destaca que una vez se profiere la liquidación oficial, y el contribuyente ejerce su derecho de defensa, el expediente es remitido a la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Oficina Jurídica de Nivel Central para que conozca del recurso interpuesto, y que la información ha sido confrontada pues existen documentos que así lo determinan. Y que a pesar de que el contribuyente ha ejercido el derecho de contradicción y defensa no ha podido desvirtuar lo que tiene probada la entidad puesto a que se ha limitado a invocar violaciones de procedimiento y no ha aportado pruebas que desvirtúen los planteamientos de la administración.

5.3. Concepto de fondo del Ministerio público

En esta etapa procesal, el representante del Ministerio Público no presentó concepto de fondo.

6. CONSIDERACIONES

6.1. Competencia

Este Tribunal es competente para conocer del *sub examine* en razón del territorio y la cuantía en términos del Código Contencioso Administrativo. Debe señalarse además que, de conformidad con el Artículo 308 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), por haberse incoado la

presente acción antes del 02 de julio de 2012, la misma debe ser tramitada y fallada conforme a la legislación anterior.

6.2. Asunto a resolver

Corresponde en esta oportunidad a la Sala decidir si hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos (i) en la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900001 del 19 de mayo de 2009, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las Ventas presentada por la Sociedad Espumados del Norte correspondiente al año gravable 2006 y, (ii) la Resolución No. 900079 del 08 de junio de 2010, mediante la cuál al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha Liquidación Oficial de Revisión, se decidió confirmar la misma.

Según la parte actora, los actos administrativos deben ser declarados nulos, a su juicio la Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900001 está viciada de ilegalidad al provenir de un programa de denuncias de terceros y no de una selección basada en programas de computador, tal como lo señala el Artículo 689 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que se hayan acogido al beneficio de auditoría.

Así mismo argumenta que, la declaración del Impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 presentada el 10 de marzo de 2006 quedó en firme el 16 de octubre de 2008, esto es transcurrido dieciocho (18) meses de presentar la declaración, toda vez que no basta con enviar el emplazamiento dentro del término de la firmeza para dejar sin valor el Beneficio de Auditoría. También indica la parte actora que al proferir dichos actos, la Administración Tributaria vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, toda vez que, por un lado negó la práctica de las pruebas que solicitó en la actuación administrativa (respuesta al requerimiento especial y recurso de reconsideración), y por el otro el material probatorio que fue recaudado en la diligencia de registro, el cual quedó en poder de la DIAN fue retirado sin relacionar y sin permitirles controvertir las informaciones allí contenidas.

De otra parte, a juicio del apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el contribuyente no ha desvirtuado los hechos y pruebas que sirvieron de fundamento para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, pues no aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Del mismo modo aduce que, la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta y que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro del término y se acoja al beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

6.3. Problema jurídico

De conformidad con lo expresado por las partes, el problema jurídico que debe resolver la Sala es el siguiente:

¿Hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial del Impuesto sobre las Ventas No. 900001 del 19 de mayo de 2009 y en la Resolución No. 900079 del 08 de junio de 2010 proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dado que le asiste razón a la parte accionante respecto de la firmeza de la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre I, correspondientes al año gravable 2006 o por el contrario se debe ordenar el cumplimiento de dichos actos administrativos, por estar conformes con el ordenamiento jurídico conforme fueron proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN?

6.4. Tesis de la Sala

Esta Sala, luego de revisar el escrito de demanda, los argumentos de defensa esgrimidos por la entidad accionada, el trámite de instancia, el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia aplicable al caso concreto, llega a la conclusión que en el presente asunto deberá declarar la

nulidad de los actos administrativos censurados, tal como será expuesto en párrafos procedentes, en razón a que la declaración privada presentada por la sociedad actora se encontraba en firme, por lo cual el requerimiento especial fue expedido y notificado de manera extemporánea.

7. ARGUMENTOS QUE DESARROLLAN LA TESIS DE LA SALA

Para fundamentar la decisión tomada y dar respuesta al problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: (i) *contenido de los actos administrativos demandados*; ii) *los hechos jurídicamente relevantes*; (iii) *el marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto*; (iv) *el caso en concreto*.

7.1. Contenido de los actos administrativos demandados

A continuación, se presenta una síntesis de los actos administrativos censurados:

-Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900.001 del 19 de mayo de 2009¹⁶, por medio de la cual la jefe de la División de la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, propone modificar los valores a: \$1.187.094.000 al renglón de ingresos brutos por operacionales gravadas, \$1.194.247.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$189.525.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$189.781.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$166.725.000 y sancionar por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el Artículo 647 del Estatuto Tributario en un monto equivalente a \$258.022.000; por consiguiente, como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006 un total de \$424.747.000.

¹⁶ Ver fls 67-101 del C. Ppal. No. 1

- **Resolución NO. 900.079 del 08 de junio de 2010**¹⁷, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900.001, confirmando dicha liquidación y la sanción por inexactitud que en esta se impone.

7.2. De los hechos jurídicamente relevantes

En este punto, la Sala trae a colación los siguientes hechos jurídicamente relevantes que se encuentran probados en el expediente:

- El 10 de marzo de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la Declaración del Impuesto sobre las Ventas correspondiente al primer bimestre del año gravable 2006¹⁸, reportando un total de ingresos brutos por el valor de \$186.350.000 y liquidando el valor a pagar por dicho impuesto en la suma de \$5.461.000.
- El 26 de noviembre de 2007, la Fiscal 23 Seccional del Grupo de Lavado de Activos de la Fiscalía General de la Nación, solicitó¹⁹ al Director General de la DIAN la designación de funcionarios para que intervinieran en diligencias de registro a llevarse a cabo el 28 de noviembre de 2007 en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, en lo relacionado con aspectos tributarios y aduaneros.
- En atención a ello y, por tener conocimiento acerca de presuntas irregularidades de carácter tributario, el 27 de noviembre de 2007, el Subdirector de Fiscalización Tributaria profirió las Resoluciones No. 14268²⁰, No. 14277²¹, No. 14271²², No. 14444²³, No. 14445²⁴ y No. 14447²⁵, por medio de las cuales se ordenó diligencias de registro a los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

¹⁷ Ver fls 34-46 del C. Ppal No.1

¹⁸ Ver folio 99 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

¹⁹ Ver folio 2 reverso del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo

²⁰ Ver folios 3-4 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²¹ Ver folios 9-11 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²² Ver folios 23-24 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²³ Ver folios 29-30 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²⁴ Ver folios 37-38 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²⁵ Ver folios 39-40 del Cuaderno de Pruebas No. 1

S.A., ubicados en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, comisionando a funcionarios para tal fin.

- En cumplimiento de lo anterior, se realizaron las diligencias de registro en las instalaciones de los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda., en las cuales se retiró²⁶ información contenida en archivos físicos documentales y en medios magnéticos extraída de los equipos de cómputo, consistente en: facturas, cotizaciones, planillas de movimientos, recibos de ingresos, planillas de ventas, comprobantes de egreso, planillas de caja especial, planillas de gastos, cuentas por cobrar, informes de ventas, reportes de inventarios, planillas de distribución, libros manuales de recibos de ingreso, reportes de ventas mensuales por vendedor, etc.

- Que, mediante emplazamiento No. 900002 del 24 de abril de 2008²⁷, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales conminó al Contribuyente Espumados del Norte Ltda., para que dentro del mes siguiente a la fecha de la notificación, procediera a corregir la Declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable de 2006, pues, a juicio de la administración tributaria, existían hechos indiciarios de inexactitud de conformidad con los documentos y registros informáticos retirados en las diligencias practicadas a los establecimientos de comercio de dicha sociedad, los cuales encontró por las siguientes razones:

"La Sociedad Espumados del Norte Ltda., posee dos establecimientos de comercio en total, ubicados en las ciudades e Cúcuta y Bogotá y las ventas allí realizadas constituyen la fuente de ingresos operacionales.

En los establecimientos de comercio, existe un software en el cual son registradas las ventas en el momento de su correncia, permitiendo adicionalmente la generación de los documentos soporte para estas.

La información de ingresos diarios por ventas reportada para cada establecimiento, generada por el aplicativo informático, identifica en detalle entre otros datos: ventas de contado, ventas a crédito, ventas con impuesto sobre las ventas discriminado y sin discriminar, ventas valor bruto, valor de descuentos, valor neto, códigos de clientes, códigos de

²⁶ Tal como consta en las Actas de Diligencia de Registro y sus respectivos anexos obrantes a folios 6-9, 12-23, 25-28, 31-37, 41-47 del Cuaderno de Pruebas No. 1.

²⁷ Obrante a folios 81-82 del Cuaderno No. 3 del expediente administrativo.

vendedores, numeración de soporte según factura, numeración de soporte según otro documento.

Los reportes de ingresos por ventas descritos anteriormente, son consistentes y encuentran soporte en información física documental: cierres de caja diario, relaciones de ventas diarias de contado y a crédito, identificación de clientes y sus abonos sobre ventas a crédito, recibos de caja, documentos generados por sistemas con descripción de mercancías vendidas, valores de la operación y firmas e identificación de los adquirentes.

El contribuyente registró como Ingresos Brutos Operacionales en el renglón 45 de su declaración de renta y complementarios del año gravable 2006, un valor inferior con respecto al que reflejan por ventas determinados según la información del software para registro de ventas, su aplicativo informático, reportes de ese aplicativo e información física documental, la cual fue verificada y constatada como soporte de los registros por ingresos encontrados en dicho sistema.

Lo anterior constituye omisión de ingresos gravables, base para la correcta determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, conforme a lo establecido en los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario.”

- El 23 de mayo de 2008, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN solicitó mediante Requerimiento Ordinario²⁸ No. 1011 al señor José María Chacón Banderas, en su calidad de representante legal de la Sociedad Espumados del Norte, información por los periodos fiscales 2006 y 2007 certificada por revisor fiscal, consistente en (i) estado de pérdidas y ganancias, (ii) balance general, (iii) la Cuenta PUC 4 ingresos, a seis dígitos y de forma mensual, (iv) ingresos por ventas por mes, discriminando fecha, número de factura, valor de venta, valor impuesto IVA, nombre del comprador y su identificación en medio magnético y, (v) notas a los estados financieros.
- En respuesta al requerimiento antes citado, el 11 de junio de 2008, el Representante Legal de la Sociedad Espumados del Norte, allegó a la Subdirección de Fiscalización Tributaria la información solicitada, la cual obra a folios 75 del Cuaderno No. 3 del expediente administrativo.

²⁸ Obrante a folio 74 del Cuaderno No. 3 del expediente administrativo.

- El 21 de agosto de 2008, la DIAN libró el Requerimiento Especial²⁹ No. 900001 a la Sociedad Espumados del Norte, el cual le fue notificado a la actora³⁰ el 21 de agosto del mismo año. En este se propuso modificar los valores a: \$1.187.094.000 al renglón de ingresos brutos por operacionales gravadas, \$1.194.247.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$189.525.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$189.781.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$166.725.000 y sancionar por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el Artículo 647 del Estatuto Tributario en un monto equivalente a \$258.022.000; por consiguiente, como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006 un total de \$424.747.000.

- El 18 de noviembre de 2008, mediante apoderado judicial, la Sociedad Espumados del Norte Ltda., dio respuesta³¹ al requerimiento especial antes referido, oponiéndose a la modificación y sanción por inexactitud propuesta por la administración tributaria.

- El 19 de mayo de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la DIAN profirió la Liquidación Oficial³² Impuesto sobre las Ventas No. 900001, por medio de la cual se modifica la declaración privada presentada por la sociedad ESPUMADOS DEL NORTE, correspondiente al impuesto a Ventas Bimestre I, en razón a que el contribuyente no desvirtuó lo propuesto en el requerimiento especial, por lo cual, se adicionó los valores correspondientes a los renglones modificados, determinando como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006 un total de \$424.747.000.

- El 15 de julio de 2009, el apoderado judicial de la Sociedad Espumados del Norte Ltda interpuso ante la DIAN el recurso de

²⁹ Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

³⁰ Ver folio 97 del Cuaderno No. 56 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

³¹ Ver folios 2-10 del Cuaderno de Pruebas No. 4.

³² Ver folios 67 al 99 del Cuaderno Principal. No. 1.

reconsideración³³ contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900001, solicitando la nulidad absoluta de este acto administrativo, mismo que fue admitido³⁴ por dicha entidad mediante auto del 19 de agosto de 2009.

- El 08 de junio de 2010, mediante la Resolución No. 900079³⁵, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora y decidió confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 900001 en el sentido de mantener la modificación realizada por la administración tributaria a la declaración privada de la parte actora y la sanción por inexactitud impuesta.

7.2. Marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto

7.2.1. Sobre el beneficio de auditoría, la firmeza de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes que se hayan acogido a este beneficio fiscal y la extensión al impuesto sobre las ventas.

En un primer momento, debe indicarse que el beneficio de auditoría consiste básicamente en la disminución del término general de firmeza de las declaraciones tributarias, siempre y cuando el contribuyente incremente su impuesto a cargo en los montos y/o porcentajes que, para tal efecto se establezcan, y cumpla con otros presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia.

Entonces, el beneficio de auditoría encuentra relación directa con el término de firmeza de las declaraciones tributarias, después del cual estas no pueden ser cuestionadas por la DIAN ni modificadas por los contribuyentes.

³³ Obrante a folios 51-65 del Cuaderno Principal No. 1.

³⁴ Ver folio 48-50 del Cuaderno Principal No. 1.

³⁵ Ver folios 34-46 del Cuaderno Principal No. 1.

En esos términos, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 714 el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

"Artículo 714. Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, **si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento 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" (Negrillas de la Sala).

No obstante, en el mismo Estatuto Tributario se estableció una excepción a la regla general antes descrita, consistente en que los contribuyentes que realicen un pago mayor del impuesto sobre la renta, obtengan, en contrapartida, que sus declaraciones adquieran firmeza dentro de un término menor a los dos años contemplados en la norma citada en precedencia.

Así, en lo que respecta al período gravable que se discute en el *sub judice*, debe remitirse a lo señalado en el Artículo 28 de la Ley 863 de 2003 (que modificó el parágrafo 3º del Artículo 689-1 del Estatuto Tributario), el cual estableció lo siguiente:

"ARTÍCULO 28. BENEFICIO DE AUDITORÍA. Modifícase el parágrafo 3o y adiciónase el parágrafo 4o al **artículo 689-1 del Estatuto Tributario** los cuales quedarán así:

*"El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los **años gravables de 2004 a 2006**, siempre que el incremento del impuesto neto de renta **sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) 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.

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos tres (3) 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 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.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos cuatro (4) 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 (...)"* (Negrillas de la Sala).

Aunado a lo anterior advierte la Sala que, si bien por regla general la notificación del emplazamiento para corregir solo suspende el término de firmeza de las declaraciones, la cualidad que se le da a este acto en la Ley 863 de 2003 es, además, la de dejar sin efecto el beneficio de auditoría si se notifica dentro del término especial de firmeza (de 18, 12 o 6 meses, según sea el caso). Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha indicado que:

*"(...) 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 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 reducida y evitar la sanción por inexactitud que se derivaría del requerimiento especial"³⁶ (Negrillas de la Sala).

Ahora bien, teniendo en cuenta que *el sub examine* se refiere a una declaración del impuesto sobre las ventas, se debe analizar la extensión del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en relación a su aplicación según lo manifestado por la parte actora; en este sentido, la

³⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2018, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, exp. 21899.

jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado concretamente en Sentencia de Unificación de fecha 14 de agosto de 2019 Consejera P. Stella Jeannette Carvajal Basto realizó un análisis normativo con respecto a la aplicación del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en el cual señaló:

"La Ley 223 de 1995 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 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 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 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: «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 de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio».

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

En esta sentencia de unificación jurisprudencial, luego de analizar los cambios normativos que se han presentado en aplicación del beneficio de auditoría sobre las declaraciones del impuesto sobre las ventas en definitiva, concluyó que:

"El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003, pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, 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» y se someten «al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».
(Subraya la sala)

Por lo anterior y circunscribiéndonos al caso concreto, pese a que la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad actora *"implicó un incremento de al menos dos punto cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación"*, por lo cual, el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses; no obstante, este término especial de firmeza derivado del beneficio de auditoría no era aplicable o extensivo a las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006, ya que dicho beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA beneficio solo para los años gravables 2000 a 2003, de acuerdo con la jurisprudencia vigente³⁷.

Por consiguiente, para las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario; es decir, quedando dichas declaraciones sometidas al término general de firmeza de dos (2) años, fijado para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Por otra parte, la sentencia de unificación jurisprudencial reiteró lo establecido en las sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. 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:

³⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793); Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 25000-23-37-000-2014-00277-01(24060)

(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 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»”

Ahora bien, en aplicación de las anteriores reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial respecto a una declaración del Impuesto sobre las Ventas, y teniendo en cuenta que en *el sub examine*, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes a ese año, de conformidad con lo consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, es decir, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

En este sentido, según el acervo probatorio reposado en el expediente, se tiene que la declaración del Impuesto sobre las Ventas del Bimestre I del año gravable 2006, se presentó el día 10 de marzo de 2006 N°50158010013893³⁸, el cual vencía ese mismo día de acuerdo con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual se estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006.

³⁸ Ver folio 99 del Cuaderno principal

Por tanto, a partir del 10 de marzo de 2006 fecha de la presentación y plazo para declarar el impuesto de iva, se contarían los dos (2) años siguientes, es decir, que del día **10 de marzo de 2008**, desde este momento se predicarían, tanto la firmeza de dicha declaración, como el plazo máximo para notificar el requerimiento especial de conformidad con el Artículo 714 y 704 del Estatuto tributario, normativa vigente para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Lo anterior indica que **Requerimiento Especial No. 900001** de fecha **21 de agosto de 2008**³⁹, el cual fue notificado a la Sociedad actora el **21 de agosto del mismo año**; fue presentado en forma **extemporánea**, en razón a que la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006 estaba en firme desde el día **10 de marzo de 2008**, como se mencionó anteriormente.

De modo que, la firmeza de la declaración tributaria, como lo ha reiterado el Consejo de Estado⁴⁰, quiere decir 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.

7.2.2 De los Términos y suspensión de la firmeza de la declaración privada del contribuyente

De conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual fue enunciado con anterioridad, establece que las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, siempre y cuando no sea notificado requerimiento especial.

³⁹Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

⁴⁰ Consejo de Estado; sentencias del 26 de junio de 2008, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 16304 y, del 1 de agosto de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente No. 19027.

En este sentido, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 705 el término para notificar el requerimiento especial, el cual estableció:

"ARTÍCULO 705. *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."*

De modo que, estableció que la Administración deberá notificar, antes de practicar la liquidación oficial de revisión, un requerimiento especial, a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, en los casos en que la declaración haya sido presentada dentro del término legal previsto.

Ahora bien, en el artículo 706, el legislador añadió la posibilidad de suspender dicho término, en cual fijó tres situaciones excepcionales:

"ARTICULO 706. SUSPENSION DEL TERMINO: *El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:
Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.*

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

*También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, **durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir.**" (Subraya la Sala)*

Aunado lo anterior, circunscribiéndonos al caso concreto, se debe indicar que obra en el expediente el **emplazamiento No. 900002** del 24 de abril de 2008⁴¹, proferido por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual conminó a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. a corregir la declaración de impuesto de renta del año 2006.

⁴¹ Obrante a folios 81-82 del Cuaderno No. 3 del expediente administrativo.

No obstante, debe aclarar la Sala que dicho emplazamiento se reitera que se refirió a la **Declaración del Impuesto sobre la Renta** correspondiente al año gravable de 2006, para que fuese corregida dentro del mes siguiente a la notificación y teniendo en cuenta que *el sub examine* alude a una **Declaración del Impuesto sobre las Ventas**, esto quiere decir que debido a que la naturaleza de los tributos es diferente, la suspensión del término del requerimiento especial en este caso no es aplicable.

7.3 Caso en concreto

La parte actora considera que se debe declarar la nulidad de los actos administrativos al considerar que: (i) el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen la administración por la indebida valoración de los hechos y pruebas (ii) la DIAN no le permitió al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea, (iii) también considera que la Dian aceptó que la sociedad se acogió al beneficio de auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado "*denuncias de terceros*" y no de una "*selección basada en programas de computador*" como lo establece la norma, (iv) finalmente se tiene que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoría y el mismo no era procedente por lo que la declaración de iva bimestre I del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda ya se encontraba en firme.

Por otra parte la Dian considera que, i) el actuar de la administración se ajustó a derecho, puesto que el contribuyente no desvirtuó los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de

revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, ii) también indica que el requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. iii) Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración, iv) No existió violación al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros, v) finalmente, señala que los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

Ahora bien, teniendo en cuenta los planteamientos realizados por las partes y revisado el expediente, para la Sala no hay duda que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre I, correspondientes al año gravable 2006, el día el **10 de marzo de 2006**, por el cual realizó el pago de \$5.461.000⁴² conforme con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006, el contribuyente tenía hasta el día 10 marzo de 2006, teniendo su NIT. 890.505.521 el último dígito el número 1.

En este momento es importante indicar que el apoderado de la parte actora señala que, en la declaración de renta del año gravable 2006 la sociedad incrementó en dos puntos cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación, por lo cual,

⁴² Ver folio 99 del Cuaderno principal

el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses, es decir al día **dieciséis (16) de octubre de 2008**, este se hace extensible para la declaración de IVA Bimestre I y de retención en la fuente correspondiente al año de renta que se cobija con el beneficio de auditoria, por tanto, el requerimiento especial se realizó por fuera del término legal, pues la declaración tributaria ya se encontraba en firme.

La Sala aclara que si bien el beneficio de auditoria aplicable a las declaraciones de renta, en un tiempo histórico del ordenamiento jurídico fue extensible a las declaraciones de IVA y Retención en la fuente, éste solo se redujo al espacio temporal comprendido entre el 2000 y el 2003⁴³, no siendo igual para el caso *sub examine*.

