**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá D.C., quince (15) de marzo dos mil dieciocho (2018)**

**Radicación número: 54001-23-33-000-2013-00037-00(20725)**

**Actor: SAMIR MUSTAFÁ VIDALES**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANS (SIC) NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del nueve de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió:

**PRIMERO: NIÉGUENSE** las súplicas de la demanda.

**SEGUNDO: CONDÉNESE EN COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO** a la parte demandante, señor SAMIR MUSTAFÁ VIDALES de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la providencia. Por Secretaría DESE el trámite previsto en el artículo 393 C.P.C. una vez en firme la presente providencia.

(…)

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 19 de enero de 2009, Samir Mustafá Vidales presentó la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2008, en la que liquidó un saldo a pagar de $4.036.000 (fol. 5 c a).

Mediante el Requerimiento Especial Nro. 072382010000136, del 29 de octubre de 2010, la DIAN propuso modificar la referida declaración del IVA (fols. 124 a 148 c a).

El 28 de julio de 2011, la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por Samir Mustafá Vidales por el sexto bimestre de 2008 e impuso sanción por inexactitud, a través de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412011000066, (fols. 171 a 187 c a).

Con Resolución 900.167, del 30 de agosto de 2012, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración interpuesto, confirmando la liquidación oficial de revisión (fols. 203 a 209 c a).

**ANTECEDENTES DEL PROCESO**

**Demanda**

Mediante apoderado judicial, Samir Mustafá Vidales formuló ante el Tribunal Administrativo de Norte de Santander las siguientes pretensiones, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (fols. 3 y 4):

**DECLARATIVAS:**

**PRIMERA:**Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NUMERO 07241201100066 DE JULIO 28 DE 2011; 2) RESOLUCIÓN NUMERO 900.167 de agosto 30 de 2012, que resuelve recurso de reconsideración confirmando LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS NUMERO 07241201100066 DE JULIO 28 DE 2011.

**CONDENATORIAS:**

**PRIMERA:**Que, a título de Restablecimiento del Derecho se diga que mi poderdante no debe suma alguna de dinero a la DIAN, producto de los Actos Administrativos que aquí se demandan e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, SAMIR MUSTAFÁ VIDALES, NIT 13.509.316-6, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

**SEGUNDA:** Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, a pagar a SAMIR MUSTAFÁ VIDALES, NIT 13.509.316-6, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga su fallo respectivo.

**TERCERA:** Condenar a la nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

**QUINTA:** Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.

A tal fin, invocó la violación de las siguientes normas: (i) los artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución; (ii) [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [689](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=859), [689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860), [705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880), [711](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=887), [730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) y [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919) del ET; y (iii) tercero y 137, inciso segundo, de la Ley 1437 de 2011.

El concepto expuesto de la violación de esas disposiciones se sintetiza así:

Alegó que la declaración del IVA presentada por el sexto bimestre de 2008 el 19 de enero de 2009 se encontraba en firme desde febrero de 2010, de modo que no era susceptible de modificación administrativa para el momento en que se notificó el requerimiento especial, lo que señaladamente ocurrió el cinco de noviembre de 2010.

A su entender, por mandato del [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET, el término para notificar el requerimiento especial de la mencionada declaración del IVA estaba sometido al que tenía la declaración del impuesto sobre la renta de 2008, que había contado un plazo reducido de revisión de seis meses, por virtud del beneficio de auditoría que para entonces estaba regulado en el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) *ibídem*.

Planteó con ese fundamento que la actuación administrativa estaba viciada de nulidad por violación al debido proceso.

**Contestación de la demanda**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así, en términos resumidos:

Adujo que, de acuerdo con el artículo 23 del Decreto 4818 de 2007, la fecha en que el demandante debía presentar, oportunamente, la declaración del IVA en cuestión era el 19 de enero de 2009, con lo que, de acuerdo con el [artículo 705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del ET, la notificación del requerimiento especial podía efectuarse hasta el 19 de enero de 2011; y que en el *sub lite* el requerimiento especial se notificó el cinco de noviembre de 2010, es decir, antes de que ocurriera la firmeza de la declaración.

Sostuvo que el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET fijó un término de firmeza especial para las declaraciones del IVA, asociado al de la declaración del impuesto sobre la renta de la misma anualidad, pero que el objeto de la regla prevista en esa disposición era el de permitir que la administración realizara modificaciones en las declaraciones del IVA a partir de la verificación de inconsistencias detectadas en la declaración del impuesto sobre la renta.

Alegó que en el caso concreto no era procedente aplicar el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET porque la administración no adelantó verificaciones sobre la declaración del impuesto sobre la renta del año 2008. Que, por esta razón, la firmeza de la declaración del IVA presentada por el demandante por el sexto bimestre de 2008 estaba sujeta a lo previsto en los artículos [705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) *ibídem*.

Finalmente, planteó que el demandante se equivocaba al pretender aplicar una disposición derogada. Explicó que el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó el inciso segundo del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET.

**La sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda.

Señaló que de conformidad con los artículos [703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877), [705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del ET, el requerimiento especial debe ser notificado dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar; y que el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) *ejusdem* prevé una regla especial de firmeza de las declaraciones del IVA que extiende el término para modificarlas al de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta.

Manifestó que el inciso 2.º del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET (norma derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003) reguló el beneficio de auditoría para las declaraciones del impuesto sobre la renta pero que ese beneficio no se extendía a las declaraciones de IVA.

Expuso que, según estaba acreditado en el proceso, la declaración del IVA del sexto bimestre de 2008 fue presentada oportunamente el 19 de enero de 2009; y que la declaración del impuesto sobre la renta por esa anualidad «*fue presentada el 5 de marzo de 2009 y tenía plazo para presentarla el 3 de septiembre de 2009*» (fol. 137 vto.).

Consideró que, en aplicación del [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET, el término de firmeza de la declaración del IVA del sexto bimestre de 2008 debía contarse entonces desde el 3 de septiembre de 2009, fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008. Que, en consecuencia, la DIAN tenía hasta el 3 de septiembre de 2011 para notificar el requerimiento especial de la declaración del IVA del sexto bimestre de 2008.

Advirtió que comoquiera que la administración notificó el requerimiento especial el cinco de noviembre de 2010, había actuado oportunamente.

Por último, el tribunal, con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 392 del CPC, condenó en costas al demandante.

Con todo, de la decisión mayoritaria del tribunal se apartó el Magistrado Edgar Enrique Bernal Jáuregui, quien salvó el voto y acogió las alegaciones de la demanda.

**El recurso de apelación**

**El demandante** apeló la sentencia. Reiteró los cargos de la demanda en torno a la falta de oportunidad en la notificación del requerimiento especial.

Insistió en que, de conformidad con el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET, la notificación del requerimiento especial de las declaraciones del IVA, debe hacerse en el término durante el cual esté abierta para la revisión la declaración del impuesto sobre la renta del año al que corresponda la declaración del IVA.

Que, para el caso concreto, en aplicación del beneficio de auditoría de que trata el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET, la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008 tuvo lugar «*el 25 de febrero de 2010, como efectivamente lo reconoce la DIAN en el folio dos del Anexo del Requerimiento Especial*» (fol. 145).

No se opuso a la condena en costas de la primera instancia.

**Alegatos de conclusión**

El **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **parte demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda. También indicó que la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante sentencia del 17 de septiembre de 2014, dictada en el expediente 19924, juzgó que la derogatoria del inciso segundo del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET (que reconocía el beneficio de autoría para las declaraciones del IVA), había generado como resultado que la firmeza de esas declaraciones opera de conformidad con las reglas de los artículos [705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del ET.

**Concepto del ministerio público**

Guardó silencio.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**1.** En los términos del recurso de apelación interpuesto por el demandante, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la sentencia de primer grado que negó las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debe determinar si, como aduce el apelante, se notificó por fuera del plazo legal el requerimiento especial y, por ende, los actos combatidos adolecen de alguna de las causales de nulidad indicadas en el [artículo 730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) del ET que configure una violación al debido proceso.

De acuerdo con el plenario, el debate judicial gira en torno al plazo con el que cuenta la Administración para notificarle al declarante de IVA el requerimiento especial dentro del procedimiento de revisión de la declaración; pero, en particular, si dicho término de caducidad se ve afectado (*i.e.*disminuido) por el hecho de que la declaración del impuesto sobre la renta de la anualidad (a la que corresponda la declaración de IVA) acceda al beneficio de auditoría que para la época de los hechos consagraba el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET.

**2.** Al respecto se debe considerar que, por mandato del [artículo 703](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877) del ET, antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe expedir, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta. El término para notificarlo está regulado en el [artículo 705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del ET, que, en la versión vigente para el momento de ocurrencia de los hechos *sub judice*, establecía, como regla general, un plazo de dos años que comenzaría a correr, según el caso, (i) desde el vencimiento del término para declarar, si la declaración a revisar se hubiere presentado oportunamente; (ii) desde la fecha de la presentación de la declaración, si tratara de una declaración extemporánea; o (iii) desde la fecha de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor.