Por tanto, se hace necesario aplicar las reglas jurisprudenciales de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial respecto a una declaración del Impuesto sobre las Ventas⁴⁴; teniendo en cuenta que en el caso que nos ocupa, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas corresponden a lo consagrado en los artículos 705 y 714 del Estatuto tributario, es decir, dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

Por consiguiente, el día **10 de marzo de 2006** fecha en que fue presentada del impuesto de IVA - se inicia la contabilización de los dos (2) años, esto es hasta el día **10 de marzo de 2008** fecha en que el impuesto de IVA adquirió su firmeza de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto tributario y teniendo en cuenta que hasta ese momento la DIAN no había notificado el requerimiento especial por parte de la DIAN, y en atención a que tampoco se presentó alguno de los casos excepcionales que permiten la suspensión del término para notificar el

⁴³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793)

⁴⁴ Consejo de Estado, Sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez,

requerimiento especial, los cuales se encuentran consagrados en los artículos 705 y 706 *ibídem*.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que quedó demostrado que el **21 de agosto de 2008**⁴⁵, la DIAN profirió **Requerimiento Especial No. 900001**, notificado a la Sociedad actora el **21 de agosto del mismo año**, el cual se encontraba extemporáneo, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto tributario, vigente para la época de los hechos, observándose que para el **10 de marzo de 2008**, el contribuyente no había sido notificado del requerimiento especial. Por ende, la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre I del año gravable 2006 adquirió firmeza, tornándose **inmodificable** por parte de la Administración y del contribuyente.

Conforme con lo expuesto, es preciso señalar que si bien, el demandante en el "*Capítulo V- Normas Violadas y Concepto de Violación*" argumentó que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoria y la misma no era procedente por lo que la declaración de renta y de iva del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda ya se encontraban en firme. Observa la Sala que ese argumento no es del todo válido puesto que, el demandante consideró que los mismos dieciocho (18) meses se deben aplicar para el impuesto de renta y de iva. Ahora bien, en atención y acogiéndonos al planteamiento jurisprudencial del Consejo de Estado, se concluye que el término que adquiere firmeza es de dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA, entonces, aun tomando el término de 2 años es procedente indicar que la Dian profirió el emplazamiento estando en firme la declaración de IVA Bimestre I presentada por el contribuyente.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que se desvirtuó la presunción de legalidad que cobijaba la **Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900001** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900079** del ocho

⁴⁵ Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

(08) de junio de dos mil diez (2010), proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo que será procedente acceder a la pretensión de nulidad de los mismos.

En consecuencia de lo anterior, se declarará la nulidad de los actos señalados de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, por encontrarse en firme la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda. Por lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las ventas Bimestre I del año gravable 2006. Seguidamente, ha de indicarse que, si bien dentro de las pretensiones la parte actora solicitó indemnización por los perjuicios causados a la sociedad, al respecto la Sala considera que no hay pruebas que permitan establecer o determinar qué tipo de daño afectó a la sociedad demandada.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos: **Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900001** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900079** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010) proferida por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA**, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre I del año gravable 2006.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: En caso de no ser apelada la presente decisión, **ARCHÍVESE** el expediente.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y CÚMPLASE.

(La anterior providencia fue aprobada en Sala de Decisión Virtual de la fecha)



MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ
MAGISTRADA



CARLOS MARIO PEÑA DÍAZ
Magistrado



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER

San José de Cúcuta, catorce (14) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ**

Acción: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 54-001-23-31-000-2010-00382-00
Demandante: Sociedad Espumados del Norte Ltda (en liquidación)
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

En atención al informe secretarial que precede¹ y con fundamento en lo establecido en el art. 170 del C.C.A., procede el Tribunal a dictar sentencia dentro del proceso de referencia, conforme lo siguiente:

1. ANTECEDENTES

1.1. La acción

La Sociedad Espumados del Norte Ltda, mediante apoderado judicial presentó demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho regulada en el artículo 85 del C.C.A., en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a fin de que se acceda a las siguientes:

1.2. Declaraciones y condenas²

Las pretensiones fueron expuestas en la demanda de la siguiente forma:

"1. DECLÁRESE NULOS LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS COMPLEJOS, consistentes en:

1) *La Resolución número 900080 del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (...)*

2) *La Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas número 900002 del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009), proferida por la jefe de la División de Gestión Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de*

¹ Ver fl 286 del C. Ppal. No. 1.

² Ver fl 2-3 del C. Ppal. No. 1.

Cúcuta, por medio de la cual se modifica la Liquidación Privada No. 1260040184094 de fecha doce (12) de mayo de dos mil seis (2006).

2. RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE, es decir, que se declare la firmeza de la Declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre 2 correspondiente al año gravable 2006 presentada por el contribuyente ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, NIT. 890.505.521-3 el día doce (12) de mayo de dos mil seis (2006).

3. CONDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA, a indemnizar los perjuicios causados a la sociedad involucrada, perjuicios que se estiman en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, ochocientos ochenta y un (881) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. ORDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA a cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos ciento setenta y seis (176), ciento setenta y siete (177) y ciento setenta y ocho (178) del Código Contencioso Administrativo”.

1.3. Hechos

Los fundamentos de hecho sustento de las pretensiones son, en síntesis, los siguientes³:

Según expuso el apoderado de la parte demandante, el 12 de mayo de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. reportó el pago de \$5.975.000 por concepto de Declaración de Impuesto sobre las Ventas Bimestre II, correspondientes al año gravable 2006. Además, refirió que dicha sociedad se acogió al beneficio de auditoria consagrado en el Estatuto Tributario.

Señaló que, en noviembre de 2007 la Subdirección de Fiscalización Tributaria expidió las Resoluciones No. 14268, 14277, 14271, 14444 y 14447, mediante las cuales se ordenó el registro a varios establecimientos de comercio de las Ciudades de Cúcuta y Bogotá, entre ellos, los locales comerciales pertenecientes a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

Seguidamente, mediante Resolución No. 0002208/2008 la Subdirección de Fiscalización Tributaria avocó conocimiento para investigar a esta

³ Ver fls 3-5 del C. Ppal. No. 1.

sociedad y para proferir los actos necesarios que tengan relación con el impuesto sobre las Ventas del año gravable 2006.

De conformidad con lo anterior, afirmó que esta Subdirección de la DIAN ordenó iniciar la investigación a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. debido al programa "*Denuncias de Terceros*", a fin de verificar su realidad económica, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravados y, de esta manera cotejar el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas directamente con el impuesto de venta bimestre dos (2) del año gravable 2006.

Aunado a ello, explicó que el 08 de octubre de 2008 se expidió la Resolución No. 09715 a través de la cual se le concedió competencia a la Administración de Impuestos y Aduanas de Cúcuta para continuar con la investigación.

Finalmente, alegó que el 19 de mayo de 2009 la División de Gestión de Liquidación de la DIAN practicó la liquidación oficial de revisión No. 900002, la cual fue notificada a la actora el 29 de mayo del mismo año. Señaló que la Sociedad Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial, interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo, el cual fue resuelto mediante Resolución 900081/2010 donde se confirmó la decisión.

2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

2.1. Normas violadas⁴

Se citaron como normas violadas los artículos 1º, 2º, 6º, 15, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Seguidamente, los artículos 683, 684, 689, 689-1 (parágrafo 3º), 705, 742, 743, 744, 745, 746, 758, 759 y 774 del Estatuto Tributario.

⁴ Ver fls 5-27 del C. Ppal. No. 1.

En este mismo sentido, los artículos 51 y 779-1 del Código de Comercio, así como los artículos 2° y 3° del Código Contencioso Administrativo. Finalmente, los artículos 2° y 12 de la Ley 527 de 1999.

2.2. Concepto de violación⁵

A juicio del apoderado de la parte actora, las disposiciones cuya nulidad se pretenden son violatorias de la Constitución Política de 1991 en los siguientes artículos:

- Los artículos 1° y 2°, en vista de que el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen a la administración al momento de tomar una determinación no solo el marco normativo, sino también en la valoración de los hechos y pruebas en su contexto.
- Los artículos 6°, 15 y 29, toda vez que los funcionarios públicos desconocieron el derecho de defensa, el debido proceso, la publicidad y contradicción de la prueba a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.
- El artículo 83, dado que el ordenamiento jurídico estable que la buena fe se presume, pero la mala se debe probar y en el presente caso se acusa al demandante se le acusa de mala fe, pero no está probado.
- Los artículos 209 y 228 considerando que las decisiones de la DIAN son independientes; sin embargo, debe prevalecer el derecho sustancial sobre lo meramente formal.
- El artículo 363 toda vez que se violó el principio de equidad, pues la decisión final que tomó la DIAN no es acorde con la realidad.

Sumado a ello, arguyó que se vieron vulnerados algunos artículos del Estatuto Tributario, a saber:

- El artículo 683, debido a que la DIAN recaudó el acervo probatorio (documentos, libros, equipos) mediante allanamientos, y no le permitió

⁵ Ver fls 5-27 del C. Ppal. No. 1.

al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea. Del mismo modo, afirmó que esta entidad no confrontó la información de los medios magnéticos con la documentación en papel, lo que conllevó a confundir los presupuestos y estados consolidados, con los ingresos y balances reales de la empresa.

- El artículo 684, toda vez que, si bien existía una denuncia penal por irregularidades en la sociedad, la Fiscalía encontró en los medios magnéticos y documentales un simple indicio de operaciones y negocios comerciales, por lo que recurrió a la DIAN para que validara y verificara la información. Esta entidad no realizó lo pedido y tomó todos estos indicios como hechos ciertos y consumados, como si se tratara de presunciones de pleno derecho que no admiten prueba en contrario.

- Los artículos 689 y 689-1 (parágrafo 3) hacen alusión al beneficio de auditoría, en donde se garantiza a contribuyentes que incrementen su tributación que se les realizará la investigación -que da origen a la liquidación de revisión- basada en únicamente en programas de computación. En el presente caso, el apoderado de la parte actora adujo la DIAN aceptó que la sociedad se acogiera al beneficio de la auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado "denuncias de terceros" y no de una "selección basada en programas de computador" como lo establece la norma.

Sumado a lo anterior, el apoderado de la sociedad afirmó que, si bien la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoría, la misma no procede y la declaración de renta del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda, está en firme.

- Los artículos 742, 743, 744 y 745, considerando que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados y si existen dudas en los vacíos probatorios, estos deben resolverse a favor del

contribuyente. En el caso *sub examine*, la parte actora adujo que la DIAN tenía el deber de investigar y no dejar lugar a dudas sobre la certeza de la información contenida en el acervo probatorio; sin embargo, esta entidad estatal interpretó el término cotización como comprobante de venta y las consignaciones a terceros como compra de bolívares, vulnerado así el derecho a la defensa al no poder controvertir y explicar las pruebas.

- El artículo 746 en consecuencia de que la actuación de la administración no fue transparente porque no exigió ni permitió al contribuyente demostrar la información amparada en la presunción de la veracidad.

- Los artículos 758, 759 y 774, puesto que presumir que todos los días el comerciante genera los mismos ingresos conduce a la determinación de bases gravables irreales, que se consideran una flagrante violación del principio de la capacidad económica. En el presente caso, la actora afirmó que la DIAN verificó el movimiento y registro de tres días en un bimestre, sin realizar cruce con terceros, sin visitar al contribuyente, sin solicitar información a los bancos o terceros involucrados en las pruebas, lo que conllevó a desconocer los principios generales de la prueba.

Por otro lado, en cuanto al Código de Comercio, el apoderado de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. adujo que se infringió el artículo 51 de dicha normativa, debido a que el contribuyente exhibió y alegó a su favor la contabilidad, la cual es plena prueba a favor de la sociedad y está era conforme a principios de la contabilidad, con libros registrados al día, con los soportes correspondientes que indican la veracidad de las operaciones declaradas fiscalmente.

Asimismo, afirmó que se vulneró el artículo 779-1, toda vez que los actos que dan origen al registro están falsamente motivados, indicando que la DIAN adquirió los documentos bajo una facultad legal - allanamiento-, pero procedió sin pruebas al emitir las resoluciones,

amparándose solamente en el proceso penal iniciado por denuncias de terceros a la Familia Chacón Banderas.

En ese sentido, explicó que el origen de la denuncia radicó en que supuestamente la familia era auxiliadora de terroristas, de paramilitares y de poseer grandes caletas de armas y dólares. No obstante, la realidad de la denuncia -según la parte actora- obedecía a envidias y rencores de la competencia, debido a que del seguimiento a los miembros de la familia Chacón logró establecer que todos sus bienes son lícitos.

En este mismo orden de ideas, alegó que se vulneraron los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, puesto que es un derecho de los contribuyentes que se les permita controvertir las pruebas en poder de la DIAN, para así desvirtuar los hechos que dieron lugar al registro del establecimiento de comercio.

Finalmente, alude que la DIAN al analizar la información electrónica se limita a transcribir lo dispuesto por la Ley 527/1999 o *Ley del Comercio Electrónico*. Sin embargo, refiere que en el presente caso no existe comercio electrónico, dado que la sociedad factura por computador, en factura de papel y los mensajes con terceros vía electrónica no existen, por tal razón concluye que se infringió los artículos 2º y 12 de la ley en comento.

3. ACTUACIÓN PROCESAL

Al proceso se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario, surtiéndose las etapas que se mencionan a continuación:

Mediante auto del 25 de octubre de 2010⁶, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander admitió la demanda formulada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial debidamente constituido.

⁶ Ver fl 107 del C. Ppal. No. 1.

Se tuvo como parte accionada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, la cual dio contestación⁷ a la demanda dentro del término establecido.

Asimismo, mediante auto del 29 de abril de 2011⁸ se abrió el presente proceso a pruebas.

En este punto, se destaca que de conformidad con el informe secretarial de fecha 13 de octubre de 2010⁹, el presente proceso se entregó al despacho del Magistrado Jaime Alberto Galeano Garzón, quien como se indicó anteriormente admitió la demanda formulada por la Sociedad Espumados del Norte mediante auto del 25 de octubre de 2010¹⁰.

El periodo probatorio se cerró mediante providencia del 31 de julio de 2017¹¹, en donde a su vez se corrió traslado a las partes a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión y al Representante del Ministerio Público para que emitiera su concepto de fondo.

4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA POR PARTE DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN¹²-

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada dio contestación a la demanda solicitando negar las pretensiones que en ella se contiene. En un primer momento, adujo que todos los hechos planteados en la demanda por la actora son ciertos y seguidamente argumentó:

i) El actuar de la administración se ajustó a derecho, ya que la obtención de pruebas, la valoración de las mismas, los hechos que se establecieron y los fundamentos jurídicos en que se fundaron las modificaciones efectuadas a la declaración privada, se rigieron por las disposiciones vigentes y con observancia de las normas para el caso

⁷ Ver fls 137-156 del C. Ppal. No. 1.

⁸ Ver fl 158 del C. Ppal. No. 1.

⁹ Ver fl 106 del C. Ppal. No. 1.

¹⁰ Ver fl 107 del C. Ppal. No. 1.

¹¹ Ver fls 257-258 del C. Ppal. No. 1.

¹² Ver fls 137-156 del C. Ppal. No. 1.

concreto. Además, todas las actuaciones fueron expedidas por funcionarios competentes.

ii) El contribuyente no ha desvirtuado los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, como tampoco aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Por lo que, aduce que la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta.

iii) El requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

iv) No existió violación al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros. El beneficio de la auditoría al que se acogió el contribuyente está contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, por lo que la administración podía, en virtud de sus facultades de fiscalización establecidos en el artículo 684 del Estatuto Tributario, adelantar la investigación por un programa distinto.

v) La administración realizó una investigación clara y contundente para establecer que era procedente la adición de los ingresos en la Liquidación Oficial de Revisión, toda vez que se obtuvieron pruebas - documentales y magnéticas- en el desarrollo de las diligencias de registro a las distintas instalaciones de la empresa ordenadas por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN que son idóneas, válidas, suficientes y cumplen con los requisitos legales para su validez. Además, se efectuaron cruces con el Almacén el Remedón en Bogotá y el Almacén Distribuidora en Cúcuta que confirmaron la Liquidación Oficial de Revisión.

vi) Los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

vii) La afirmación de la actora sobre la inaplicabilidad de la Ley 527/199 o *Ley de Comercio Electrónico* es errónea, dado que la información magnética o informativa se obtuvo de fuentes originales -computadores- ubicados en los establecimientos de la sociedad del contribuyente y, por tal motivo, quedan amparados bajo las reglas de validez y valoración previstas en el Código de Procedimiento Civil, sin que para ello se requiera la existencia del aval de entidades certificadoras, firmas digitales o validación de terceros tal como lo establece la ley en comento. Además, aclara que se trata de archivos e información almacenada por el mismo contribuyente y no de mensajes enviados por vía electrónica, ni de operaciones alusivas a este tipo de comercio.

viii) No existió violación a las normas de carácter constitucional como lo indicó la actora, dado que estas son las que orientan las actividades de la administración y de los particulares. A su vez, afirmó que si bien es cierto prevalece lo sustancial sobre lo formal, el sistema tributario en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares.

Finalmente propuso que se condene a los demandantes al pago de las costas del presente proceso.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

5.1. De la parte demandante

En esta etapa procesal, la sociedad actora no presentó alegatos de conclusión.

5.2. De la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN¹³

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada presentó alegatos de conclusión solicitando negar las pretensiones, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y señalando que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. no declaró todos sus ingresos y, por tal motivo, la administración modificó la liquidación privada del contribuyente mediante la liquidación oficial de revisión.

Del mismo modo adujo que, la Administración de Impuestos al proferir sus actos ha respetado el debido proceso, motivándolos debida y oportunamente y ajustándose a las normas legales aplicables.

Asimismo, destacó que en el anexo explicativo de la liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas Revisión No. 900.002, se dejó claro que los funcionarios de la DIAN dentro de sus referidas facultades, recaudaron y aseguraron los documentos físicos y la información en medios magnéticos extraída de los computadores de la sociedad, en los que se evidencia que se realizaron ventas a través de facturas de ventas no autorizadas por la DIAN y sin el cumplimiento de los requisitos legales, documentos que fueron encontrados en los establecimientos de comercio de la SOCIEDAD ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, en las ciudades de Cúcuta y Bogotá, documentos relacionados en las actas de diligencia de la DIAN y allanamiento por parte de la Fiscalía General de la Nación, sin que conste oposición alguna del interesado.

Destaca que una vez se profiere la liquidación oficial, y el contribuyente ejerce su derecho de defensa, el expediente es remitido a la

¹³ Ver fls 259-285 del C. Ppal. No. 1.

Subdirección de Recursos Jurídicos de la Oficina Jurídica de Nivel Central para que conozca del recurso interpuesto, y que la información ha sido confrontada pues existen documentos que así lo determinan. Y que a pesar de que el contribuyente ha ejercido el derecho de contradicción y defensa no ha podido desvirtuar lo que tiene probada la entidad puesto a que se ha limitado a invocar violaciones de procedimiento y no ha aportado pruebas que desvirtúen los planteamientos de la administración.

5.3. Concepto de fondo del Ministerio público

En esta etapa procesal, el representante del Ministerio Público no presentó concepto de fondo.

6. CONSIDERACIONES

6.1. Competencia

Este Tribunal es competente para conocer del *sub examine* en razón del territorio y la cuantía en términos del Código Contencioso Administrativo. Debe señalarse además que, de conformidad con el Artículo 308 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), por haberse incoado la presente acción antes del 02 de julio de 2012, la misma debe ser tramitada y fallada conforme a la legislación anterior.

6.2. Asunto a resolver

Corresponde en esta oportunidad a la Sala decidir si hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos (i) en la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900002 del 19 de mayo de 2009, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las Ventas presentada por la Sociedad Espumados del Norte correspondiente al año gravable 2006 y, (ii) la Resolución No. 900080 del 08 de junio de 2010, mediante la cuál al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha Liquidación Oficial de Revisión, se decidió confirmar la misma.

Según la parte actora, los actos administrativos deben ser declarados nulos, a su juicio la Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900002 está viciada de ilegalidad al provenir de un programa de denuncias de terceros y no de una selección basada en programas de computador, tal como lo señala el Artículo 689 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que se hayan acogido al beneficio de auditoría.

Así mismo argumenta que, la declaración del Impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 presentada el 12 de mayo de 2006 quedó en firme el 16 de octubre de 2008, esto es transcurrido dieciocho (18) meses de presentar la declaración, toda vez que no basta con enviar el emplazamiento dentro del término de la firmeza para dejar sin valor el Beneficio de Auditoría. También indica la parte actora que al proferir dichos actos, la Administración Tributaria vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, toda vez que, por un lado negó la práctica de las pruebas que solicitó en la actuación administrativa (respuesta al requerimiento especial y recurso de reconsideración), y por el otro el material probatorio que fue recaudado en la diligencia de registro, el cual quedó en poder de la DIAN fue retirado sin relacionar y sin permitirles controvertir las informaciones allí contenidas.

De otra parte, a juicio del apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el contribuyente no ha desvirtuado los hechos y pruebas que sirvieron de fundamento para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, pues no aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Del mismo modo aduce que, la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta y que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro del término y se acoja al beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

6.3. Problema jurídico

De conformidad con lo expresado por las partes, el problema jurídico que debe resolver la Sala es el siguiente:

¿Hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial del Impuesto sobre las Ventas No. 900002 del 19 de mayo de 2009 y en la Resolución No. 900080 del 08 de junio de 2010 proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dado que le asiste razón a la parte accionante respecto de la firmeza de la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre II, correspondientes al año gravable 2006 o por el contrario se debe ordenar el cumplimiento de dichos actos administrativos, por estar conformes con el ordenamiento jurídico conforme fueron proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN?

6.4. Tesis de la Sala

Esta Sala, luego de revisar el escrito de demanda, los argumentos de defensa esgrimidos por la entidad accionada, el trámite de instancia, el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia aplicable al caso concreto, llega a la conclusión que en el presente asunto deberá declarar la nulidad de los actos administrativos censurados, tal como será expuesto en párrafos precedentes, en razón a que la declaración privada presentada por la sociedad actora se encontraba en firme, por lo cual el requerimiento especial fue expedido y notificado de manera extemporánea.