**2.1** Pero, junto a la regla general, el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) *ibídem* (adicionado al ET por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995) fijó un término especial para notificar el requerimiento especial en el caso de las declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente, que viene a ser el mismo que corresponda «*a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable*». Con lo cual el término de firmeza de las declaraciones del IVA quedó sujeto al de la declaración del impuesto sobre la renta.

A su vez, respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta, el ordenamiento también consagró algunas reglas especiales que, eventualmente, alteraban el término de caducidad dentro del cual la Administración debía notificar el requerimiento especial encaminado a proponer modificaciones oficiales sobre el contenido de la declaración.

De ello se ocupaba el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET, adicionado a la codificación por el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, que consagró el beneficio de auditoría para las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes al período 1998. Así, para estos denuncios el plazo para notificar el requerimiento especial se reducía de dos años a seis meses si el impuesto se incrementaba, en comparación con el del año anterior, en un porcentaje de al menos el 30%.

Sin embargo, esta disminución del plazo de actuación de la Administración no provocaba, por la vía de lo que estaba dispuesto en el [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET, una consecuente reducción del término de notificación del requerimiento especial de las declaraciones del IVA o de retenciones en la fuente, toda vez que la versión original del artículo 689 ibídem dispuso expresamente (subraya la Sala):

… Dicho término de firmeza *[se refiere al de la declaración del impuesto sobre la renta reducido por el beneficio de auditoría]* no será aplicable en relación con las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, correspondientes a los períodos comprendidos en el año 1998, las cuales se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos [705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del Estatuto Tributario.

Posteriormente, el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET fue modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, en el sentido de extender el beneficio de auditoría para los años gravables 2000 a 2003, cobijando además las declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente asociadas al período anual por el cual se concedía el beneficio de auditoría en el impuesto sobre la renta. En términos textuales, disponían lo siguiente los dos incisos iniciales del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET en la redacción que le dio el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 (subraya la Sala):

[**Artículo 689-1**](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860)**. Beneficio de Auditoría.** Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

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.

Con todo, el inciso segundo del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET, recién transcrito, fue derogado expresamente por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

Dicha ley, además, prorrogó el beneficio de auditoría hasta el año 2006 y modificó las condiciones exigidas para acceder a él; y, posteriormente, el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006 extendió la vigencia del beneficio hasta el período 2010.

Tal era la normativa que se encontraba vigente en el período 2008, que es sobre el cual versan los hechos de la demanda.

Plantea la demanda que, por virtud del [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) del ET, el beneficio de auditoría ganado sobre la declaración del impuesto sobre la renta de 2008 conllevaba la reducción de los plazos para la notificación del requerimiento especial sobre las declaraciones del IVA correspondientes a los períodos de ese mismo año, hasta la fecha en que quedara en firme la declaración de renta, es decir, el 25 de febrero de 2010; eso en lugar de la aplicación del plazo general para la notificación del requerimiento especial contemplado en el [artículo 705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del ET que implicaría que la Administración tendría dos años, a partir de la presentación de la declaración de IVA, para notificar el requerimiento especial. El planteamiento se reiteró, por completo, en el recurso de apelación contra la sentencia de primer grado; posición que es controvertida por la Administración que considera que la reducción del término de notificación del requerimiento especial de la declaración del IVA que aduce el demandante sólo estuvo vigente respecto de los períodos gravables 2000 a 2003, es decir, mientras rigió el inciso segundo del [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET en la redacción dada por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

**2.2** Con todo, observa la Sala que estas mismas cuestiones, relativas al plazo para notificar el requerimiento especial respecto de una declaración de IVA correspondiente a un año en el cual se accedió al beneficio de auditoría en la declaración del impuesto sobre la renta, ya han sido objeto análisis y decisión por esta Sección en otros procesos. En consecuencia, se reiterará aquí, en lo pertinente, el precedente judicial de las sentencias del 10 de septiembre de 2014 (expediente 19924, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 20 de septiembre de 2017 (expediente 21372, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) 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 período gravable.

Lo anterior en aplicación del [artículo 705-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=880) 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](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) y [714](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) 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.

**3.** Una vez identificado el derecho aplicable al caso, se precisa que los hechos que se encuentran probados en el expediente son:

(i) El demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2008 el 25 de agosto de 2009, acogiéndose al beneficio de auditoría.

(ii) Antes, el 19 de enero de 2009, había presentado la declaración del IVA correspondiente al sexto bimestre de 2008, en la que liquidó un saldo a pagar de $4.036.000 (fol. 5 c a).

(iii) El 5 de noviembre de 2010, la DIAN le notificó al aquí demandante el Requerimiento Especial Nro. 072382010000136, del 29 de octubre del mismo año, mediante el cual propuso modificar la declaración del IVA del sexto bimestre de 2008 (fols. 124 al 139 del c a).