7. ARGUMENTOS QUE DESARROLLAN LA TESIS DE LA SALA

Para fundamentar la decisión tomada y dar respuesta al problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: *(i) contenido de los actos administrativos demandados; ii) los hechos jurídicamente relevantes; (iii) el marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto; (iv) el caso en concreto.*

7.1. Contenido de los actos administrativos demandados

A continuación, se presenta una síntesis de los actos administrativos censurados:

-Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900002 del 19 de mayo de 2009¹⁴, por medio de la cual la jefe de la División de la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, propone modificar los valores a: \$1.267.704.000 al renglón de ingresos brutos por operacionales gravadas, \$1.279.915.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$202.423.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$202.892.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$178.161.000 y sancionar por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el Artículo 647 del Estatuto Tributario en un monto equivalente a \$275.498.000; por consiguiente, como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006 un total de \$453.659.000.

- **Resolución No. 900080 del 08 de junio de 2010¹⁵** proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002, confirmando dicha liquidación y la sanción por inexactitud que en esta se impone.

7.2. De los hechos jurídicamente relevantes

En este punto, la Sala trae a colación los siguientes hechos jurídicamente relevantes que se encuentran probados en el expediente:

- El 12 de mayo de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la Declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre II

¹⁴ Ver fls 69-104 del C. Ppal. No. 1

¹⁵ Ver fls 35-47 del C. Ppal No. 1.

correspondiente al año gravable 2006¹⁶, reportando un total de ingresos brutos por el valor de \$206.113.000 y liquidando el valor a pagar por dicho impuesto en la suma de \$5.975.000.

- El 26 de noviembre de 2007, la Fiscal 23 Seccional del Grupo de Lavado de Activos de la Fiscalía General de la Nación, solicitó¹⁷ al Director General de la DIAN la designación de funcionarios para que intervinieran en diligencias de registro a llevarse a cabo el 28 de noviembre de 2007 en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, en lo relacionado con aspectos tributarios y aduaneros.

- En atención a ello y, por tener conocimiento acerca de presuntas irregularidades de carácter tributario, el 27 de noviembre de 2007, el Subdirector de Fiscalización Tributaria profirió las Resoluciones No. 14268¹⁸, No. 14277¹⁹, No. 14271²⁰, No. 14444²¹ y No. 14447²², por medio de las cuales se ordenó diligencias de registro a los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. S.A., ubicados en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, comisionando a funcionarios para tal fin.

- En cumplimiento de lo anterior, se realizaron las diligencias de registro en las instalaciones de los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda., en las cuales se retiró²³ información contenida en archivos físicos documentales y en medios magnéticos extraída de los equipos de cómputo, consistente en: facturas, cotizaciones, planillas de movimientos, recibos de ingresos, planillas de ventas, comprobantes de egreso, planillas de caja especial, planillas de gastos, cuentas por cobrar, informes de ventas, reportes de inventarios, planillas de distribución, libros manuales de recibos de ingreso, reportes de ventas mensuales por vendedor, etc.

¹⁶ Ver folio 69 del Cuaderno Principal No. 1.

¹⁷ Ver reverso folio 1 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo

¹⁸ Ver folios 3-5 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

¹⁹ Ver folios 14-17 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²⁰ Ver folios 41-43 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²¹ Ver folio 53 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²² Ver folio 66 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²³ Tal como consta en las Actas de Diligencia de Registro obrantes a folios 8-12, 18-40, 44-50, 54-56 y 68-79 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

• Que, mediante emplazamiento No. 900002 del 24 de abril de 2008²⁴, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales conminó al Contribuyente Espumados del Norte Ltda., para que dentro del mes siguiente a la fecha de la notificación, procediera a corregir la Declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable de 2006, pues, a juicio de la administración tributaria, existían hechos indiciarios de inexactitud de conformidad con los documentos y registros informáticos retirados en las diligencias practicadas a los establecimientos de comercio de dicha sociedad, los cuales encontró por las siguientes razones:

"La Sociedad Espumados del Norte Ltda., posee dos establecimientos de comercio en total, ubicados en las ciudades e Cúcuta y Bogotá y las ventas allí realizadas constituyen la fuente de ingresos operacionales.

En los establecimientos de comercio, existe un software en el cual son registradas las ventas en el momento de su correncia, permitiendo adicionalmente la generación de los documentos soporte para estas.

La información de ingresos diarios por ventas reportada para cada establecimiento, generada por el aplicativo informático, identifica en detalle entre otros datos: ventas de contado, ventas a crédito, ventas con impuesto sobre las ventas discriminado y sin discriminar, ventas valor bruto, valor de descuentos, valor neto, códigos de clientes, códigos de vendedores, numeración de soporte según factura, numeración de soporte según otro documento.

Los reportes de ingresos por ventas descritos anteriormente, son consistentes y encuentran soporte en información física documental: cierres de caja diario, relaciones de ventas diarias de contado y a crédito, identificación de clientes y sus abonos sobre ventas a crédito, recibos de caja, documentos generados por sistemas con descripción de mercancías vendidas, valores de la operación y firmas e identificación de los adquirentes.

El contribuyente registró como Ingresos Brutos Operacionales en el renglón 45 de su declaración de renta y complementarios del año gravable 2006, un valor inferior con respecto al que reflejan por ventas determinados según la información del software para registro de ventas, su aplicativo informático, reportes de ese aplicativo e información física documental, la cual fue verificada y constatada como soporte de los registros por ingresos encontrados en dicho sistema.

Lo anterior constituye omisión de ingresos gravables, base para la correcta determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, conforme a lo establecido en los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario."

²⁴ Obrante a folio 702 del Cuaderno No. 4 del expediente administrativo.

- El 23 de mayo de 2008, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN solicitó mediante Requerimiento Ordinario²⁵ No. 1011 al señor José María Chacón Banderas, en su calidad de representante legal de la Sociedad Espumados del Norte, información por los periodos fiscales 2006 y 2007 certificada por revisor fiscal, consistente en (i) estado de pérdidas y ganancias, (ii) balance general, (iii) la Cuenta PUC 4 ingresos, a seis dígitos y de forma mensual, (iv) ingresos por ventas por mes, discriminando fecha, número de factura, valor de venta, valor impuesto IVA, nombre del comprador y su identificación en medio magnético y, (v) notas a los estados financieros.
- En respuesta al requerimiento antes citado, el 11 de junio de 2008, el Representante Legal de la Sociedad Espumados del Norte, allegó a la Subdirección de Fiscalización Tributaria la información solicitada, la cual obra a folios 692 del Cuaderno No. 4 del expediente administrativo.
- El 21 de agosto de 2008, la DIAN libró el Requerimiento Especial²⁶ No. 900002 a la Sociedad Espumados del Norte, el cual le fue notificado a la actora²⁷ el 22 de agosto del mismo año. En este se propuso modificar los valores a: \$1.267.704.000 al renglón de ingresos brutos por operacionales gravadas, \$1.279.915.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$202.423.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$202.892.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$178.161.000 y sancionar por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el Artículo 647 del Estatuto Tributario en un monto equivalente a \$275.498.000; por consiguiente, como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006 un total de \$453.659.000.

²⁵ Obrante a folios 711 al 732 del Cuaderno No. 4 del expediente administrativo.

²⁶ Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

²⁷ Ver folio 97 del Cuaderno No. 56 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

- El 18 de noviembre de 2008, mediante apoderado judicial, la Sociedad Espumados del Norte Ltda., dio respuesta²⁸ al requerimiento especial antes referido, oponiéndose a la modificación y sanción por inexactitud propuesta por la administración tributaria.

- El 19 de mayo de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la DIAN profirió la Liquidación Oficial²⁹ Impuesto sobre las Ventas No. 900002, por medio de la cual se modifica la declaración privada presentada por la sociedad ESPUMADOS DEL NORTE, correspondiente al impuesto a Ventas Bimestre II, en razón a que el contribuyente no desvirtuó lo propuesto en el requerimiento especial, por lo cual, se adicionó los valores correspondientes a los renglones modificados, determinando como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006 un total de \$453.659.000.

- El 15 de julio de 2009, el apoderado judicial de la Sociedad Espumados del Norte Ltda interpuso ante la DIAN el recurso de reconsideración³⁰ contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002, solicitando la nulidad absoluta de este acto administrativo, mismo que fue admitido³¹ por dicha entidad mediante auto del 19 de agosto de 2009.

- El 08 de junio de 2010, mediante la Resolución No. 900080³², la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora y decidió confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 900002 en el sentido de mantener la modificación realizada por la administración tributaria a la declaración privada de la parte actora y la sanción por inexactitud impuesta.

7.2. Marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto

²⁸ Obrante a folio 735 del Cuaderno No. 5 del expediente administrativo.

²⁹ Ver folios 69- 104 del Cuaderno Principal. No. 1.

³⁰ Obrante a folios 53-67 del Cuaderno Principal No. 1.

³¹ Ver folio 50 del Cuaderno Principal No.1

³² Ver folios 35-47 del Cuaderno Principal No. 1.

7.2.1. Sobre el beneficio de auditoría, la firmeza de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes que se hayan acogido a este beneficio fiscal y la extensión al impuesto sobre las ventas.

En un primer momento, debe indicarse que el beneficio de auditoría consiste básicamente en la disminución del término general de firmeza de las declaraciones tributarias, siempre y cuando el contribuyente incremente su impuesto a cargo en los montos y/o porcentajes que, para tal efecto se establezcan, y cumpla con otros presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia.

Entonces, el beneficio de auditoría encuentra relación directa con el término de firmeza de las declaraciones tributarias, después del cual estas no pueden ser cuestionadas por la DIAN ni modificadas por los contribuyentes.

En esos términos, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 714 el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

"Artículo 714. Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, **si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento 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" (Negrillas de la Sala).

No obstante, en el mismo Estatuto Tributario se estableció una excepción a la regla general antes descrita, consistente en que los

contribuyentes que realicen un pago mayor del impuesto sobre la renta, obtengan, en contrapartida, que sus declaraciones adquieran firmeza dentro de un término menor a los dos años contemplados en la norma citada en precedencia.

Así, en lo que respecta al período gravable que se discute en el *sub judice*, debe remitirse a lo señalado en el Artículo 28 de la Ley 863 de 2003 (que modificó el parágrafo 3° del Artículo 689-1 del Estatuto Tributario), el cual estableció lo siguiente:

"ARTÍCULO 28. BENEFICIO DE AUDITORÍA. *Modifícase el parágrafo 3o y adicionase el parágrafo 4o al artículo 689-1 del Estatuto Tributario los cuales quedarán así:*

*"El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los **años gravables de 2004 a 2006**, siempre que el incremento del impuesto neto de renta **sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) 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.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos tres (3) 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 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.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos cuatro (4) 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 (...)"*
(Negrillas de la Sala).

Aunado a lo anterior advierte la Sala que, si bien por regla general la notificación del emplazamiento para corregir solo suspende el término de firmeza de las declaraciones, la cualidad que se le da a este acto en la Ley 863 de 2003 es, además, la de dejar sin efecto el beneficio de

auditoría si se notifica dentro del término especial de firmeza (de 18, 12 o 6 meses, según sea el caso). Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha indicado que:

*"(...) 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 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 reducida y evitar la sanción por inexactitud que se derivaría del requerimiento especial"³³ (Negrillas de la Sala).

Ahora bien, teniendo en cuenta que *el sub examine* se refiere a una declaración del impuesto sobre las ventas, se debe analizar la extensión del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en relación a su aplicación según lo manifestado por la parte actora; en este sentido, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado concretamente en Sentencia de Unificación de fecha 14 de agosto de 2019 Consejera P. Stella Jeannette Carvajal Basto realizó un análisis normativo con respecto a la aplicación del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en el cual señaló:

"La Ley 223 de 1995 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 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 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».

³³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2018, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, exp. 21899.

La Ley 633 de 2000 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: «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 de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio».

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

En esta sentencia de unificación jurisprudencial, luego de analizar los cambios normativos que se han presentado en aplicación del beneficio de auditoría sobre las declaraciones del impuesto sobre las ventas en definitiva, concluyó que:

*“El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003, pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, 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» y se someten «al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».”
(Subraya la sala)*

Por lo anterior y circunscribiéndonos al caso concreto, pese a que la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad actora *“implicó un incremento de al menos dos punto cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación”*, por lo cual, el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses; no obstante, este término especial de firmeza derivado del beneficio de auditoría no era aplicable o extensivo a las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006, ya que dicho beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA beneficio solo para los años gravables 2000 a 2003, de acuerdo con la jurisprudencia vigente³⁴.

³⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793); Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 25000-23-37-000-2014-00277-01(24060)

Por consiguiente, para las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario; es decir, quedando dichas declaraciones sometidas al término general de firmeza de dos (2) años, fijado para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Por otra parte, la sentencia de unificación jurisprudencial reiteró lo establecido en las sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. 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 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»

Ahora bien, en aplicación de las anteriores reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento

especial respecto a una declaración del Impuesto sobre las Ventas, y teniendo en cuenta que en *el sub examine*, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes a ese año, de conformidad con lo consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, es decir, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

En este sentido, según el acervo probatorio reposado en el expediente, se tiene que la declaración del Impuesto sobre las Ventas del Bimestre II del año gravable 2006, se presentó el día 12 de mayo de 2006 N°1260040184094³⁵, el cual vencía ese mismo día de acuerdo con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual se estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006.

Por tanto, a partir del 12 de mayo de 2006 fecha de la presentación y plazo para declarar el impuesto de iva, se contarían los dos (2) años siguientes, es decir, que del día **12 de mayo de 2008**, desde este momento se predicarían, tanto la firmeza de dicha declaración, como el plazo máximo para notificar el requerimiento especial de conformidad con el Artículo 714 y 704 del Estatuto tributario, normativa vigente para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Lo anterior indica que **Requerimiento Especial No. 900002** de fecha **21 de agosto de 2008**³⁶, el cual fue notificado a la Sociedad actora el **22 de agosto del mismo año**; fue presentado en forma **extemporánea**, en razón a que la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006 estaba en firme desde el día **12 de mayo de 2008**, como se mencionó anteriormente.

³⁵ Ver folio 69 del Cuaderno Principal No. 1..

³⁶ Obrante a folios 711 al 732 del Cuaderno No. 4 del expediente administrativo

De modo que, la firmeza de la declaración tributaria, como lo ha reiterado el Consejo de Estado³⁷, quiere decir 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.

7.2.2 De los Términos y suspensión de la firmeza de la declaración privada del contribuyente

De conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual fue enunciado con anterioridad, establece que las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, siempre y cuando no sea notificado requerimiento especial.

En este sentido, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 705 el término para notificar el requerimiento especial, el cual estableció:

"ARTÍCULO 705. *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."*

De modo que, estableció que la Administración deberá notificar, antes de practicar la liquidación oficial de revisión, un requerimiento especial, a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, en los casos en que la declaración haya sido presentada dentro del término legal previsto.

³⁷ Consejo de Estado; sentencias del 26 de junio de 2008, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 16304 y, del 1 de agosto de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente No. 19027.

Ahora bien, en el artículo 706, el legislador añadió la posibilidad de suspender dicho término, en cual fijó tres situaciones excepcionales:

"ARTICULO 706. SUSPENSION DEL TÉRMINO: El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

*También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, **durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir.**" (Subraya la Sala)*

Aunado lo anterior, circunscribiéndonos al caso concreto, se debe indicar que obra en el expediente el **emplazamiento No. 900002** del 24 de abril de 2008³⁸, proferido por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual conminó a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. a corregir la declaración de impuesto de renta del año 2006.

No obstante, debe aclarar la Sala que dicho emplazamiento se reitera que se refirió a la **Declaración del Impuesto sobre la Renta** correspondiente al año gravable de 2006, para que fuese corregida dentro del mes siguiente a la notificación y teniendo en cuenta que *el sub examine* alude a una **Declaración del Impuesto sobre las Ventas**, esto quiere decir que debido a que la naturaleza de los tributos es diferente, la suspensión del término del requerimiento especial en este caso no es aplicable.

7.3 Caso en concreto

La parte actora considera que se debe declarar la nulidad de los actos administrativos al considerar que: (i) el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen la administración por la indebida valoración de los hechos y pruebas (ii) la DIAN no le permitió al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de

³⁸ Obrante a folio 702 del Cuaderno No. 4 del expediente administrativo.

peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea, (iii) también considera que la Dian aceptó que la sociedad se acogió al beneficio de auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado "*denuncias de terceros*" y no de una "selección basada en programas de computador" como lo establece la norma, (iv) finalmente se tiene que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoría y el mismo no era procedente por lo que la declaración de iva bimestre I del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. ya se encontraba en firme.

Por otra parte la Dian considera que, i) el actuar de la administración se ajustó a derecho, puesto que el contribuyente no desvirtuó los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, ii) también indica que el requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. iii) Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración, iv) No existió violación al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros, v) finalmente, señala que los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

Ahora bien, teniendo en cuenta los planteamientos realizados por las partes y revisado el expediente, para la Sala no hay duda que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre II, correspondientes al año gravable 2006, el día el **12 de mayo de 2006**, por el cual realizó el pago de \$5.975.000³⁹ conforme con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006, el contribuyente tenía hasta el día 12 mayo de 2006, teniendo su NIT. 890.505.521 el último dígito el número 1.

En este momento es importante indicar que el apoderado de la parte actora señala que, en la declaración de renta del año gravable 2006 la sociedad incrementó en dos puntos cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación, por lo cual, el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses, es decir al día **dieciséis (16) de octubre de 2008**, este se hace extensible para la declaración de IVA Bimestre II y de retención en la fuente correspondiente al año de renta que se cobija con el beneficio de auditoria, por tanto, el requerimiento especial se realizó por fuera del término legal, pues la declaración tributaria ya se encontraba en firme.

La Sala aclara que si bien el beneficio de auditoria aplicable a las declaraciones de renta, en un tiempo histórico del ordenamiento jurídico fue extensible a las declaraciones de IVA y Retención en la fuente, éste solo se redujo al espacio temporal comprendido entre el 2000 y el 2003⁴⁰, no siendo igual para el caso *sub examine*.

Por tanto, se hace necesario aplicar las reglas jurisprudenciales de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial respecto a una declaración del Impuesto sobre

³⁹ Ver fls 35-47 del C. Ppal No. 1.

⁴⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793)

las Ventas⁴¹; teniendo en cuenta que en el caso que nos ocupa, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas corresponden a lo consagrado en los artículos 705 y 714 del Estatuto tributario, es decir, dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

Por consiguiente, el día **12 de mayo de 2006** fecha en que fue presentada del impuesto de IVA - se inicia la contabilización de los dos (2) años, esto es hasta el día **12 de mayo de 2008** fecha en que el impuesto de IVA adquirió su firmeza de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto tributario y teniendo en cuenta que hasta ese momento la DIAN no había notificado el requerimiento especial por parte de la DIAN, y en atención a que tampoco se presentó alguno de los casos excepcionales que permiten la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, los cuales se encuentran consagrados en los artículos 705 y 706 *ibídem*.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que quedó demostrado que el **21 de agosto de 2008**⁴², la DIAN profirió **Requerimiento Especial No. 900001**, notificado a la Sociedad actora el **21 de agosto del mismo año**, el cual se encontraba extemporáneo, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto tributario, vigente para la época de los hechos, observándose que para el **10 de marzo de 2008**, el contribuyente no había sido notificado del requerimiento especial. Por ende, la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre I del año gravable 2006 adquirió firmeza, tornándose **inmodificable** por parte de la Administración y del contribuyente.

Conforme con lo expuesto, es preciso señalar que si bien, el demandante en el "*Capítulo V- Normas Violadas y Concepto de Violación*" argumentó que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoria y la misma no era procedente

⁴¹ Consejo de Estado, Sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez,

⁴² Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

por lo que la declaración de renta y de iva del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda ya se encontraban en firme. Observa la Sala que ese argumento no es del todo valido puesto que, el demandante consideró que los mismos dieciocho (18) meses se deben aplicar para el impuesto de renta y de iva. Ahora bien, en atención y acogiéndonos al planteamiento jurisprudencial del Consejo de Estado, se concluye que el término que adquiere firmeza es de dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA, entonces, aun tomando el término de 2 años es procedente indicar que la Dian profirió el emplazamiento estando en firme la declaración de IVA Bimestre I presentada por el contribuyente.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que se desvirtuó la presunción de legalidad que cobijaba la **Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900002** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900080** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo que será procedente acceder a la pretensión de nulidad de los mismos.

En consecuencia de lo anterior, se declarará la nulidad de los actos señalados de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, por encontrarse en firme la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda. Por lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las ventas Bimestre II del año gravable 2006. Seguidamente, ha de indicarse que, si bien dentro de las pretensiones la parte actora solicitó indemnización por los perjuicios causados a la sociedad, al respecto la Sala considera que no hay pruebas que permitan establecer o determinar qué tipo de daño afectó a la sociedad demandada.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos: **Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900002** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900080** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010) proferida por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA**, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre II del año gravable 2006.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: En caso de no ser apelada la presente decisión, **ARCHÍVESE** el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

(La anterior providencia fue aprobada en Sala de Decisión Virtual de la fecha)


MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ
MAGISTRADA


CARLOS MARIO PEÑA DÍAZ
Magistrado



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER

San José de Cúcuta, catorce (14) de mayo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ**

Acción: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 54-001-23-31-000-2010-00383-00
Demandante: Sociedad Espumados del Norte Ltda (en liquidación)
Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-

En atención al informe secretarial que precede¹ y con fundamento en lo establecido en el art. 170 del C.C.A., procede el Tribunal a dictar sentencia dentro del proceso de referencia, conforme lo siguiente:

1. ANTECEDENTES

1.1. La acción

La Sociedad Espumados del Norte Ltda, mediante apoderado judicial presentó demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho regulada en el artículo 85 del C.C.A., en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, a fin de que se acceda a las siguientes:

1.2. Declaraciones y condenas²

Las pretensiones fueron expuestas en la demanda de la siguiente forma:

"1. DECLÁRESE NULOS LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS COMPLEJOS, consistentes en:

1) *La Resolución número 900081 del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (...)*

2) *La Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas número 900003 del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009), proferida por la Jefe de la División de Gestión Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas*

¹ Ver fl 273 del C. Ppal. No. 1.

² Ver fl 2-4 del C. Ppal. No. 1.

de Cúcuta, por medio de la cual se modifica la Liquidación Privada No. 1260100543470 de fecha catorce (14) de julio de dos mil seis (2006).

2. RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE, es decir, que se declare la firmeza de la Declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre 3 correspondiente al año gravable 2006 presentada por el contribuyente ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, NIT. 890.505.521-3 el día catorce (14) de julio de dos mil seis (2006).

3. CONDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA, a indemnizar los perjuicios causados a la sociedad involucrada, perjuicios que se estiman en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, mil doce (1012) (sic) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. ORDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA a cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos ciento setenta y seis (176), ciento setenta y siete (177) y ciento setenta y ocho (178) del Código Contencioso Administrativo”.

1.3. Hechos

Los fundamentos de hecho sustento de las pretensiones son, en síntesis, los siguientes³:

Según expuso el apoderado de la parte demandante, el 14 de julio de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. reportó el pago de \$7.110.000 por concepto de Declaración de Impuesto sobre las Ventas Bimestre III, correspondientes al año gravable 2006. Además, refirió que dicha sociedad se acogió al beneficio de auditoria consagrado en el Estatuto Tributario.

Señaló que, en noviembre de 2007 la Subdirección de Fiscalización Tributaria expidió las Resoluciones No. 14268, 14277, 14271, 14444 y 14447, mediante las cuales se ordenó el registro a varios establecimientos de comercio de las Ciudades de Cúcuta y Bogotá, entre ellos, los locales comerciales pertenecientes a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

Seguidamente, mediante Resolución No. 0002208/2008 la Subdirección de Fiscalización Tributaria avocó conocimiento para investigar a esta

³ Ver fls 4-5 del C. Ppal. No. 1.

sociedad y para proferir los actos necesarios que tengan relación con el impuesto sobre las Ventas del año gravable 2006.

De conformidad con lo anterior, afirmó que esta Subdirección de la DIAN ordenó iniciar la investigación a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. debido al programa "*Denuncias de Terceros*", a fin de verificar su realidad económica, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravados y, de esta manera cotejar el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas directamente con el impuesto de venta bimestre tres (3) del año gravable 2006.

Aunado a ello, explicó que el 08 de octubre de 2008 se expidió la Resolución No. 09715 a través de la cual se le concedió competencia a la Administración de Impuestos y Aduanas de Cúcuta para continuar con la investigación.

Finalmente, alegó que el 19 de mayo de 2009 la División de Gestión de Liquidación de la DIAN practicó la liquidación oficial de revisión No. 900001, la cual fue notificada a la actora el 22 de mayo del mismo año. Señaló que la Sociedad Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial, interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo, el cual fue resuelto mediante Resolución 900081/2010 donde se confirmó la decisión.

2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

2.1. Normas violadas⁴

Se citaron como normas violadas los artículos 1º, 2º, 6º, 15, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política de Colombia.

Seguidamente, los artículos 683, 684, 689, 689-1 (parágrafo 3º), 705, 742, 743, 744, 745, 746, 758, 759 y 774 del Estatuto Tributario.

⁴ Ver fls 6-28 del C. Ppal. No. 1.

En este mismo sentido, los artículos 51 y 779-1 del Código de Comercio, así como los artículos 2° y 3° del Código Contencioso Administrativo. Finalmente, los artículos 2° y 12 de la Ley 527 de 1999.

2.2. Concepto de violación⁵

A juicio del apoderado de la parte actora, las disposiciones cuya nulidad se pretenden son violatorias de la Constitución Política de 1991 en los siguientes artículos:

- Los artículos 1° y 2°, en vista de que el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen a la administración al momento de tomar una determinación no solo el marco normativo, sino también en la valoración de los hechos y pruebas en su contexto.
- Los artículos 6°, 15 y 29, toda vez que los funcionarios públicos desconocieron el derecho de defensa, el debido proceso, la publicidad y contradicción de la prueba a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.
- El artículo 83, dado que el ordenamiento jurídico establece que la buena fe se presume, pero la mala se debe probar y en el presente caso se acusa al demandante se le acusa de mala fe, pero no está probado.
- Los artículos 209 y 228 considerando que las decisiones de la DIAN son independientes; sin embargo, debe prevalecer el derecho sustancial sobre lo meramente formal.
- El artículo 363 toda vez que se violó el principio de equidad, pues la decisión final que tomó la DIAN no es acorde con la realidad.

Sumado a ello, arguyó que se vieron vulnerados algunos artículos del Estatuto Tributario, a saber:

- El artículo 683, debido a que la DIAN recaudó el acervo probatorio (documentos, libros, equipos) mediante allanamientos, y no le permitió

⁵ Ver fls 6-28 del C. Ppal. No. 1.

al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea. Del mismo modo, afirmó que esta entidad no confrontó la información de los medios magnéticos con la documentación en papel, lo que conllevó a confundir los presupuestos y estados consolidados, con los ingresos y balances reales de la empresa.

- El artículo 684, toda vez que, si bien existía una denuncia penal por irregularidades en la sociedad, la Fiscalía encontró en los medios magnéticos y documentales un simple indicio de operaciones y negocios comerciales, por lo que recurrió a la DIAN para que validara y verificara la información. Esta entidad no realizó lo pedido y tomó todos estos indicios como hechos ciertos y consumados, como si se tratara de presunciones de pleno derecho que no admiten prueba en contrario.

- Los artículos 689 y 689-1 (parágrafo 3) hacen alusión al beneficio de auditoria, en donde se garantiza a contribuyentes que incrementen su tributación que se les realizará la investigación -que da origen a la liquidación de revisión- basada en únicamente en programas de computación. En el presente caso, el apoderado de la parte actora adujo la DIAN aceptó que la sociedad se acogiera al beneficio de la auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado "denuncias de terceros" y no de una "selección basada en programas de computador" como lo establece la norma.

Sumado a lo anterior, el apoderado de la sociedad afirmó que, si bien la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoria, la misma no procede y la declaración de renta del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda, está en firme.

- Los artículos 742, 743, 744 y 745, considerando que las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados y si existen dudas en los vacíos probatorios, estos deben resolverse a favor del

contribuyente. En el caso *sub examine*, la parte actora adujo que la DIAN tenía el deber de investigar y no dejar lugar a dudas sobre la certeza de la información contenida en el acervo probatorio; sin embargo, esta entidad estatal interpretó el término cotización como comprobante de venta y las consignaciones a terceros como compra de bolívares, vulnerado así el derecho a la defensa al no poder controvertir y explicar las pruebas.

- El artículo 746 en consecuencia de que la actuación de la administración no fue transparente porque no exigió ni permitió al contribuyente demostrar la información amparada en la presunción de la veracidad.

- Los artículos 758, 759 y 774, puesto que presumir que todos los días el comerciante genera los mismos ingresos conduce a la determinación de bases gravables irreales, que se consideran una flagrante violación del principio de la capacidad económica. En el presente caso, la actora afirmó que la DIAN verificó el movimiento y registro de tres días en un bimestre, sin realizar cruce con terceros, sin visitar al contribuyente, sin solicitar información a los bancos o terceros involucrados en las pruebas, lo que conllevó a desconocer los principios generales de la prueba.

Por otro lado, en cuanto al Código de Comercio, el apoderado de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. adujo que se infringió el artículo 51 de dicha normativa, debido a que el contribuyente exhibió y alegó a su favor la contabilidad, la cual es plena prueba a favor de la sociedad y está era conforme a principios de la contabilidad, con libros registrados al día, con los soportes correspondientes que indican la veracidad de las operaciones declaradas fiscalmente.

Asimismo, afirmó que se vulneró el artículo 779-1, toda vez que los actos que dan origen al registro están falsamente motivados, indicando que la DIAN adquirió los documentos bajo una facultad legal - allanamiento-, pero procedió sin pruebas al emitir las resoluciones,

amparándose solamente en el proceso penal iniciado por denuncias de terceros a la Familia Chacón Banderas.

En ese sentido, explicó que el origen de la denuncia radicó en que supuestamente la familia era auxiliadora de terroristas, de paramilitares y de poseer grandes caletas de armas y dólares. No obstante, la realidad de la denuncia -según la parte actora- obedecía a envidias y rencores de la competencia, debido a que del seguimiento a los miembros de la familia Chacón logró establecer que todos sus bienes son lícitos.

En este mismo orden de ideas, alegó que se vulneraron los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, puesto que es un derecho de los contribuyentes que se les permita controvertir las pruebas en poder de la DIAN, para así desvirtuar los hechos que dieron lugar al registro del establecimiento de comercio.

Finalmente, alude que la DIAN al analizar la información electrónica se limita a transcribir lo dispuesto por la Ley 527/1999 o *Ley del Comercio Electrónico*. Sin embargo, refiere que en el presente caso no existe comercio electrónico, dado que la sociedad factura por computador, en factura de papel y los mensajes con terceros vía electrónica no existen, por tal razón concluye que se infringió los artículos 2º y 12 de la ley en comento.

3. ACTUACIÓN PROCESAL

Al proceso se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario, surtiéndose las etapas que se mencionan seguidamente:

Mediante auto del 26 de octubre de 2010⁶, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander admitió la demanda formulada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda a través de apoderado judicial debidamente constituido.

⁶ Ver fl 108 del C. Ppal. No. 1.

Se tuvo como parte accionada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, presentó contestación⁷ a la demanda dentro del término establecido.

Asimismo, mediante auto del 13 de julio de 2011⁸ se abrió el presente proceso a pruebas.

En este punto, se destaca que de conformidad con el informe secretarial del 27 de junio de 2012⁹ y en atención al Acuerdo No. PSAA12-9446 proferido por el Consejo Superior de la Judicatura, se entregó el presente proceso al despacho del Magistrado Jorge E. Rivera Prada, quien ordenó la entrega del presente proceso al Doctor Robiel Amed Vargas González en auto de fecha 31 de julio de 2012¹⁰, por estar designado como Magistrado de Descongestión, cargo creado por el Acuerdo PSAA12-9524 del 21 de junio de 2012, sin embargo, el Magistrado Robiel Amed Vargas González se declaró impedido para conocer el asunto de la referencia por medio de auto del 21 de septiembre de 2012¹¹, y a través del informe secretarial del 11 de octubre de 2012¹², ingresa el presente proceso a éste Despacho.

El periodo probatorio se cerró mediante providencia del 28 de julio de 2014¹³, en donde a su vez se corrió traslado a las partes a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión y al Representante del Ministerio Público para que emitiera su concepto de fondo.

4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA POR PARTE DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN¹⁴-

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada dio contestación a la demanda solicitando negar las pretensiones que en ella se contiene. En un primer momento, adujo que

⁷ Ver fls 141-160 del C. Ppal. No. 1.

⁸ Ver fl 166-167 del C. Ppal. No. 1.

⁹ Ver fl 184 del C. Ppal. No. 1.

¹⁰ Ver fls 185 del C. Ppal. No. 1.

¹¹ Ver fl 204 del C. Ppal. No. 1.

¹² Ver fl 205 del C. Ppal. No. 1.

¹³ Ver fl 238 del C. Ppal. No. 1.

¹⁴ Ver fls 141-160 del C. Ppal. No. 1.

todos los hechos planteados en la demanda por la actora son ciertos y seguidamente argumentó:

i) El actuar de la administración se ajustó a derecho, ya que la obtención de pruebas, la valoración de las mismas, los hechos que se establecieron y los fundamentos jurídicos en que se fundaron las modificaciones efectuadas a la declaración privada, se rigieron por las disposiciones vigentes y con observancia de las normas para el caso concreto. Además, todas las actuaciones fueron expedidas por funcionarios competentes.

ii) El contribuyente no ha desvirtuado los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, como tampoco aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Por lo que, aduce que la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta.

iii) El requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

iv) No existió violación al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros. El beneficio de la auditoría al que se acogió el contribuyente está contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, por lo que la administración podía, en virtud de sus facultades de fiscalización establecidos en el artículo 684 del Estatuto Tributario, adelantar la investigación por un programa distinto.

v) La administración realizó una investigación clara y contundente para establecer que era procedente la adición de los ingresos en la Liquidación Oficial de Revisión, toda vez que se obtuvieron pruebas - documentales y magnéticas- en el desarrollo de las diligencias de

registro a las distintas instalaciones de la empresa ordenadas por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN que son idóneas, válidas, suficientes y cumplen con los requisitos legales para su validez. Además, se efectuaron cruces con el Almacén el Remedón en Bogotá y el Almacén Distribuidora en Cúcuta que confirmaron la Liquidación Oficial de Revisión.

vi) Los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

vii) La afirmación de la actora sobre la inaplicabilidad de la Ley 527/199 o *Ley de Comercio Electrónico* es errónea, dado que la información magnética o informativa se obtuvo de fuentes originales -computadores- ubicados en los establecimientos de la sociedad del contribuyente y, por tal motivo, quedan amparados bajo las reglas de validez y valoración previstas en el Código de Procedimiento Civil, sin que para ello se requiera la existencia del aval de entidades certificadoras, firmas digitales o validación de terceros tal como lo establece la ley en comento. Además, aclara que se trata de archivos e información almacenada por el mismo contribuyente y no de mensajes enviados por vía electrónica, ni de operaciones alusivas a este tipo de comercio.

viii) No existió violación a las normas de carácter constitucional como lo indicó la actora, dado que estas son las que orientan las actividades de la administración y de los particulares. A su vez, afirmó que si bien es cierto prevalece lo sustancial sobre lo formal, el sistema tributario en el Estado Social de Derecho es el efecto agregado de la solidaridad de las personas, valor constitucional que impone a las autoridades la misión de asegurar el cumplimiento de los deberes sociales de los particulares.

Finalmente propuso que se condene a los demandantes al pago de las costas del presente proceso.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

5.1. De la parte demandante¹⁵

El apoderado judicial de la parte demandante expresa su inconformidad y la divide en los siguientes puntos:

I) La Dian violó el principio de justicia tributaria, consagrado expresamente en el artículo 683 del Estatuto Tributario, en cuanto no permitió al contribuyente controvertir lo alegado en la documentación, libros, equipos que tenían bajo su custodia, igualmente, no permitió que dichas pruebas fueran examinadas por el contribuyente ni por peritos en la materia, por lo cual, manifiesta que la Dian no realizó los procedimientos válidos y legales para la correcta valoración e interpretación del material probatorio obtenido.

II) El artículo 689 del Estatuto Tributario que hace alusión al beneficio de auditoria, en donde se les garantiza a contribuyentes que incrementen su tributación que se les realizará la investigación basada en únicamente en programas de computación. Por consiguiente, la DIAN aceptó que la sociedad se acogiera al beneficio de la auditoría, sin embargo, este proviene de un proceso aprobado por la DIAN denominado "*denuncias de terceros*" y no de una "selección basada en programas de computador" como lo establece la norma. Por otro lado, manifiesta el apoderado que en aplicación al beneficio de auditoria, se incrementó en al menos un dos punto cinco por ciento (2.5%) veces la inflación causada, por lo cual el termino de firmeza era dieciocho (18) meses, es decir al día dieciséis (16) de octubre de 2008.

III) Manifiesta el apoderado de la parte demandante que el beneficio de auditoria, consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario,

¹⁵ Ver fls 240-255 del C. Ppal. No. 1.

estableció para las declaraciones de renta que incrementen el impuesto, con respecto al año anterior en 2.5, 3 o 5 veces la inflación, por lo cual la renta queda en firme a los 18, 12 o 6 meses respectivamente. De modo que, para el caso en concreto, el impuesto de renta se aumentó 2.5 veces la inflación para el año gravable de 2006, por ende, quedó en firme a los dieciocho (18) meses. Por consiguiente, el mismo periodo de firmeza especial de la declaración de renta se hace extensible para la declaración de IVA.

IV) Afirma la parte actora que la Dian, violó el derecho de defensa, al interpretar y valorar las pruebas obtenidas indicando que correspondía a solo una empresa, sin permitir la contradicción por parte del contribuyente ni la de peritos para realizar un análisis imparcial y correcto del acervo probatorio.

V) Violación al debido proceso, con respecto a la negación de la inspección judicial, la cual fue solicitada en la demanda, debido a que dicha prueba era pertinente y conducente, ya que manifiesta la parte actora que dicha prueba hubiera llevado a una valoración más imparcial, la cual no fue lograda en sede gubernativa ni judicial.

VI) Sobre la presunción de veracidad, expone que la carga de la prueba en lo relacionado a informaciones contenidas en las declaraciones, las cuales se encuentren cobijadas en presunciones, le corresponde a la administración tributaria desvirtuar dicha información y no al contribuyente, excepto los casos que requieren comprobación especial como son las señaladas en los artículos 786 a 791 del Estatuto Tributario.

VII) La inaplicabilidad de la Ley 527/199 o *Ley de Comercio Electrónico*, dado que la Dian no agotó los procedimientos requeridos y legales, ya que en el proceso de obtención de la información electrónica no existió un tercero certificado, que confirmara y validara la información allí adquirida.

5.2. De la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN¹⁶

Mediante apoderada judicial debidamente constituida, la entidad accionada presentó alegatos de conclusión solicitando negar las pretensiones, reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y señalando que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. no declaró todos sus ingresos y, por tal motivo, la administración modificó la liquidación privada del contribuyente mediante la liquidación oficial de revisión.

Del mismo modo adujo que, la Administración de Impuestos al proferir sus actos ha respetado el debido proceso, motivándolos debida y oportunamente y ajustándose a las normas legales aplicables.

Asimismo, destacó que en el anexo explicativo de la liquidación Oficial Impuesto Sobre las Ventas Revisión No. 900.003, se dejó claro que los funcionarios de la DIAN dentro de sus referidas facultades, recaudaron y aseguraron los documentos físicos y la información en medios magnéticos extraída de los computadores de la sociedad, en los que se evidencia que se realizaron ventas a través de facturas de ventas no autorizadas por la DIAN y sin el cumplimiento de los requisitos legales, documentos que fueron encontrados en los establecimientos de comercio de la SOCIEDAD ESPUMADOS DEL NORTE LTDA, en las ciudades de Cúcuta y Bogotá, documentos relacionados en las actas de diligencia de la DIAN y allanamiento por parte de la Fiscalía General de la Nación, sin que conste oposición alguna del interesado.

Destaca que una vez se profiere la liquidación oficial, y el contribuyente ejerce su derecho de defensa, el expediente es remitido a la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Oficina Jurídica de Nivel Central para que conozca del recurso interpuesto, y que la información ha sido confrontada pues existen documentos que así lo determinan. Y que a pesar de que el contribuyente ha ejercido el derecho de contradicción y

¹⁶ Ver fls 256-267 del C. Ppal. No. 1.

defensa no ha podido desvirtuar lo que tiene probada la entidad puesto a que se ha limitado a invocar violaciones de procedimiento y no ha aportado pruebas que desvirtúen los planteamientos de la administración.

5.3. Concepto de fondo del Ministerio público¹⁷

El Representante del Ministerio público rindió concepto de fondo en esta etapa procesal, solicitó negar las pretensiones, argumentando que en el agotamiento de vía gubernativa se había realizado todos los procedimientos conforme a derecho y respeto al debido proceso, igualmente manifestó que no se encontró desconocimiento alguno de los derechos fundamentales del accionante.

Por otra parte, concluyó el Representante del Ministerio Público que no es admisible condicionar la legítima competencia en cabeza de la administración tributaria y aduanera en ejercer sus facultades de fiscalización respecto de infractores de las reglas y postulados del Estatuto Tributario, por lo cual, indicó que no se había desvirtuado la presunción de legalidad de la cual gozan los actos administrativos.

6. CONSIDERACIONES

6.1. Competencia

Este Tribunal es competente para conocer del *sub examine* en razón del territorio y la cuantía en términos del Código Contencioso Administrativo. Debe señalarse además que, de conformidad con el Artículo 308 de la Ley 1437 de 2011 (CPACA), por haberse incoado la presente acción antes del 02 de julio de 2012, la misma debe ser tramitada y fallada conforme a la legislación anterior.

6.2. Asunto a resolver

¹⁷ Ver fls 269-272 del C. Ppal. No. 1.

Corresponde en esta oportunidad a la Sala decidir si hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos (i) en la Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900003 del 19 de mayo de 2009, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre las Ventas presentada por la Sociedad Espumados del Norte correspondiente al año gravable 2006 y, (ii) la Resolución No. 900081 del 08 de junio de 2010, mediante la cuál al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra dicha Liquidación Oficial de Revisión, se decidió confirmar la misma.

Según la parte actora, los actos administrativos deben ser declarados nulos, a su juicio la Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900003 está viciada de ilegalidad al provenir de un programa de denuncias de terceros y no de una selección basada en programas de computador, tal como lo señala el Artículo 689 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que se hayan acogido al beneficio de auditoría.

Así mismo argumenta que, la declaración del Impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 presentada el 14 de julio de 2006 quedó en firme el 16 de octubre de 2008, esto es transcurrido dieciocho (18) meses de presentar la declaración, toda vez que no basta con enviar el emplazamiento dentro del término de la firmeza para dejar sin valor el Beneficio de Auditoría. También indica la parte actora que al proferir dichos actos, la Administración Tributaria vulneró el derecho al debido proceso y a la defensa, toda vez que, por un lado negó la práctica de las pruebas que solicitó en la actuación administrativa (respuesta al requerimiento especial y recurso de reconsideración), y por el otro el material probatorio que fue recaudado en la diligencia de registro, el cual quedó en poder de la DIAN fue retirado sin relacionar y sin permitirles controvertir las informaciones allí contenidas.

De otra parte, a juicio del apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) el contribuyente no ha desvirtuado los hechos y pruebas que sirvieron de fundamento para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para

ejecutar su derecho a la defensa, pues no aportó ninguna prueba contundente con la demanda. Del mismo modo aduce que, la administración realizó sus funciones con base en sus facultades de fiscalización e investigación de manera correcta y que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro del término y se acoja al beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración.