(iv) El 28 de julio de 2011, mediante la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412011000066, notificada el uno de agosto de 2011, la DIAN modificó la declaración del IVA a la que nos venimos refiriendo (fols. 170 al 189 CAA).

**4.** Vistos esos hechos, observa la Sala que, en el caso enjuiciado, la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el actor por el período 2008 estuvo cobijada por el beneficio de auditoría consagrado en el [artículo 689-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=860) del ET, de acuerdo con la versión que tenía dicha norma en ese año.

Habiendo accedido al beneficio, con fundamento en lo considerado en el fundamento jurídico 2.2 de la presente providencia, el término de firmeza de las declaraciones del IVA que hubiese presentado el actor durante 2008 no era el reducido que tenía la declaración del impuesto sobre la renta por virtud del beneficio de auditoría, sino el general de dos años consagrado en el [artículo 705](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del ET.

Así, la declaración del IVA del sexto bimestre de 2008, que fue presentada el 19 de enero de 2009 (que era el mismo día en que vencía el plazo para declarar, según el artículo 23 del Decreto 4818 de 2007), adquiriría firmeza dos años después de esa fecha, es decir, el 19 de enero de 2011.

Pero, en la medida en que el requerimiento especial fue notificado antes de que se cumpliera ese plazo, esto es, el cinco de noviembre de 2010, se concluye que la actuación administrativa fue oportuna.

No procede entonces el cargo de la apelación que insiste en la nulidad pretendida de los actos administrativos por violación del debido proceso ([artículo 730](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) del ET), toda vez que no está demostrada.

**5.** Por otra parte, la Sala observa que en los actos acusados se le impuso al demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de los mencionados actos consagraba el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET.

La regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una menor sanción por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual [artículo 648](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=805) del ET.

Dada esa circunstancia, considera la Sala que se debe atender el mandato consagrado en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el [artículo 640](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=795) del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador se debe aplicar la norma posterior, siempre que sea más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por tanto, en el presente asuntose debe declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, a efectos de reducir la sanción por inexactitud impuesta de acuerdo con la norma actual, que resulta más favorable a los intereses del infractor.

La sanción por inexactitud, equivalente al 100 % de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la DIAN y el determinado por el demandante, se cuantifica así:

|  |  |
| --- | --- |
| Saldo a pagar determinado en la liquidación de revisión | $85.365.000 |
| Saldo a pagar determinado en la liquidación privada | $4.036.000 |
| Diferencia | $81.329.000 |
| Porcentaje de sanción | 100 % |
| **Sanción por inexactitud** | **$81.329.000** |

En definitiva, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del IVA del sexto bimestre de 2008 y de la sanción correspondiente a la inexactitud incurrida en la declaración, queda de la siguiente manera:

|  |  |
| --- | --- |
| Renglón 51 total impuesto generado operaciones gravadas | $119.643.000 |
| Renglón 56 total impuestos descontables | $22.303.000 |
| Renglón 57 saldo a pagar período fiscal | $97.340.000 |
| Renglón 60 retenciones IVA que le practicaron | $11.975.000 |
| Reglón 61 saldo a pagar por impuesto | $85.365.000 |
| Renglón 62 sanciones | $81.329.000 |
| **Renglón 63 total saldo a pagar** | **$166.694.000** |

**6.** Por último, la Sala observa que, a pesar de que la sentencia recurrida condenó en costas y agencias en derecho a la parte demandante, esta no se opuso a su imposición. Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia apelada, que negó las pretensiones de la demanda y ordenó la condena en costas y agencias en derecho a la parte demandante.

Para decidir sobre las costas en segunda instancia, se considera lo siguiente:

El artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el numeral octavo del artículo 365, entre otras que:

8. Sólo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

En todo lo demás se confirmará la decisión de primer grado.

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

**FALLA**

**PRIMERO:** Se **REVOCA**la sentencia del 9 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander en el contencioso promovido por Samir Mustafá Vidales contra la DIAN.

**SEGUNDO:**en su lugar, se **DECLARA**la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 072412011000066, del 28 de julio de 2011, y de su confirmatoria la Resolución Nro. 900.167, del 30 de agosto de 2012, mediante las que la DIAN modificó la declaración del IVA presentada por Samir Mustafá Vidales por el sexto bimestre de 2008.

**TERCERO:** a título de restablecimiento del derecho, se **ESTABLESE (SIC)** como sanción por inexactitud a cargo de la demandante la suma de $81.329.000, y total saldo a pagar de $166.694.000.

**CUARTO:**Sin condenaen costas en esta instancia.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Ausente