6.3. Problema jurídico

De conformidad con lo expresado por las partes, el problema jurídico que debe resolver la Sala es el siguiente:

¿Hay lugar a declarar la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial del Impuesto sobre las Ventas No. 900003 del 19 de mayo de 2009 y en la Resolución No. 900083 del 08 de junio de 2010 proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, dado que le asiste razón a la parte accionante respecto de la firmeza de la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre III, correspondientes al año gravable 2006 o por el contrario se debe ordenar el cumplimiento de dichos actos administrativos, por estar conformes con el ordenamiento jurídico conforme fueron proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales - DIAN?

6.4. Tesis de la Sala

Esta Sala, luego de revisar el escrito de demanda, los argumentos de defensa esgrimidos por la entidad accionada, el trámite de instancia, el ordenamiento jurídico y la jurisprudencia aplicable al caso concreto, llega a la conclusión que en el presente asunto deberá declarar la nulidad de los actos administrativos censurados, tal como será expuesto en párrafos procedentes, en razón a que la declaración privada presentada por la sociedad actora se encontraba en firme, por lo cual el requerimiento especial fue expedido y notificado de manera extemporánea.

7. ARGUMENTOS QUE DESARROLLAN LA TESIS DE LA SALA

Para fundamentar la decisión tomada y dar respuesta al problema jurídico planteado, la Sala abordará los siguientes aspectos: (i) *contenido de los actos administrativos demandados; ii) los hechos jurídicamente relevantes; (iii) el marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto; (iv) el caso en concreto.*

7.1. Contenido de los actos administrativos demandados

A continuación, se presenta una síntesis de los actos administrativos censurados:

-Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900003 del 19 de mayo de 2009¹⁸, por medio de la cual la jefe de la División de la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, propone modificar los valores a: \$1.444.409.000 al renglón de ingresos brutos por operacionales gravadas, \$1.474.658.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$230.695.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$230.951.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$204.861.000 y sancionar por inexactitud, de conformidad con lo establecido en el Artículo 647 del Estatuto Tributario en un monto equivalente a \$316.402.000; por consiguiente, como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006 un total de \$521.263.000.

- Resolución No. 900081 del 08 de junio de 2010¹⁹ proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora en contra de

¹⁸ Ver fls 70-104 del C. Ppal. No. 1

¹⁹ Ver fls 35-47 del C. Ppal No. 1.

la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003, confirmando dicha liquidación y la sanción por inexactitud que en esta se impone.

7.2. De los hechos jurídicamente relevantes

En este punto, la Sala trae a colación los siguientes hechos jurídicamente relevantes que se encuentran probados en el expediente:

- El 14 de julio de 2006, la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la Declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre III de correspondiente al año gravable 2006²⁰, reportando un total de ingresos brutos operacionales por el valor de \$238.713.000 y liquidando el impuesto a cargo en \$33.200.000, correspondiéndole finalmente un pago total de \$7.110.000

- El 26 de noviembre de 2007, la Fiscal 23 Seccional del Grupo de Lavado de Activos de la Fiscalía General de la Nación, solicitó²¹ al Director General de la DIAN la designación de funcionarios para que intervinieran en diligencias de registro a llevarse a cabo el 28 de noviembre de 2007 en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, en lo relacionado con aspectos tributarios y aduaneros.

- En atención a ello y, por tener conocimiento acerca de presuntas irregularidades de carácter tributario, el 27 de noviembre de 2007, el Subdirector de Fiscalización Tributaria profirió las Resoluciones No. 14268²², No. 14277²³, No. 14271²⁴, No. 14444²⁵ y No. 14447²⁶, por medio de las cuales se ordenó diligencias de registro a los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda. S.A., ubicados en las ciudades de Bogotá y Cúcuta, comisionando a funcionarios para tal fin.

²⁰ Ver folio 70 del Cuaderno Principal No. 1.

²¹ Ver folio 2 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo

²² Ver folios 3-4 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²³ Ver folios 10-11 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²⁴ Ver folios 24-25 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²⁵ Ver folios 30-31 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²⁶ Ver folios 39-40 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

- En cumplimiento de lo anterior, se realizaron las diligencias de registro en las instalaciones de los establecimientos de comercio de la Sociedad Espumados del Norte Ltda., en las cuales se retiró²⁷ información contenida en archivos físicos documentales y en medios magnéticos extraída de los equipos de cómputo, consistente en: facturas, cotizaciones, planillas de movimientos, recibos de ingresos, planillas de ventas, comprobantes de egreso, planillas de caja especial, planillas de gastos, cuentas por cobrar, informes de ventas, reportes de inventarios, planillas de distribución, libros manuales de recibos de ingreso, reportes de ventas mensuales por vendedor, etc.
- Que, mediante emplazamiento No. 900002 del 24 de abril de 2008²⁸, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales conminó al Contribuyente Espumados del Norte Ltda., para que dentro del mes siguiente a la fecha de la notificación, procediera a corregir la Declaración del Impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable de 2006, pues, a juicio de la administración tributaria, existían hechos indiciarios de inexactitud de conformidad con los documentos y registros informáticos retirados en las diligencias practicadas a los establecimientos de comercio de dicha sociedad, los cuales encontró por las siguientes razones:

"La Sociedad Espumados del Norte Ltda., posee dos establecimientos de comercio en total, ubicados en las ciudades e Cúcuta y Bogotá y las ventas allí realizadas constituyen la fuente de ingresos operacionales.

En los establecimientos de comercio, existe un software en el cual son registradas las ventas en el momento de su correnca, permitiendo adicionalmente la generación de los documentos soporte para estas.

La información de ingresos diarios por ventas reportada para cada establecimiento, generada por el aplicativo informático, identifica en detalle entre otros datos: ventas de contado, ventas a crédito, ventas con impuesto sobre las ventas discriminado y sin discriminar, ventas valor bruto, valor de descuentos, valor neto, códigos de clientes, códigos de vendedores, numeración de soporte según factura, numeración de soporte según otro documento.

Los reportes de ingresos por ventas descritos anteriormente, son consistentes y encuentran soporte en información física documental: cierres de caja diario, relaciones de ventas diarias de contado y a crédito,

²⁷ Tal como consta en las Actas de Diligencia de Registro obrantes a folios 6-7, 12-20, 26-29, 32-33 y 42-43 del Cuaderno No. 1 del expediente administrativo.

²⁸ Obrante a folios 54-56 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

identificación de clientes y sus abonos sobre ventas a crédito, recibos de caja, documentos generados por sistemas con descripción de mercancías vendidas, valores de la operación y firmas e identificación de los adquirentes.

El contribuyente registró como Ingresos Brutos Operacionales en el renglón 45 de su declaración de renta y complementarios del año gravable 2006, un valor inferior con respecto al que reflejan por ventas determinados según la información del software para registro de ventas, su aplicativo informático, reportes de ese aplicativo e información física documental, la cual fue verificada y constatada como soporte de los registros por ingresos encontrados en dicho sistema.

Lo anterior constituye omisión de ingresos gravables, base para la correcta determinación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, conforme a lo establecido en los artículos 24 y 26 del Estatuto Tributario.”

- El 23 de mayo de 2008, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN solicitó mediante Requerimiento Ordinario²⁹ No. 1011 al señor José María Chacón Banderas, en su calidad de representante legal de la Sociedad Espumados del Norte, información por los periodos fiscales 2006 y 2007 certificada por revisor fiscal, consistente en (i) estado de pérdidas y ganancias, (ii) balance general, (iii) la Cuenta PUC 4 ingresos, a seis dígitos y de forma mensual, (iv) ingresos por ventas por mes, discriminando fecha, número de factura, valor de venta, valor impuesto IVA, nombre del comprador y su identificación en medio magnético y, (v) notas a los estados financieros.

- En respuesta al requerimiento antes citado, el 11 de junio de 2008, el Representante Legal de la Sociedad Espumados del Norte, allegó a la Subdirección de Fiscalización Tributaria la información solicitada, la cual obra a folios 49 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

- El 21 de agosto de 2008, la DIAN libró el Requerimiento Especial³⁰ No. 900003 a la Sociedad Espumados del Norte, el cual le fue notificado a la actora³¹ el 22 de agosto del mismo año. En este se propuso modificar los valores a: \$1.444.409.000 al renglón de ingresos brutos

²⁹ Obrante a folio 48 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

³⁰ Obrante a folios 58 al 68 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

³¹ Ver folio 57 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

operacionales gravadas, \$1.474.658.000 al renglón del total de ingresos netos recibidos durante el periodo, \$230.695.000 al renglón de impuesto generado a la tarifa del 16%, \$230.951.000 al renglón del total del impuesto generado por operaciones gravadas, en ese sentido, un saldo a pagar por el periodo fiscal e impuesto en \$204.861.000 y sancionar por inexactitud en un monto equivalente a \$316.402.000, proponiéndose como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006 un total de \$521.263.000.

- El 18 de noviembre de 2008, mediante apoderado judicial, la Sociedad Espumados del Norte Ltda., dio respuesta³² al requerimiento especial antes referido, oponiéndose a la modificación y sanción por inexactitud propuesta por la administración tributaria.

- El 19 de mayo de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la DIAN profirió la Liquidación Oficial³³ Impuesto sobre las Ventas No. 900003, por medio de la cual se modifica la declaración privada presentada por la sociedad ESPUMADOS DEL NORTE, correspondiente al impuesto a Ventas Bimestre III, en razón a que el contribuyente no desvirtuó lo propuesto en el requerimiento especial, por lo cual, se adicionó los valores correspondientes a los renglones modificados, determinando como saldo a pagar por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006 un total de \$521.263.000.

- El 15 de julio de 2009, el apoderado judicial de la Sociedad Espumados del Norte Ltda interpuso ante la DIAN el recurso de reconsideración³⁴ contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003, solicitando la nulidad absoluta de este acto administrativo, mismo que fue admitido³⁵ por dicha entidad mediante auto del 19 de agosto de 2009.

³² Obrante a folio 2 del Cuaderno No. 12 del expediente administrativo.

³³ Ver folios 70 al 104 del Cuaderno Principal. No. 1.

³⁴ Obrante a folios 53-67 del Cuaderno Principal No. 1.

³⁵ Ver folio 60 del Cuaderno No. 12 del expediente administrativo.

- El 08 de junio de 2010, mediante la Resolución No. 900081³⁶, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora y decidió confirmar la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 en el sentido de mantener la modificación realizada por la administración tributaria a la declaración privada de la parte actora y la sanción por inexactitud impuesta.

7.2. Marco normativo y jurisprudencial aplicable al caso concreto

7.2.1. Sobre el beneficio de auditoría, la firmeza de las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes que se hayan acogido a este beneficio fiscal y la extensión al impuesto sobre las ventas.

En un primer momento, debe indicarse que el beneficio de auditoría consiste básicamente en la disminución del término general de firmeza de las declaraciones tributarias, siempre y cuando el contribuyente incremente su impuesto a cargo en los montos y/o porcentajes que, para tal efecto se establezcan, y cumpla con otros presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia.

Entonces, el beneficio de auditoría encuentra relación directa con el término de firmeza de las declaraciones tributarias, después del cual estas no pueden ser cuestionadas por la DIAN ni modificadas por los contribuyentes.

En esos términos, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 714 el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

"Artículo 714. Firmeza de la Liquidación Privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes

³⁶ Ver folios 35-47 del Cuaderno Principal No. 1.

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” (Negrillas de la Sala).

No obstante, en el mismo Estatuto Tributario se estableció una excepción a la regla general antes descrita, consistente en que los contribuyentes que realicen un pago mayor del impuesto sobre la renta, obtengan, en contrapartida, que sus declaraciones adquieran firmeza dentro de un término menor a los dos años contemplados en la norma citada en precedencia.

Así, en lo que respecta al período gravable que se discute en el *sub judice*, debe remitirse a lo señalado en el Artículo 28 de la Ley 863 de 2003 (que modificó el parágrafo 3° del Artículo 689-1 del Estatuto Tributario), el cual estableció lo siguiente:

"ARTÍCULO 28. BENEFICIO DE AUDITORÍA. Modifícase el parágrafo 3o y adicionase el parágrafo 4o al **artículo 689-1 del Estatuto Tributario** los cuales quedarán así:

*"El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los **años gravables de 2004 a 2006**, siempre que el incremento del impuesto neto de renta **sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) 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.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos tres (3) 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 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.*

*Si el incremento del impuesto neto de renta **es de al menos cuatro (4) 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 (...)*" (Negrillas de la Sala).

Aunado a lo anterior advierte la Sala que, si bien por regla general la notificación del emplazamiento para corregir solo suspende el término de firmeza de las declaraciones, la cualidad que se le da a este acto en la Ley 863 de 2003 es, además, la de dejar sin efecto el beneficio de auditoría si se notifica dentro del término especial de firmeza (de 18, 12 o 6 meses, según sea el caso). Sobre el particular, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha indicado que:

*"(...) 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 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 reducida y evitar la sanción por inexactitud que se derivaría del requerimiento especial"³⁷ (Negrillas de la Sala).

Ahora bien, teniendo en cuenta que *el sub examine* se refiere a una declaración del impuesto sobre las ventas, se debe analizar la extensión del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en relación a su aplicación según lo manifestado por la parte actora; en este sentido, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado concretamente en Sentencia de Unificación de fecha 14 de agosto de 2019 Consejera P. Stella Jeannette Carvajal Basto realizó un análisis normativo con respecto a la aplicación del beneficio de auditoría a dicho impuesto, en el cual señaló:

³⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 28 de noviembre de 2018, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, exp. 21899.

"La Ley 223 de 1995 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 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 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 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: «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 de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio».

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

En esta sentencia de unificación jurisprudencial, luego de analizar los cambios normativos que se han presentado en aplicación del beneficio de auditoría sobre las declaraciones del impuesto sobre las ventas en definitiva, concluyó que:

“El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003, pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, 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» y se someten «al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».”
(Subraya la sala)

Por lo anterior y circunscribiéndonos al caso concreto, pese a que la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad actora

"implicó un incremento de al menos dos punto cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación", por lo cual, el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses; no obstante, este término especial de firmeza derivado del beneficio de auditoría no era aplicable o extensivo a las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006, ya que dicho beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA beneficio solo para los años gravables 2000 a 2003, de acuerdo con la jurisprudencia vigente³⁸.

Por consiguiente, para las declaraciones de impuesto sobre las ventas del año gravable 2006 procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario; es decir, quedando dichas declaraciones sometidas al término general de firmeza de dos (2) años, fijado para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Por otra parte, la sentencia de unificación jurisprudencial reiteró lo establecido en las sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. 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 impuesto sobre la renta y del IVA, con la finalidad de darle a la Administración la oportunidad de

³⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793); Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 29 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 25000-23-37-000-2014-00277-01(24060)

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»”

Ahora bien, en aplicación de las anteriores reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial respecto a una declaración del Impuesto sobre las Ventas, y teniendo en cuenta que en *el sub examine*, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas correspondientes a ese año, de conformidad con lo consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, es decir, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

En este sentido, según el acervo probatorio reposado en el expediente, se tiene que la declaración del Impuesto sobre las Ventas del Bimestre III del año gravable 2006, se presentó el día 14 de julio de 2006 N°126010054347³⁹, el cual vencía ese mismo día de acuerdo con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual se estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006.

Por tanto, a partir del 14 de julio de 2006 fecha de la presentación y plazo para declarar el impuesto de iva, se contarían los dos (2) años siguientes, es decir, que del día **14 de julio de 2008**, desde este momento se predicarían, tanto la firmeza de dicha declaración, como el plazo máximo para notificar el requerimiento especial de conformidad con el Artículo 714 y 704 del Estatuto tributario, normativa vigente para

³⁹ Ver folio 70 del Cuaderno Principal No. 1.

el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial.

Lo anterior indica que **Requerimiento Especial No. 900003** de fecha **21 de agosto de 2008**⁴⁰, el cual fue notificado a la Sociedad actora el **22 de agosto del mismo año**; fue presentado en forma **extemporánea**, en razón a que la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006 estaba en firme desde el día **14 de julio de 2008**, como se mencionó anteriormente.

De modo que, la firmeza de la declaración tributaria, como lo ha reiterado el Consejo de Estado⁴¹, quiere decir 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.

7.2.2 De los Términos y suspensión de la firmeza de la declaración privada del contribuyente

De conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, el cual fue enunciado con anterioridad, establece que las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, siempre y cuando no sea notificado requerimiento especial.

En este sentido, se tiene que para el momento de los hechos que dieron origen a la presente acción judicial, el Estatuto Tributario regulaba en su Artículo 705 el término para notificar el requerimiento especial, el cual estableció:

"ARTÍCULO 705. *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*

⁴⁰ Obrante a folios 58 al 68 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

⁴¹ Consejo de Estado; sentencias del 26 de junio de 2008, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 16304 y, del 1 de agosto de 2013, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Expediente No. 19027.

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."

De modo que, estableció que la Administración deberá notificar, antes de practicar la liquidación oficial de revisión, un requerimiento especial, a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, en los casos en que la declaración haya sido presentada dentro del término legal previsto.

Ahora bien, en el artículo 706, el legislador añadió la posibilidad de suspender dicho término, en cual fijó tres situaciones excepcionales:

"ARTICULO 706. SUSPENSION DEL TERMINO: *El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:
Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.*

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

*También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, **durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir.**" (Subraya la Sala)*

Aunado lo anterior, circunscribiéndonos al caso concreto, se debe indicar que obra en el expediente el **emplazamiento No. 900002** del 24 de abril de 2008⁴², proferido por la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, el cual conminó a la Sociedad Espumados del Norte Ltda. a corregir la declaración de impuesto sobre las ventas del año 2006.

No obstante, debe aclarar la Sala que dicho emplazamiento se reitera que se refirió a la **Declaración del Impuesto sobre la Renta** correspondiente al año gravable de 2006, para que fuese corregida dentro del mes siguiente a la notificación y teniendo en cuenta que *el sub examine* alude a una **Declaración del Impuesto sobre las Ventas**, esto quiere decir que debido a que la naturaleza de los tributos

⁴² Obrante a folios 54-56 del Cuaderno No. 11 del expediente administrativo.

es diferente, la suspensión del término del requerimiento especial en este caso no es aplicable.

7.3 Caso en concreto

La parte actora considera que se debe declarar la nulidad de los actos administrativos al considerar que: (i) el demandante quedó desprotegido con la inobservancia de los principios de eficacia, contradicción, publicidad y sana crítica que se le imponen la administración por la indebida valoración de los hechos y pruebas (ii) la DIAN no le permitió al contribuyente controvertir lo alegado a pesar de que este solicitó una inspección contable y tributaria con intervención de peritos idóneos con el fin de demostrar que la interpretación realizada por la DIAN era errónea, (iii) también considera que la Dian aceptó que la sociedad se acogió al beneficio de auditoría, lo que conlleva a determinar que el origen de la Liquidación Oficial de Renta No. 900007/2009 es ilegal y está viciada de nulidad, debido a que proviene de un proceso aprobado-aceptado por la DIAN denominado “denuncias de terceros” y no de una “selección basada en programas de computador” como lo establece la norma, (iv) finalmente se tiene que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoría y el mismo no era procedente por lo que la declaración de iva bimestre I del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda ya se encontraba en firme.

Por otra parte la Dian considera que, i) el actuar de la administración se ajustó a derecho, puesto que el contribuyente no desvirtuó los hechos, pruebas y documentos bases para proferir la liquidación oficial de revisión en ninguna de las oportunidades para ejecutar su derecho a la defensa, ii) también indica que el requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada como lo afirma la parte actora. iii) Reiteró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración dentro de los términos y con los requisitos establecidos para el beneficio de auditoría, no significa que la DIAN quede imposibilitada para iniciar una investigación a dicha declaración, iv) No existió violación

al debido proceso por haber iniciado la investigación por un programa de denuncia de terceros, v) finalmente, señala que los registros contables que aduce el contribuyente a su favor y que aportó a la DIAN con ocasión del requerimiento ordinario, no reflejan la realidad de la empresa. Este tipo de documento refleja únicamente las operaciones declaradas y no documentan ni soportan las omitidas fiscalmente, las cuales están probadas con otros medios como documentos físicos tomados de la misma empresa por las autoridades en el desarrollo de la investigación. Por lo anterior, la DIAN no consideró procedente decretar el recaudo de otros documentos contables para justificar la omisión de los ingresos del contribuyente.

Ahora bien, teniendo en cuenta los planteamientos realizados por las partes y revisado el expediente, para la Sala no hay duda que la Sociedad Espumados del Norte Ltda. presentó la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre III, correspondientes al año gravable 2006, el día el **14 de julio de 2006**, por el cual realizó el pago de \$7.110.000⁴³ conforme con el Artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, mediante el cual estableció los plazos para declarar bimestralmente el Impuesto sobre las Ventas del año 2006, el contribuyente tenía hasta el día 14 julio de 2006, teniendo su NIT. 890.505.521 el último dígito el número 1.

En este momento es importante indicar que el apoderado de la parte actora señala que, en la declaración de renta del año gravable 2006 la sociedad incrementó en dos puntos cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación, por lo cual, el término especial de firmeza aplicable era de dieciocho (18) meses, es decir al día **dieciséis (16) de octubre de 2008**, este se hace extensible para la declaración de IVA Bimestre III y de retención en la fuente correspondiente al año de renta que se cobija con el beneficio de auditoria, por tanto, el requerimiento especial se realizó por fuera del término legal, pues la declaración tributaria ya se encontraba en firme.

⁴³ Ver folio 70 del Cuaderno Principal No. 1.

La Sala aclara que si bien el beneficio de auditoria aplicable a las declaraciones de renta, en un tiempo histórico del ordenamiento jurídico fue extensible a las declaraciones de IVA y Retención en la fuente, éste solo se redujo al espacio temporal comprendido entre el 2000 y el 2003⁴⁴, no siendo igual para el caso *sub examine*.

Por tanto, se hace necesario aplicar las reglas jurisprudenciales de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial respecto a una declaración del Impuesto sobre las Ventas⁴⁵; teniendo en cuenta que en el caso que nos ocupa, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas corresponden a lo consagrado en los artículos 705 y 714 del Estatuto tributario, es decir, dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

Por consiguiente, el día **14 de julio de 2006** fecha en que fue presentada del impuesto de IVA - se inicia la contabilización de los dos (2) años, esto es hasta el día **14 de julio de 2008** fecha en que el impuesto de IVA adquirió su firmeza de acuerdo con el artículo 714 del Estatuto tributario y teniendo en cuenta que hasta ese momento la DIAN no había notificado el requerimiento especial por parte de la DIAN, y en atención a que tampoco se presentó alguno de los casos excepcionales que permiten la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, los cuales se encuentran consagrados en los artículos 705 y 706 *ibídem*.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que quedó demostrado que el **21 de agosto de 2008**⁴⁶, la DIAN profirió **Requerimiento Especial No. 900001**, notificado a la Sociedad actora el **21 de agosto del mismo año**, el cual se encontraba extemporáneo, de conformidad con el artículo 714 del Estatuto tributario, vigente para la época de los

⁴⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de Unificación del 14 de agosto de 2019, Consejero Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto, rad. 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793)

⁴⁵ Consejo de Estado, Sentencias de fecha 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y sentencia de fecha 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez,

⁴⁶ Ver folios 84-95 del Cuaderno de Pruebas No. 3.

hechos, observándose que para el **10 de marzo de 2008**, el contribuyente no había sido notificado del requerimiento especial. Por ende, la declaración de impuesto sobre las ventas bimestre I del año gravable 2006 adquirió firmeza, tornándose **inmodificable** por parte de la Administración y del contribuyente.

Conforme con lo expuesto, es preciso señalar que si bien, el demandante en el "*Capítulo V- Normas Violadas y Concepto de Violación*" argumentó que la DIAN presentó un emplazamiento para dejar sin efectos el beneficio de auditoría y la misma no era procedente por lo que la declaración de renta y de iva del año gravable 2006 de la Sociedad Espumados del Norte Ltda ya se encontraban en firme. Observa la Sala que ese argumento no es del todo válido puesto que, el demandante consideró que los mismos dieciocho (18) meses se deben aplicar para el impuesto de renta y de iva. Ahora bien, en atención y acogiéndonos al planteamiento jurisprudencial del Consejo de Estado, se concluye que el término que adquiere firmeza es de dos (2) años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA, entonces, aun tomando el término de 2 años es procedente indicar que la Dian profirió el emplazamiento estando en firme la declaración de IVA Bimestre I presentada por el contribuyente.

Por lo anterior, esta Sala de decisión considera que se desvirtuó la presunción de legalidad que cobijaba la **Liquidación Oficial de Impuesto sobre las Ventas No. 900003** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900081** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferidas por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN), por lo que será procedente acceder a la pretensión de nulidad de los mismos.

En consecuencia de lo anterior, se declarará la nulidad de los actos señalados de acuerdo con la parte motiva de esta providencia, por encontrarse en firme la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda. Por lo anterior, a título de restablecimiento

del derecho, se declarará la firmeza de la declaración privada presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las ventas Bimestre III del año gravable 2006. Seguidamente, ha de indicarse que, si bien dentro de las pretensiones la parte actora solicitó indemnización por los perjuicios causados a la sociedad, al respecto la Sala considera que no hay pruebas que permitan establecer o determinar qué tipo de daño afectó a la sociedad demandada.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos: **Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas** No. 900003 del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900081** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010) proferida por la Dirección Nacional de Impuesto y Aduanas Nacionales (DIAN) a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA**, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: En caso de no ser apelada la presente decisión, **ARCHÍVESE** el expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.
(La anterior providencia fue aprobada en Sala de Decisión Virtual de la fecha)



MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ
MAGISTRADA



CARLOS MARIO PEÑA DÍAZ
MAGISTRADO



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE NORTE DE SANTANDER

Magistrada Ponente: **MARIA JOSEFINA IBARRA RODRIGUEZ**

San José de Cúcuta, catorce (14) de mayo de dos mil veinte (2020)

Ref. 54-001-33-31-001-2010-00338-01
Acción: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Actor: VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL Y NEGOCIOS P.H
Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

La Sala procede a decidir sobre el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del treinta (30) de septiembre de dos mil quince (2014), mediante la cual el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión del Circuito de Cúcuta concedió las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES¹

1.1. DECLARACIONES Y CONDENAS.

"a) Se declare la nulidad de la Resolución Sanción 072412009000072 de marzo 16 de 2009, mediante la cual se impuso sanción por no actualizar el RUT a VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL-P.H NIT 900.168.865-0.

b) Se declare la nulidad de la Resolución 072362010000001 de febrero 23 de 2010, por medio de la cual se confirmó la Resolución Sanción 072412009000072 de marzo 16 de 2009.

c) Que como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca en su derecho a VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL-P.H NIT 900.168.865-0, declarando que no está obligada a actualizar el RUT dada su condición de no responsable del IVA."

1.2. HECHOS²

Los fundamentos de hecho sustento de las pretensiones son, en síntesis, los siguientes:

¹ Ver folios 54 al 20 del cuaderno principal No. 1

² Ver folios 11 al 17 del Cuaderno Principal No. 1

El centro comercial VENTURA PLAZA propiedad horizontal se encuentra registrado sin ánimo de lucro, situación que según lo dispuesto en la Ley 675 de 2001 le brinda la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, es decir, del impuesto de IVA; además se expresa que la destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

El 29 de agosto de 2008, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cúcuta, mediante pliego de cargos N° 070632008000180, consideró responsable del impuesto IVA al centro comercial VENTURA PLAZA, por el servicio de parqueadero, lo cual es una actividad diferente al objeto social de dicho centro comercial, por lo cual decidió sancionarlo, siendo una obligación actualizar el RUT, registrándose como contribuyente del IVA.

A su vez el Centro Comercial Ventura Plaza mediante oficio del 19 de septiembre de 2008 manifestó que según lo dispuesto en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 la calidad de la persona jurídica de propiedad horizontal no es contribuyente del IVA; por lo cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta en Resolución N°072412009000072 de fecha 16 de marzo de 2009, no aceptó las objeciones y procedió a imponer sanción por un valor de \$1.323.000.

Por lo anterior, el Centro Comercial Ventura Plaza interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución Sanción, manifestando que la calidad de la persona jurídica de propiedad horizontal era no contribuyente del IVA, pues según lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo 19 de la Ley 675 de 2001, se autoriza a la explotación económica de los bienes comunes, es decir de los parqueaderos, así mismo la contraprestación económica producto de dicha explotación deberá destinarse a un beneficio o expensas comunes, según lo acuerden en los reglamentos de propiedad horizontal.

Posteriormente, mediante Resolución N°072362010000001 de fecha 23 febrero de 2010 la cual resolvió el recurso de reconsideración y decidió confirmar la Resolución sanción por un valor de \$1.323.000.

1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

Como normas violadas la parte demandante invoca las siguientes³:

- Artículo 13, 83 de la Constitución política.
- Artículos 4, 476, 558, 658-3 del Estatuto Tributario.
- Artículos 19, 22, 23, 32, 33, 34, 70, 72 de la Ley 675 de 2001.
- Artículo 1 y ss de la Ley 675 de 2001.
- Artículo 38 de la Ley 388 de 1997.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

Argumentos del concepto de violación:

La parte demandante manifestó en su concepto de violación que, la DIAN desconoció las normativas enunciadas al imponer sanción al Centro Comercial Ventura plaza, por no actualizar el RUT de conformidad con el artículo 658-3 del Estatuto Tributario, así mismo el desconocimiento del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, el cual establece que dicha entidad por su constitución de propiedad horizontal de naturaleza civil, sin ánimo de lucro no está obligada a ser contribuyente de impuestos nacionales, es decir del impuesto IVA.

A su vez, mencionó la falta de los elementos fundamentales para llevarse a cabo la obligación tributaria del impuesto IVA, los cuales se enuncian en el Concepto Unificado del IVA No. 0001 de junio de 2003, y manifiesta que el Centro Comercial Ventura Plaza no se convertiría en sujeto pasivo de dicha obligación, por estar excluida de dicho gravamen, pues el artículo 33 de Ley 675 de 2001 consagra una excepción al establecer que dichas personas jurídicas tendrían el carácter de no

³ Ver folio 17 al 51 del Cuaderno Principal No. 1.

contribuyentes de impuestos nacionales, es decir, de impuesto IVA por ende, no habría fundamento para estar sujeto a las obligaciones impuestas.

Por otra parte, agrega que el desconocimiento de la ley de Propiedad Horizontal - Ley 675 de 2001, en los artículos 3, 19, 22, 33, 34, 70 establece de forma clara lo referido a bienes comunes, su definición, utilización, la clasificación y determinación de los parqueaderos como zona común, así mismo establece la posibilidad de explotar dichos bienes y el cobro. Seguidamente, indica que el artículo 1 del Decreto 1060 de 2009, establece la explotación de los bienes comunes, los cuales se deberán destinar al pago de las expensas comunes para su correcta y eficaz administración.

De igual forma plantea la violación del principio de la buena fe y la confianza legítima, pues si bien la DIAN ha expresado que la propiedad horizontal no está obligada a presentar la declaración de IVA, es decir, no es responsable de dicho impuesto, no puede imponer sanción por el incumplimiento de la obligación formal de no actualizar el RUT para convertirse en responsable del impuesto IVA.

Además, expone la vulneración del artículo 38 de la Ley 388 de 1997, en relación al reparto equitativo de cargas y beneficios, según lo establecido en el plan de ordenamiento territorial (POT), y la exigencia de la construcción de un número mínimo de parqueaderos para que los clientes puedan acudir a las instalaciones del centro comercial a realizar sus compras.

Finalmente manifiesta el desconocimiento del artículo 13 de la Constitución Política, el cual consagra el principio constitucional de igualdad, debido a que la DIAN realizó un trato diferente con respecto al Centro Comercial Ventura Plaza, toda vez, que en aplicación al Decreto 1060 de 2009, dicha entidad accedió a catalogar en el RUT a 4 propiedades horizontales como no responsables de IVA.

2. SENTENCIA IMPUGNADA⁴

Mediante sentencia de fecha 30 de octubre de 2014, el *A Quo*, teniendo en cuenta los lineamientos legales y jurisprudenciales aplicables, accedió a las pretensiones de la demanda, al encontrar que Ventura Plaza Centro Comercial y Negocios P.H. no es contribuyente de impuesto sobre las ventas IVA, por la explotación de sus bienes comunes, en este caso los parqueaderos, por tener el carácter de no contribuyente de impuestos nacionales.

Como problema jurídico el *A quo* planteó el siguiente problema jurídico: *"¿... si la persona jurídica VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL Y DE NEGOCIOS P.H. que nace de la constitución de una propiedad horizontal, es sujeto pasivo o responsable del IVA causado por la explotación económica de bienes comunes – parqueadero – catalogados como no esenciales, concretamente de parqueadero, para lo cual, se debe esclarecer si esta actividad es propia o no del objeto social de la propiedad horizontal?"*

Como fundamento de la decisión y para dar respuesta al problema jurídico, indicó el *A quo* que el servicio de parqueadero prestado por Ventura Plaza Centro Comercial y Negocios P.H, como explotación de sus bienes comunes, se considera como una actividad que se enmarca dentro de su objeto social; según lo consagrado en el parágrafo 2º del Artículo 19 de la Ley 675 de 2001, que autoriza a la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando este consentimiento no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den como resultado la transferencia de derecho de dominio sobre estos bienes comunes.

Así mismo manifestó que, si bien la demandante está autorizada a la explotación de los bienes comunes, dichas contraprestaciones

⁴Ver folios 482 al 489 del Cuaderno Principal No. 2

económicas estaban destinadas al pago de las expensas comunes y al mantenimiento de la persona jurídica, tal como está enunciado en el artículo 1 del Decreto 1060 de 2009, enmarcándola como una actividad propia del objeto social del Centro Comercial Ventura Plaza.

También señala que de conformidad con el artículo 2 del E.T. y el Decreto 624 del 30 de marzo de 1989, *“son contribuyentes o responsables directos al pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial, encontrándose en el sub lite que Ventura Plaza ... no es contribuyente de impuestos sobre las ventas por explotar económicamente sus bienes comunes, por tener la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, en relación con las actividades propias de su objeto social. De manera que al no ser el accionante sujeto pasivo del impuesto sobre las ventas por los cargos endilgados en los actos acusados habrá de declararse la nulidad de los mismos”*.

Con base en los argumentos anteriormente expuestos, el Despacho accedió a las pretensiones de la demanda, al establecerse que si bien el Centro Comercial Ventura Plaza realizaba la explotación de los bienes comunes, como lo son los parqueaderos, dicha contraprestación económica es destinada a expensas comunes, es decir, que lo realizan como actividad propia del objeto social.

En este sentido, el *A quo* decretó la nulidad de la resolución N°072412009000072 de marzo 16 de 2009 la cual impuso sanción por no actualizar la información dentro de mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el RUT, al contribuyente VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL NIT 900168865 por valor de un millón trescientos veintitrés mil pesos (\$ 1.323.000) y la resolución N°072362010000001 de 23 febrero de 2010 la cual confirmó la sanción impuesta. Así mismo declaró que VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL no estaba obligada a pagar suma alguna

correspondiente al periodo fiscal 2008-1 por no actualizar la información dentro del mes sigui
ente al hecho que generó la actualización.

3. EL RECURSO⁵

El apoderado de la parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, expresando como razón de desacuerdo con el fallo del *A quo* lo siguiente:

Alega como único cargo de apelación que el servicio de parqueadero constituye una prestación de servicios sometido al impuesto sobre las ventas por tratarse de un servicio de depósito, regulado por el Código Civil en los artículos 2236 y 2244, donde estipula que sí existe una remuneración por dicho depósito que se genera del arrendamiento de servicios, además manifiesta que las actividades realizadas por la persona jurídica son diferentes a las actividades propias a su objeto social, por lo que estas deben ser gravadas de acuerdo a su condición con el impuesto sobre las ventas.

Por otra parte manifiesta que, si bien es cierto que existe la posibilidad de explotar los bienes comunes de las propiedades horizontales para el beneficio de los copropietarios, este no resultaría el caso, ya que los servicios de parqueadero en particular se encuentran dentro de las actividades sometidas a pagar impuesto sobre las ventas (IVA), por lo que habría una ventaja tributaria injustificada de las propiedades horizontales con respecto de las personas jurídicas que brinden los mismos servicios.

El apelante se basa además en la sentencia C – 812 proferida por la Corte Constitucional de fecha 18 de noviembre de 2009, Radicado D-7691 donde se declara que la persona jurídica que ejerza actividades diferentes a su objeto social para lucrarse perderá tal calidad, por lo que

⁵ Ver folio 492 al 498 del Cuaderno principal No.2

el hecho de que el Ventura Centro Comercial y de Negocios P.H. se constituyera bajo la Ley 675 de 2001 no lo exime de la actividad comercial que realiza con los parqueaderos, lo cual lo hace responsable del impuesto de IVA.

Finalmente, el recurrente considera que las resoluciones impuestas a la entidad demandante se habrían efectuado conforme a la ley y siguiendo las etapas del proceso, pues tenía la obligación de actualizar el RUT, pasando a ser contribuyente responsable del impuesto de ventas (IVA), y tal incumplimiento lo hace acreedor de la sanción impuesta por el no acatamiento de las normas tributarias existentes.

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

A través de auto de fecha 23 de septiembre de 2015⁶, se corrió traslado a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión.

4.1. De la parte demandante⁷

La parte accionante ratifica los argumentos expuestos en la demanda interpuesta en contra de DIAN, tendientes a solicitar que sea confirmada la decisión de primera instancia.

4.2. De la parte demandada⁸

La entidad demandada reafirma su postura, indicando que en el presente asunto no existe prueba alguna que conlleve a determinar que los Actos Administrativos demandados carecen de fundamento jurídico, pues se encuentran ajustados a derecho, fueron debidamente notificados y garantizaron el debido proceso

⁶ Ver folio 52 del Cuaderno Principal No. 3 de Segunda Instancia

⁷ Ver folios 59 - 60 del Cuaderno Principal No. 3 de Segunda Instancia

⁸ Ver folios 53 - 58 del Cuaderno Principal No. 3 de Segunda Instancia

Alega que en varias ocasiones la administración se ha pronunciado de igual forma respecto la responsabilidad del impuesto sobre las ventas de las personas jurídicas originadas den la propiedad horizontal, pues aunque acepta la posibilidad de que aunque estas entidades no se encuentren sujetas al impuesto sobre las ventas, esto sólo se da en los casos en que las actividades desarrolladas que se encuentran dentro su objeto social.

Por lo anterior, estima la apoderada de la parte demandada que el Ventura Plaza Centro Comercial si bien está constituida en el marco de la Ley 675 del 2001 del régimen de propiedad horizontal, no la exime de la responsabilidad del impuesto sobre las ventas por la actividad comercial que realiza con los parqueaderos del centro comercial, ya que es una actividad paralela a su objeto social que se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas y al cobrar por dicho servicio están ejerciendo una actividad comercial⁹ como la de cualquier otro parqueadero privado.

A su vez manifiesta que si bien es cierto que existe sentencias de primera instancia en las cuales se declara la nulidad de los actos proferidos por la DIAN, también existen sentencias de segunda instancia donde se declara que las personas jurídicas demandantes constituidas como sociedades sin ánimo de lucro sí estaban obligadas a presentar declaración de ventas, pues bajo el pretexto de realizar actividades dentro de su objeto social en procura de cubrir los gastos de las expensas comunes se excedieron en el mismo evadiendo el fisco y obligaciones tributarias.

El apoderado de la parte demandada trae como ejemplo la providencia C-812 de 2009, expediente D-7691 de fecha 18 de noviembre de 2009, con Magistrado Ponente Mauricio Gonzáles Cuervo, donde el alto Tribunal declaró que:

⁹ Actividad Comercial consagrada en el artículo 2236 y 2244 de Código Civil como un depósito, que genera un arrendamiento de servicios.

"...si una persona jurídica realiza actividades ajenas a su objeto social (...), pierde, por ese sólo hecho, tal calidad. Será competencia de las autoridades tributarias nacionales y municipales, en relación con los tributos nacionales en el primer caso, y con el de Industria y comercio, en el segundo, determinar, en cada caso concreto, si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, realiza actividades ajenas a su objeto social, las que serían materia de gravamen. De no ser así, las propiedades horizontales contarían con una ventaja tributaria injustificada en relación con otras personas jurídicas que se dedican a la misma actividad lucrativa (...)"

La parte demandada puntualiza respecto de lo anterior, que en el caso presente la tarifa cobrada por el Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. excede incluso a la establecida por otros parqueaderos de la ciudad de Cúcuta, los cuales sí cumplen con su obligación de la prestación de las declaraciones de IVA correspondientes a su servicio prestado.

Por lo anteriormente expuesto, la parte demandada solicita que sea revocada la sentencia de primera instancia. Seguidamente negar las pretensiones de la demanda y confirmar los actos demandados, proferidos por la División de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

4.3. DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público guardó silencio en esta etapa procesal.

5. CONSIDERACIONES

5.1 Competencia de este Tribunal para conocer del presente asunto

Este Tribunal tiene competencia para decidir el presente conflicto en segunda instancia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 133 numeral 1º del C.C.A, en concordancia con la Ley 1395 de 2010, por tratarse del recurso de apelación interpuesto en contra de la sentencia proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión del Circuito de Cúcuta, en una acción de nulidad y restablecimiento del

derecho, en virtud de la cual accedió las pretensiones derivadas de un conflicto tributario contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN.

De otra parte, como el presente proceso se encontraba en trámite antes del 02 de julio de 2012, su trámite y decisión se rigen por el régimen jurídico anterior, tal como se regula en el art. 308 de la ley 1437 de 2011.

5.2 Sobre la competencia de la segunda instancia.

Como es sabido en el artículo 181 del C.C.A. se regula el tema de las providencias que son apelables, y en el artículo 212, ibídem, sobre los requisitos del recurso de apelación. No existe regulación sobre los alcances y límites de la segunda instancia en esta jurisdicción, por lo cual debe acudir al ordenamiento procesal civil por la remisión hecha por el artículo 267 del C.C.A.

Así las cosas, se hace necesario recordar que la jurisprudencia administrativa, al precisar el marco de competencia del Juez de segunda instancia, ha señalado que dicho marco lo constituyen las referencias conceptuales y argumentativas que se exponen en el escrito de apelación, ya que respecto de éste opera tanto el principio de congruencia como el dispositivo por lo cual el Juez de segunda instancia debe ceñirse a las razones de inconformidad que se planteen contra la sentencia.

Se trae a colación lo dispuesto por la Sección Tercera del Consejo de Estado, mediante la sentencia del 26 de noviembre del 2014, con ponencia del doctor Carlos Alberto Zambrano Barrera:

"La competencia funcional del juez de segunda instancia está limitada por las razones de inconformidad expresadas por el recurrente en el escrito de sustentación del recurso de apelación y no por el mero acto procesal dispositivo de parte, a través del cual manifiesta, de manera abstracta, impugnar la respectiva providencia. Lo anterior significa que las competencias funcionales del juez de la apelación, cuando el apelante es único, no son irrestrictas, pues están limitadas, en primer lugar, por el

principio de la "non reformatio in pejus", introducido como precepto en el artículo 31 de la Constitución Política y consagrado por el artículo 357 del C. de P. C. y, en segundo orden, por el objeto mismo del recurso de apelación (revocar o modificar la providencia), cuyo marco está definido, a su vez, por las razones de inconformidad o juicios de reproche esbozados por el apelante, en relación con la situación creada por el fallo de primera instancia. Así, pues, al juez de segundo grado le está vedado, en principio y salvo las excepciones hechas por el legislador, revisar temas del fallo de primer grado que son aceptados por el recurrente (bien porque omite reargüirlos en la sustentación del recurso de apelación o bien porque expresamente los elimina de la discusión manifestando su asentimiento en relación con ellos), pues éstos quedan excluidos del siguiente debate y, por lo mismo, debe decirse que, frente a dichos aspectos, fenece por completo el litigio o la controversia."

5.3 Asunto a resolver

El asunto a decidir versa sobre la sentencia de fecha treinta (30) de septiembre de (2014), por medio de la cual el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión del Circuito de Cúcuta, mediante el accedió a las pretensiones de la demanda incoada en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, por considerar que al estar constituida la persona jurídica del Ventura Plaza como una propiedad horizontal no está obligada a pagar el impuesto sobre las ventas, derivado de la prestación del servicio de parqueadero, por cuanto no se ofrece con ánimo de lucro sino que dicho dinero se destina al cuidado y mantenimiento de las áreas comunes del Centro Comercial y de Negocios, por lo tanto no era obligación de la sociedad actualizar el RUT y no es procedente la imposición de la sanción.

El *A quo* estimó los argumentos de la parte demandante, considerando los artículos 27 y 41 de la Ley 675 de 2001 que disponen que los bienes comunes pueden ser explotados para beneficio común de la copropiedad, siempre y cuando los dineros recibidos beneficien a la persona jurídica y estén destinando única y exclusivamente al pago de los gastos y expensas comunes de la unidad inmobiliaria. Por lo tanto, no se consideró al Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. como responsable del impuesto sobre las ventas, por lo cual no tenía la obligación de actualizar el RUT y en consecuencia se dispuso acceder a las pretensiones de la demanda.

La parte actora solicita que sea confirmada la sentencia del *A quo*, la cual accedió a las pretensiones de la demanda, al considerar que no existe una obligación de actualizar el RUT como responsables de impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta que la propiedad está debidamente registrada mediante Escritura Pública como una Persona Jurídica de Propiedad Horizontal Sin Animo de Lucro, y que según la ley que regula este tipo de propiedades las faculta para explotar sus áreas comunes, entre ellas el parqueadero, con el fin de costear su propio mantenimiento, siendo improcedente la sanción impuesta por la DIAN.

Por otra parte, alega la parte demandada que la sentencia de primera instancia debe ser revocada, al considerar que el servicio de parqueadero constituye una prestación de servicios sometido a IVA, por constituir un depósito el cual está regulado por el Código Civil en su artículo 2236 y 2244, que estipula que si existe una remuneración a cambio éste genera un arrendamiento de servicios. Además, afirma que según la sentencia C-812 de 2009 la Persona Jurídica que use sus bienes comunes para realizar actividades ajenas a su objeto social para lucrarse pierde la calidad de sin ánimo de lucro, por lo tanto, al no actualizar el RUT para declararse responsable del impuesto sobre las ventas el Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. se hace acreedor de una sanción en virtud del numeral 3 del artículo 658 del E. T., por un valor de \$1.323.000.

5.4. PROBLEMA JURÍDICO

Corresponde a la Sala establecer si: ¿Se debe confirmar la sentencia de primera instancia por medio de la cual se accedió a las pretensiones de la demanda, o por el contrario, hay lugar a declarar la legalidad de la Resolución Sanción No. 072412009000072 de marzo 16 de 2009 y la Resolución No. 072362010000001 de febrero 23 de 2010 por medio de la cual se confirmó la Resolución Sanción 072412009000072, proferida

por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a través de las cuales se impuso sanción por no actualización del RUT?

5.5. Tesis que resuelven el problema jurídico

Las tesis de las partes, no es necesario reseñarlas nuevamente, toda vez que fueron reseñadas en el ítem de Asunto a resolver.

5.5.1. Tesis de la Sala

La Sala estima, luego de revisar los argumentos de la apelación, la sentencia de primera instancia y las pruebas obrantes en el expediente, que hay lugar a revocar la sentencia de primera instancia y confirmar los Actos Administrativos demandados que imponen al contribuyente la sanción por la no actualización de su Registro Único Tributario, el cual conlleva a que el contribuyente sea responsable del impuesto sobre las ventas por la explotación económica del área común de parqueadero, según lo dispuesto en los artículos 462-2 y 658-3 del Estatuto Tributario.

6. FUNDAMENTOS DE LA DECISIÓN

Teniendo en cuenta el panorama expuesto, considera la Sala que para resolver el asunto se debe establecer las circunstancias de tiempo, modo y lugar que rodearon el acaecimiento de los hechos que lo originan, resulta imperativo estudiar los siguientes aspectos: *(i) contenido de los actos administrativos demandados; ii) los hechos jurídicamente relevantes; (iii) el marco normativo y jurisprudencial aplicable; y (iv) El caso concreto.*

6.1. Contenido de los Actos Administrativos Demandados

A continuación, se presenta una síntesis de los actos administrativos demandados:

- **Resolución Sanción No. 072412009000072 de fecha 16 de marzo de 2009¹⁰** Proferido por la Jefe de División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, por medio del cual se dispone imponer la sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización por parte de las personas o entidades inscritas en el contribuyente Ventura Plaza Centro Comercial Propiedad Horizontal, por valor de \$1.323.000 de conformidad en el artículo 658-3 del estatuto Tributario

- **Resolución No. 072362010000001 de fecha 23 de febrero de 2010¹¹** Proferida por la Dependencia de Gestión Jurídica de Cúcuta, en atención al escrito presentado por la Representante Legal de Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. el día 14 de mayo de 2009, y por medio de la cual se confirmó la Resolución Sanción que impuso la obligación de cancelar la suma de \$1.323.000.

6.2. De los hechos probados

En el proceso se tiene probado lo siguiente:

- El día 29 de agosto de 2008 la Dependencia de Fiscalización Tributaria expidió un Pliego de cargos No. 070632008000180¹² por medio del cual se propuso imponer una sanción al Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H., en concordancia con el artículo 658 – 3 del Estatuto Tributario por valor de \$1.323.000, por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el RUT.

¹⁰ Ver folios 69 – 75 del Cuaderno Principal No. 1.

¹¹ Ver folios 84 – 92 del Cuaderno Principal No. 1.

¹² Ver folios 61 – 65 del Cuaderno Principal No. 1.

- El día 16 de junio de 2009 la Dependencia de Gestión de Liquidación profirió la Resolución Sanción N. 072412009000072¹³ por medio de la cual se resolvió imponer la sanción por el hecho que se declara y ordenar a que dentro del mes siguiente a la Resolución se proceda a actualizar el RUT.
- El 13 de mayo de 2009 Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. presentó Recurso de Reconsideración a través de Oficio VPCC – 002316 – 09¹⁴.
- El 21 de mayo de 2009 el Departamento de Gestión Jurídica de la DIAN profirió Auto Admisorio del Recurso de Reconsideración No. 072362009000011¹⁵
- Mediante Resolución Sanción No. 072362010000001 del 23 de febrero de 2010¹⁶ la Oficina de Gestión Jurídica decidió confirmar la Resolución Sanción No. 072412009000072 proferida por la División de Gestión de Liquidación por concepto de "ventas" correspondiente al primer período fiscal del año 2008 por valor de \$1.323.000.
- La DIAN presentó un Concepto Unificado del Impuesto Sobre Las Ventas del año 2003¹⁷ por medio del cual se regula todo lo relacionado al IVA.
- La parte demandante adjunta al proceso un Oficio por medio del cual el Departamento de Planeación Distrital de la Alcaldía Mayor de Bogotá dio contestación al escrito dirigido a la Alcaldesa Local de Usaquén, en el que la misma señala que no es procedente la exigencia de los requisitos para el funcionamiento de los parqueaderos públicos de los centros comerciales¹⁸.

¹³ Ver folios 69 – 75 del Cuaderno Principal No. 1.

¹⁴ Ver folios 76 – 81 del Cuaderno Principal No. 1

¹⁵ Ver folios 82 – 83 del Cuaderno Principal No. 1.

¹⁶ Ver folios 84 – 92 del Cuaderno Principal No. 1.

¹⁷ Ver folios 93 – 116 del Cuaderno Principal No. 1.

¹⁸ Ver folios 117 -125 del Cuaderno Principal No. 1

- Se adjuntó copia de la escritura pública No. 2113 de fecha 06 de julio de 2007¹⁹ por medio de la cual se registra el contrato de englobe de constitución de régimen de propiedad horizontal del fideicomiso Ventura Plaza Fidubogota S.A.
- El 11 de febrero de 2008 mediante el Auto de Apertura No. 070632008000022²⁰ la División de Fiscalización Tributaria abrió el expediente QZ 2008 2008 022 para iniciar la investigación a solicitud de la administración a la persona jurídica identificada como Condominio Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H.
- Mediante Oficio No. 8107063-I- de fecha 12 de febrero de 2008²¹ la DIAN informó al Condominio Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. que la Administración Local de Impuestos de Cúcuta tenía la intención de inscribirlo de oficio como responsable del Impuestos sobre las Ventas Régimen Común, teniendo en cuenta que el servicio de parqueadero es una operación paralela a su objeto social que se encuentra gravada con el IVA.
- A través de Oficio 8107063 -I- la Jefe de División de Fiscalización Tributaria de Cúcuta, realizó una consulta al Subdirector de Fiscalización Tributaria de Bogotá mediante la cual solicitaba información acerca del procedimiento a seguir, debido a que la investigación tributaria que se le estaba realizando a los parqueaderos de los centros comerciales de la ciudad de Cúcuta se estaban llevando a cabo a nivel nacional, en atención al Memorando 580001-012-207 del programa de Control para el Mejoramiento del Recaudo, pero se podía constatar que en resto del país a los Centros Comerciales Unicentro se les estaba catalogando como “no contribuyente de impuestos nacionales”²².

¹⁹ Ver folios 126 – 300 del Cuaderno Principal No. 1 y del 301 – 347 del Cuaderno Principal No. 2.

²⁰ Ver folio 364 del Cuaderno Principal No. 2.

²¹ Ver folio 365 del Cuaderno principal No. 2.

²² Ver folios 365 vuelta - 366 del Cuaderno Principal No. 2.

- El 30 de julio de 2008 mediante Oficio 5800001-1094 el Jefe de División de Fiscalización dio respuesta a la consulta, informando que las acciones de control se están efectuando en todas las administraciones en las que existen centros comerciales y otras propiedades horizontales, por tanto, instó a la División de Fiscalización de Cúcuta a continuar con las acciones respectivas, correspondiente al proceso de aforo e iniciando con los oficios persuasivos para declarar²³.
- El día 29 de agosto de 2008 la Dependencia de Fiscalización Tributaria expidió el Pliego de Cargos No. 070632008000180²⁴ por medio del cual propone imponer la sanción por valor de \$1.323.000 por la no actualización del RUT al Condominio Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H.
- Mediante Oficio 8107064-I. del 18 de septiembre de 2008 se comunicó al Condominio Ventura Plaza P.H. sobre la sanción impuesta²⁵.
- El día 19 de septiembre de 2008 a través de su Representante Legal el Condominio Ventura Plaza presentó respuesta al pliego de cargos, solicitando a la DIAN abstenerse de imponer la sanción y aportando las pruebas tendientes a que sea revocada dicha decisión²⁶.
- El día 16 de marzo de 2009 se profirió la Resolución Sanción No. 072412009000072²⁷ que resolvió imponer la sanción por la no actualización del RUT por parte del Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H, la cual fue notificada a través de Oficio No. 107201241-99²⁸
- El día 13 de mayo de 2009 a través de su Representante Legal el Condominio Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H.

²³ Ver folios 367 – 371 del Cuaderno Principal No. 2.

²⁴ Ver folios 374 – 376 del Cuaderno Principal No. 2.

²⁵ Ver folio 377 del Cuaderno Principal No. 2.

²⁶ Ver folios 378 – 385 Del Cuaderno Principal No. 2.

²⁷ Ver folio 386 vuelta – 390 del Cuaderno Principal No. 2.

²⁸ Ver folios 391 del Cuaderno Principal No. 2.

presentó recurso de reconsideración VPCC-002316-09²⁹ en contra de la resolución sanción.

- El 21 de mayo de 2009 la Dian profirió “*Memorial Recurso o Demanda de Reconsideración*” No. 072362009000012³⁰ que dispuso admitir el recurso interpuesto por el Condominio Ventura Plaza P.H.
- El día 23 de febrero de 2010 la Dependencia de Gestión Jurídica de la DIAN profirió la Resolución Sanción No. 072362010000001³¹ que dispuso confirmar la sanción impuesta al contribuyente Ventura Plaza Centro Comercial P.H. por la suma de \$1.323.000, la cual fue notificada el día 01 de marzo de 2010 por medio de aviso de citación³²

6.3. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL APLICABLE

Para fundamentar la decisión tomada por la Sala y dar respuesta al problema jurídico planteado, se abordarán los siguientes aspectos:

6.3.1. Del régimen de la propiedad horizontal

La Ley 675 de 2001 por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal, en su artículo 19 establece lo siguiente:

"ARTÍCULO 19º. ALCANCE Y NATURALEZA. *Los bienes, los elementos y zonas de un edificio o conjunto que permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso o goce de los bienes de dominio particular pertenecen en común y proindiviso a los propietarios de tales bienes privados, son indivisibles y, mientras conserven su carácter de bienes comunes, son inalienables e inembargables en forma separada de los bienes privados, no siendo objeto de impuesto alguno en forma separada de aquellos.*

El derecho sobre estos bienes será ejercido en la forma prevista en la presente ley y en el respectivo reglamento de propiedad horizontal.

PARÁGRAFO 1º. *Tendrán la calidad de comunes no solo los bienes indicados de manera expresa en el reglamento, sino todos aquellos*

²⁹ Ver folio 393 – 395 del Cuaderno Principal No. 2

³⁰ Ver folios 400 – 401 del Cuaderno Principal No. 2

³¹ Ver folios 402 – 406 del Cuaderno Principal No. 2

³² Ver folio 411 del Cuaderno Principal No. 2.

señalados como tales en los planos aprobados con la licencia de construcción, o en el documento que haga sus veces.

PARÁGRAFO 2º. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inenajenables en forma separada de los bienes de propiedad privada o particular, los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general". (Subrayado fuera del texto original)

6.3.2. De las áreas comunes de las propiedades horizontales

Dentro de la misma Ley 675 de 2001, en su artículo 22 se definen cuáles serán considerados como bienes comunes, y encasilla dentro de estos a los parqueaderos de visitantes:

"ARTÍCULO 22º. BIENES COMUNES DE USO EXCLUSIVO. Los bienes comunes no necesarios para el disfrute y goce de los bienes de dominio particular y, en general, aquellos cuyo uso comunal limitaría el libre goce y disfrute de un bien privado, tales como terrazas, cubiertas, patios interiores y retiros, podrán ser asignados de manera exclusiva a los propietarios de los bienes privados que por su localización puedan disfrutarlos.

Los parqueaderos de visitantes, accesos y circulaciones y todas las zonas comunes que por su naturaleza o destino son de uso y goce general, como salones comunales y áreas de recreación y deporte, entre otros, no podrán ser objeto de uso exclusivo.

Los parqueaderos destinados a los vehículos de los propietarios del edificio o conjunto podrán ser objeto de asignación al uso exclusivo de cada uno de los propietarios de bienes privados de manera equitativa, siempre y cuando dicha asignación no contraríe las normas municipales y distritales en materia de urbanización y construcción". (Subrayado fuera del texto original)

6.3.3. De la de propiedad horizontal como persona jurídica

En la Ley 675 de 2001 también se consagra el objeto social, la naturaleza y sus características de la siguiente manera:

"ARTÍCULO 32º. OBJETO DE LA PERSONA JURÍDICA. *La propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular. Su objeto será administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la Ley y el reglamento de propiedad horizontal. (...)* (Negrita y Subrayado fuera del texto original)

ARTÍCULO 33. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS. *La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde éste se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.*

PARÁGRAFO. *La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro*. (Negrita y Subrayado fuera del texto original)

Además de lo anterior, el Decreto 1060 de 2009, por el cual se reglamentan los artículos 3º, 19 y 32 de la ley 675 de 2001, sobre el objeto social de las personas jurídicas de propiedad horizontal, determina lo siguiente:

"Artículo 1º. Objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal. *Para los efectos de la Ley 675 de 2001, entiéndase que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular*". (Subrayado fuera del texto original)

6.3.4. De los contribuyentes responsables de declarar impuesto sobre las ventas

Respecto a este tema, el Estatuto Tributario consagra lo siguiente:

"Artículo 2. Contribuyentes. *Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.*

Art. 437. Los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos y los importadores son sujetos pasivos.

Son responsables del impuesto:

a. En las ventas, los comerciantes, cualquiera que sea la fase de los ciclos de producción y distribución en la que actúen y quienes, sin poseer tal carácter, ejecuten habitualmente actos similares a los de aquellos.

b. En las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los vendedores ocasionales de éstos.

c. Quienes presten servicios.

d. Los importadores.

e. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del impuesto sobre las ventas, cuando realicen compras o adquieran servicios gravados con personas pertenecientes al régimen simplificado, por el valor del impuesto retenido, sobre dichas transacciones.

f. Los contribuyentes pertenecientes al régimen común del Impuesto sobre las Ventas, por el impuesto causado en la compra o adquisición de los bienes y servicios gravados relacionados en el artículo 468-1, cuando estos sean enajenados o prestados por personas naturales no comerciantes que no se hayan inscrito en el régimen común del impuesto sobre las ventas.

(...)

Sobre este punto en particular, se destaca que son responsables del impuesto sobre las ventas todos aquellos que realicen las actividades comerciales que no están previstas expresamente en el artículo 476, 477 y 481 del Estatuto Tributario, dentro de los cuales se establecen los bienes y servicios que están excluidos del mencionado impuesto.

6.3.5. De la responsabilidad en el impuesto sobre las ventas de las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal

El Oficio No. 011847 del 9 de febrero de 2006 proferido por la oficina Jurídica de la División de impuestos y aduanas nacionales – Dian, donde expresa de manera clara su posición respecto al IVA en el caso de las personas jurídicas sometidas al régimen de propiedad horizontal de que trata la Ley 675 del 3 de agosto de 2001, en los siguientes términos:

"...adicionó el concepto unificado de impuestos sobre las ventas No. 0001 de 2003, y sobre el tema objeto de estudio concluyó que por tener

el carácter de personas jurídicas surgidas a instancia de la constitución de la propiedad horizontal no es absoluta la condición de no responsables de IVA, en cuanto –se reitera–, si realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social tales como prestar servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, restaurante, cafetería, ventas de bienes gravados etc, tienen la condición de responsables del impuesto sobre las ventas y como tales deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a su condición”.

En el Oficio No. 061825 del 13 de agosto del 2007, proferido por la oficina Jurídica de la División de impuestos y aduanas nacionales – Dian, también indica:

“... cuando la doctrina de la entidad ha precisado que si las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal para obtener recursos distintos de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, interés y fondo de imprevistos, mediante la destinación de bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, llegaren a realizar actividades comerciales y/o de prestación de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social, entran en el ámbito de la competencia comercial y/o de prestación de servicios, circunstancias que, a la luz del principio de equidad tributaria, exige cumplir con todas y cada una de las obligaciones fiscales, como corresponde a quienes ostentan la condición de responsables del impuesto sobre las ventas...”.

6.3.6. Del Registro Único Tributario

Sobre esto, El Estatuto Tributario, en su artículo 555-2 lo define de la siguiente manera:

"Art. 555-2. Registro único tributario - RUT.

El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

El Registro Único Tributario sustituye el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el formulario de inscripción y actualización del Registro Único Tributario, RUT. (...)

6.3.7. De la obligación de las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal y que presten servicios ajenos a su objeto social a registrarse al RUT como contribuyentes del impuesto sobre las ventas

Según la sentencia C-812 de 2009³³ por medio de la cual se resolvió una demanda de inconstitucionalidad con cargo de violación al principio de unidad de materia conforme al artículo 158 de la Constitución Política, La Ley 675 de 2001 tiene por tema o materia general el régimen de propiedad horizontal, siendo objeto de esa persona jurídica "*administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal*", por lo que, a juicio de la Sala:

"No resulta, entonces, extraño que la misma ley se ocupe también de la calidad tributaria de dicha persona jurídica. Al definir que la persona jurídica que se origina en la constitución de la propiedad horizontal "tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio"
(...)

4.3.1. El artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en el aparte demandado atribuye la condición de no contribuyente a las personas jurídicas originadas en las constituciones de propiedad horizontal, "en relación con las actividades propias de su objeto social"

En efecto, el objeto de esta persona jurídica, según el artículo 32 de la ley citada, es "administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal"; y la persona jurídica, es, además, según el artículo 33 de la misma ley, "de naturaleza civil, sin ánimo de lucro"
(...)

³³ Corte Constitucional, Sentencia C-812 de 2009, expediente D-7691, Magistrado Ponente: Mauricio González Cuervo.

Y la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, como lo indica su objeto social, no realiza actividades ni industriales, ni comerciales, ni de servicio.

(...)

Según el artículo 199 del Código de Comercio se define la actividad de servicios de la siguiente manera: "Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho".

(...)

El propio artículo 33 de la Ley 675 de 2001 precisa que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal "tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986". Por lo tanto, aún sin cumplir el proceso de desafectación regulado en la misma ley, si esa persona jurídica realiza actividades ajenas a su objeto social ("administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal"), pierde, por ese sólo hecho, tal calidad. Será competencia de las autoridades tributarias nacionales y municipales, en relación con los tributos nacionales en el primer caso, y con el de industria y comercio, en el segundo, determinar, en cada caso concreto, si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, realiza actividades ajenas a su objeto social, las que serían materia de gravamen. De no ser así, las propiedades horizontales contarían con una ventaja tributaria injustificada en relación con otras personas jurídicas que se dedican al mismo tipo de actividad lucrativa, comercial, industrial o de servicios, o explotan de la misma manera privada bienes semejantes; y quienes trabaren relaciones comerciales con ellas gozarían también de una ventaja injustificada en comparación con el universo de quienes establecen cotidianamente relaciones comerciales con otras categorías de personas jurídicas.

(...)

Sobre el fragmento demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por cuanto la única interpretación que cabe respecto de dicha disposición, es la siguiente:

(i) La persona jurídica que se origina en la constitución de una propiedad horizontal puede tener la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, estándole permitido, incluso, destinar algunos bienes a la producción de renta,

pero sólo para sufragar expensas comunes, por así disponerlo el parágrafo del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

(ii) Esta calidad de no contribuyente sólo se predica en relación con las actividades propias de su objeto social. Así lo dice expresamente el artículo 33 de la ley 675 de 2001. De realizar actividades ajenas a su objeto social, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal pierde su calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, y del impuesto de industria y comercio. Esto es cierto, aún si no se ha surtido el proceso de desafectación regulado en los artículos 20 y 21 de la Ley 675 de 2001.

(iii) De surtirse un proceso de desafectación, los actos o negocios jurídicos que recaigan sobre los bienes privados que surjan del mismo, se someten al régimen tributario general, nacional o territorial, y por mandato expreso de la ley, serán objeto de todos los beneficios, cargas e impuestos inherentes a la propiedad inmobiliaria”.

En el mismo sentido, el Consejo de Estado profirió sentencia unificación Rad: 11001032700020070004700 y 11001032700020080000300 (acumulados) de fecha 29 de octubre de 2014³⁴ mediante la cual se resolvió una acción de Nulidad y restablecimiento del Derecho en contra de unas resoluciones expedidas por la DIAN, en las que se negó la solicitud de cese de responsabilidad de impuesto sobre las ventas por ingresos producto de la explotación de bienes comunes, correspondientes al parqueadero de una propiedad horizontal, considerando lo siguiente:

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN porque razonablemente se aprecia que la interpretación que proponen los demandantes implica aplicar un trato discriminatorio entre sujetos que realizan la misma actividad económica. Y esa discriminación implica, a su vez, la vulneración del principio de progresividad³⁵. No existiría justificación alguna para que las P.J.P.H. se traten como no contribuyentes del IVA cuando prestan servicios como el de parqueadero, y otros sujetos, que están en las mismas condiciones, se traten como responsables de ese impuesto.

Es indiscutible que el servicio de “parqueadero público” no difiere ni en la esencia ni en la naturaleza del servicio de “parqueadero privado” que ofrece la P.J.P.H., pues, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, “Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación

³⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, fecha 23 de noviembre de 2017, expediente 19.445, Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. Cfr. “El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).”

laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración."

(...)

Para la Corte, "[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis"³⁶, en tanto que garantiza de no discriminación."³⁷

De manera que, contrario a lo dicho por los demandantes, la interpretación armónica del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y del artículo 482 E.T., a la luz del principio de progresividad e igualdad como pilares del sistema tributario, permite concluir que las P.J.P.H. son contribuyentes del impuesto sobre las ventas por el servicio de parqueadero que prestan, así como por la concesión de las zonas comunes para la explotación económica.

Ahora bien, la sinonimia entre contribuyente y responsable a que alude el artículo 4º del E.T.³⁸, o de equivalencia de esos mismos términos, a que alude el artículo 558 E.T.³⁹, antes que servir de argumento a la tesis de que la P.J.P.H. no es contribuyente del impuesto sobre las ventas, porque da lo mismo decir contribuyente que responsable, constituye, más bien, un argumento para sustentar la tesis contraria porque, precisamente, la sinonimia o equivalencia parte del presupuesto de que existe, de una parte, un sujeto sobre el que incide económicamente el impuesto y, de otra, un sujeto que paga el impuesto en calidad de responsable, y que por disposición legal se asemeja al contribuyente.

Por eso, para la Sala, resulta irrelevante que de conformidad con el párrafo 2º del artículo 19 de la Ley 675 de 2001⁴⁰ la P.J.P.H. pueda explotar económicamente las zonas comunes, y que esa explotación se entienda hecha como parte de la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes [artículo 32 Ley 675 de 2001], porque, para la Sala, la explotación económica de los zonas comunes de la P.J.P.H., por la prestación del servicio de parqueadero o por la concesión de esas zonas a favor de terceros, se subsume dentro de la definición de servicio gravado para efectos del impuesto sobre las ventas".

³⁶ Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

³⁷ Sentencia C-776 de 2003.

³⁸ ARTICULO 4o. SINÓNIMOS. Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.

³⁹ ARTICULO 558. EQUIVALENCIA DEL TERMINO CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE. Para efectos de las normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable.

⁴⁰ PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inajenables en forma separada de los bienes de propiedad privada o particular, los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general.

Ahora bien, se considera necesario señalar el pronunciamiento del Consejo de Estado en sentencia de radicado 19.445 de fecha 23 de noviembre de 2017⁴¹ mediante la cual reitera los pronunciamientos anteriores y considera lo siguiente:

*"La discusión se concreta en definir si la persona jurídica constituida como propiedad horizontal y que presta el servicio de parqueadero es responsable del IVA y, por ende, debe estar clasificado en el Registro Único Tributario RUT como responsable de este impuesto.
(...)"*

Pues bien, el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 33. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS. *La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza **y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales**, así como del impuesto de industria y comercio, **en relación con las actividades propias de su objeto social**, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.*

PARÁGRAFO. La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro. (Negrillas fuera de texto)

De conformidad con el criterio que se reitera, cuando el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la persona jurídica que se constituye como propiedad horizontal tendrá la calidad de no contribuyente de los impuestos nacionales, es necesario interpretarlo de manera sistemática con el artículo 482 E.T., según el cual, la persona declarada por ley como exenta de pagar impuestos nacionales, no lo está del impuesto sobre las ventas, así:

ARTICULO 482. LAS PERSONAS EXENTAS POR LEY DE OTROS IMPUESTOS NO LO ESTÁN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. *Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.*

La Sala indicó que las dos disposiciones transcritas no se contradicen sino que, por el contrario, se complementan, porque la Ley 675 de 2001 se refiere al régimen legal general de la P.J.P.H. y el artículo 482 del Estatuto Tributario consagra una regla específica. La primera no

⁴¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, fecha 23 de noviembre de 2017, expediente 19.445, Consejera Ponente: Stella Jeannette Carvajal Basto. Antecedentes "El 26 de enero de 2010, el representante legal del Edificio Seguros Bolívar Chapinero solicitó la actualización del registro único tributario - RUT, "en cuanto a eliminar la obligación de cobrar IVA a los ingresos por explotación de bienes comunes (parqueaderos)" porque, de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 675 de 2001 y el concepto unificado de IVA de junio de 2003, los edificios en propiedad horizontal no son contribuyentes del impuesto sobre las ventas".

regula el régimen tributario de la P.J.P.H., pero la califica como no contribuyente de los impuestos nacionales y, la segunda, señala que las personas (incluida la P.J.P.H) que hayan sido declaradas exentas de impuestos nacionales, no lo están del impuesto sobre las ventas, es decir, «tiene incidencia en el régimen tributario de esa P.J.P.H. Concretamente, incide en la interpretación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001»⁴².

La Sala resalta, como lo hizo en la sentencia que se reitera, que las dos disposiciones tienen la misma jerarquía pero "...la especialidad de las dos leyes se constituye en un criterio a tener en cuenta al momento de interpretar los conceptos jurídicos utilizados en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en cuanto aluden a conceptos jurídicos tributarios. (...)».

A partir de las anteriores consideraciones, la Sala concluyó lo siguiente:

«(...) que para los efectos previstos en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la expresión "tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales" contenida en ese artículo alude a la "persona" a la que, por disposición del legislador, le incide el impuesto porque es la destinataria económica de los impuestos nacionales.

El artículo 482 E.T. —fundamento jurídico de los conceptos de la DIAN cuya nulidad se demanda— tiene razón de ser cuando dispone que "las personas" declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas. Esa razón de ser se fundamenta en el hecho de que en el impuesto sobre las ventas, el impuesto no incide directamente en el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial»⁴³.

De acuerdo con lo anterior, la interpretación armónica del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y del artículo 482 E.T., permite concluir que las P.J.P.H. son contribuyentes del impuesto sobre las ventas, en la medida en que a pesar de que la citada Ley las haya señalado como no contribuyentes de tributos nacionales, tal condición no se extiende al sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador del IVA, como en el caso, la prestación del servicio de parqueadero, dada la condición de impuesto indirecto.

Ahora bien, la parte actora también sostiene que conforme a lo dispuesto en los artículos 19 y 34 de la Ley 675 de 2001⁴⁴, el Decreto

⁴² Sentencia del 29 de octubre de 2014, Exp. 16866 (Acumulado 16966), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

⁴³ *Ibidem*

⁴⁴ **L. 675/01. Art. 19.** Alcance y naturaleza. Reglamentado por el Decreto Nacional 1060 de 2009. Los bienes, los elementos y zonas de un edificio o conjunto que permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso o goce de los bienes de dominio particular, pertenecen en común y proindiviso a los propietarios de tales bienes privados, son indivisibles y, mientras conserven su carácter de bienes comunes, son inalienables e inembargables en forma separada de los bienes privados, no siendo objeto de impuesto alguno en forma separada de aquellos.

El derecho sobre estos bienes será ejercido en la forma prevista en la presente ley y en el respectivo reglamento de propiedad horizontal.

PARÁGRAFO 1º. Tendrán la calidad de comunes no solo los bienes indicados de manera expresa en el reglamento, sino todos aquellos señalados como tales en los planos aprobados con la licencia de construcción, o en el documento que haga sus veces.

PARÁGRAFO 2º. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inajenables en forma separada de los bienes de propiedad privada o particular, los reglamentos de propiedad horizontal de los

1060 de 2009⁴⁵, las P.J.P.H. pueden explotar económicamente sus bienes comunes (parqueaderos), porque es una actividad propia del objeto social de la propiedad horizontal, que tiene como finalidad la obtención de recursos para el pago de expensas comunes y la correcta administración de bienes, es decir, que no se trata de actividades con fines de lucro o mercantiles sino para la existencia y conservación de la P.J.P.H.

Al respecto, en las sentencias que ahora se reiteran, la Sala precisó lo siguiente:

(...) la prestación del servicio de parqueadero por parte de las P.J.P.H. se subsume en la definición de servicio, el cual se encuentra gravado con el impuesto de IVA, sin que a la luz de los principios de progresividad e igualdad como pilares del sistema tributario⁴⁶, pueda recibir un tratamiento distinto al servicio de parqueadero público.

(...)

Por consiguiente, la interpretación que se deriva del marco legal vigente para la fecha en que fueron expedidos los actos demandados, permiten concluir que, dado que es un hecho no cuestionado que la propiedad horizontal presta el servicio de parqueadero y que este servicio está gravado con el impuesto sobre las ventas, es responsable del impuesto.

Por ende, el actor debía estar registrado en el Registro Único Tributario RUT como responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, en los términos del artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

(...)

Por lo demás, la Sala precisa que el análisis realizado en esta sentencia se hace con fundamento en la normativa vigente para la época en que se profirieron los actos acusados, sin embargo, debe resaltarse que con la expedición de la Ley 1607 de 2012, el legislador adicionó el artículo 462-2 al Estatuto Tributario en el que dispuso:

(...)

De acuerdo con lo anterior, a partir de la Ley 1607 de 2012 quedó consagrado expresamente que las propiedades horizontales que prestan el servicio de parqueadero son responsables del impuesto sobre las ventas”.

edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general.

L. 675/01. Art. 34. Recursos patrimoniales. Los recursos patrimoniales de la persona jurídica estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses, fondo de imprevistos, y demás bienes e ingresos que adquiera o reciba a cualquier título para el cumplimiento de su objeto.

⁴⁵ **Dcto. 1060/09. Del 31 de marzo de 2009** Artículo 1°. Objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal. Para los efectos de la Ley 675 de 2001, entiéndese que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.

⁴⁶ **C.P. Art. 363**

6.3.8. De las sanciones relativas al incumplimiento de la obligación de inscribirse al RUT

El artículo 658-3 del Estatuto Tributario establece la sanción de la que se hará acreedora la persona natural o jurídica que omita la actualización de su registro en el sistema RUT, disponiendo lo siguiente:

"Artículo 658-3. Adicionado por la Ley 1111 de 2006, artículo 49. SANCIONES RELATIVAS AL INCUMPLIMIENTO EN LA OBLIGACIÓN DE INSCRIBIRSE EN EL RUT Y OBTENCIÓN DEL NIT.

1. Sanción por no inscribirse en el Registro Único Tributario, RUT, antes del inicio de la actividad, por parte de quien esté obligado a hacerlo. Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de un (1) día por cada mes o fracción de mes de retraso en la inscripción, o una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la inscripción, para quienes no tengan establecimiento, sede, local, negocio u oficina.

2. Sanción por no exhibir en lugar visible al público la certificación de la inscripción en el Registro Unico Tributario, RUT, por parte del responsable del régimen simplificado del IVA. Se impondrá la clausura del establecimiento, sede, local, negocio u oficina, por el término de tres (3) días.

3. Sanción por no actualizar la información dentro del mes siguiente al hecho que genera la actualización, por parte de las personas o entidades inscritas en el Registro Unico Tributario, RUT. Se impondrá una multa equivalente a una (1) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información. Cuando la desactualización del RUT se refiera a la dirección o a la actividad económica del obligado, la sanción será de dos (2) UVT por cada día de retraso en la actualización de la información (...)" (Subrayado fuera del texto original)

6.4. Del caso concreto

La Sala observa las pruebas que obran en el expediente y de conformidad con la parte motiva de las sentencias del Consejo de Estado de fecha 29 de octubre de 2014 y 23 de noviembre de 2017, por medio de la cual resolvieron casos donde a la propiedad horizontal se le ordenó la actualización del RUT por considerarse que su actividad de explotación del área común "parqueadero" se encontraba fuera de su objeto social, como lo consagra el artículo 32 de la Ley 676 de 2001 y por lo tanto estaba obligada a declarar impuesto sobre las ventas.

Se tiene que el Centro Comercial Ventura Plaza y Centro de Negocios por tratarse de la persona jurídica está constituido como una propiedad horizontal sin ánimo de lucro, la cual se encuentra ofreciendo el servicio de parqueadero con un costo incluso superior al de muchos establecimientos privados de la ciudad de Cúcuta, según lo manifiesta la DIAN. Por tanto, constituiría un beneficio frente a los que sí están obligados a registrarse como contribuyentes y se encuentran pagando el impuesto.

Según el artículo 2 del Estatuto Tributario, serán contribuyentes todos aquellos responsables directos del pago de tributos por la realización del hecho generador de la obligación, así mismo, el artículo 437 literal C ibídem establece que son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten servicios, para lo cual, a través del parágrafo 3 se autoriza a la DIAN adoptar medidas tendientes al control de la evasión.

Si bien es cierto que, el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 determina que las propiedades horizontales son personas jurídicas que tienen la calidad de no contribuyentes de impuestos nacionales, dentro del mismo artículo se consagra que esto se aplicará siempre y cuando estas actividades que se realicen sean propias de su objeto social, es decir las áreas comunes que produzcan renta, éstas deberán destinarse exclusivamente para sufragar expensas comunes, en cuyo caso no se perdería la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

En consecuencia de lo anterior, al considerarse que las propiedades horizontales que se encuentren prestando el servicio de parqueadero, al estar sujeta esta actividad a declarar impuesto sobre las ventas, se encontrarían ahora obligada a registrarse en el RUT como contribuyente de IVA, en virtud del artículo 5 del Estatuto Tributario, y por lo tanto al no realizarse este procedimiento por parte de las personas jurídicas de esta naturaleza, es procedente que la DIAN dentro de sus facultades de prevención de la evasión de impuestos, ordene su registro de manera oficiosa, como lo autoriza el artículo 12 ibídem, y en el caso de aquellos

que se encontraban inscritos como no contribuyentes, quedarían obligados a actualizar el Registro Único Tributario realizando el traspaso de no contribuyentes a responsables del impuesto de IVA.

El tratamiento que se debe otorgar a las propiedades horizontales que se encuentren ejerciendo actividades lucrativas mediante la explotación de sus parqueaderos se origina en la Sentencia C-812 de 2009, por medio de la cual se resolvió una demanda de inconstitucionalidad por violación al principio de unidad de materia, que acusaba a la Ley 675 de 2001 que favorecen a las personas jurídicas de esta naturaleza por encima de los parqueaderos públicos que ofrecen el mismo servicio, incluso por un menor precio y se encuentran sometidos al pago del impuesto.

Lo que la Sala deja en claro es que el artículo 33 de la Ley 675 no está creando un beneficio, puesto que está especificado en el artículo 32 de la misma Ley, que el objeto social de las personas jurídicas es la de ser sin ánimo de lucro, y la de propiedades horizontales es el de administrar correcta y eficazmente los bienes comunes, por lo que se entiende que una persona jurídica constituida como propiedad horizontal no realiza actividades comerciales ni de prestación de servicios, esto último, definido por el Código de Comercio en su artículo 199 como aquellas actividades tendientes a la satisfacción de una necesidad, como lo sería en este caso el servicio de parqueadero, por lo que si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal presta el servicio de parqueadero público, explotando comercialmente esta área, estarían ejerciendo una actividad gravada.

En atención a la sentencia de la Corte Constitucional y a las sentencias del Consejo de Estado, la DIAN ha expedido el concepto 693 (55.853) de fecha 4 de septiembre de 2013⁴⁷ y el Oficio No. 013620 de fecha 06

⁴⁷ Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN - Concepto 55.853 (100208221-693) de fecha 04 de septiembre de 2013, sobre Impuestos Nacionales del Régimen de las Propiedades Horizontales

de marzo de 2013⁴⁸. Sin embargo, también se debe tener en cuenta los conceptos emitidos por la Dian en el momento de los hechos, así como los Oficios 11847 del 9 de febrero de 2006, Oficio 061825 del 13 de agosto de 2007 y el Concepto de Unificación de Impuesto sobre las ventas No.00001 de 2003, los cuales hacen parte de la doctrina de la DIAN, y en los que la entidad indica la obligación que tienen este tipo de personas jurídicas de ser contribuyentes del impuesto de IVA.

De acuerdo con lo anterior, la interpretación que acertadamente le dio la Dian al artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y del artículo 482 del Estatuto Tributario estuvo en concordancia con el pronunciamiento de la Corte en donde indica que las Personas jurídicas de propiedad horizontal son contribuyentes del impuesto sobre las ventas, en la medida en que a pesar de que la citada Ley las haya señalado como no contribuyentes de tributos nacionales, tal condición no se extiende al sujeto que realiza el hecho generador del IVA, como en el caso de la prestación del servicio de parqueadero, dada la condición de impuesto indirecto, ya que lo que se grava es la actividad desarrollada, mas no la naturaleza de quien realiza la acción, de la cual no se expresa taxativamente la norma en el artículo de las actividades exentas, y en cambio sí lo determina el Estatuto Tributario como actividad sobre la cual recae el impuesto sobre las ventas.

Por lo anterior, considera la Sala que el Ventura Plaza Centro Comercial y de Negocios P.H. debió realizar la actualización de su Registro Único Tributario, por ser responsable del impuesto de IVA por el servicio de parqueadero, por lo que cuando se iniciaron las labores de fiscalización por parte de la División de Gestión de Liquidación, en atención al Memorando 580001-012-207 del Programa de Control para el Mejoramiento del Recaudo, que ordenó adelantar investigación tributaria a todos los parqueaderos de los centros comerciales a nivel nacional, razón por cual la División de Impuestos y Aduanas de la Seccional de

⁴⁸ Centro Interamericano Jurídico Financiero – CIJUF -, Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina, de la DIAN, Oficio No. 013620 de fecha 14 de junio de 2013, sobre los Gravamen a los Movimientos Financieros del Régimen de Propiedad Horizontal.

Cúcuta en uso de sus facultades y a través del debido proceso procedió a realizar el trámite correspondiente.

La Sala considera que la norma ordenar a las personas jurídicas constituidas como propiedades horizontales a pagar el impuesto sobre las ventas en los casos en los que se encuentren ofreciendo el servicio de parqueadero con un costo, pues el mismo constituye un lucro que estaría fuera de su objeto social, por lo que no habría razón para considerar que no deba procederse a realizar el registro de la persona jurídica como contribuyente, en cumplimiento de las normas tributarias vigentes para la época de los hechos, que si bien es cierto que no se encontraba taxativamente dispuesto al momento de la imposición de la sanción, la Corte argumenta que se podía inferir a partir de la interpretación en conjunto de las normas vigentes, y por tal razón la DIAN se encontraba realizando esta labor al momento en que se dieron los hechos, puesto que se pudo vislumbrar el desequilibrio que se estaba presentando y que estaba beneficiando injustificadamente a las personas jurídicas, en comparación con los parqueaderos públicos.

Por lo anterior, se determina que la persona jurídica VENTURA PLAZA CENTRO COMERCIAL Y DE NEGOCIOS PROPIEDAD HORIZONTAL, debió actualizar su Registro Único Tributario para pasar de no contribuyente del impuesto sobre las ventas, a responsable del impuesto de IVA por el servicio de parqueadero, el cual se encuentra actualmente gravado según el Estatuto tributario. En consecuencia, esta Sala considera que le asiste razón al recurrente, por cuanto las actuaciones realizadas por la Administración gozan de plena validez que le otorga la ley, por lo tanto, se revocará la sentencia de primera instancia y en su lugar se negarán las pretensiones de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo, de Norte de Santander, administrando justicia en nombre de la República, y por autoridad de la ley

FALLA

PRIMERO: REVOCAR la sentencia de fecha treinta (30) de septiembre del dos mil catorce (2014), proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo de Descongestión del Circuito de Cúcuta y en su lugar negar las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

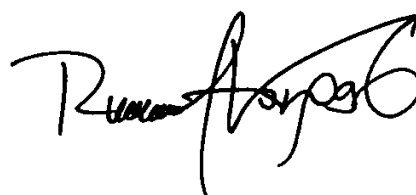
SEGUNDO: ABSTENERSE de efectuar condena en costas en la segunda instancia.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al Juzgado de origen, previas las anotaciones secretariales a que haya lugar.


MARIA JOSEFINA IBARRA RODRÍGUEZ
MAGISTRADA



CARLOS MARIO PEÑA DÍAZ
MAGISTRADO



ROBIEL AMED VARGAS GONZÁLEZ
MAGISTRADO