

BENEFICIO DE AUDITORIA – Firmeza anticipada de las declaraciones. Requisitos. Opera ipso iure. Es irrenunciable / CORRECCION DE LA DECLARACION – Se puede hacer antes de la firmeza de la declaración privada

En términos generales el marco legal referido consagra la figura tributaria del “beneficio de auditoría”, expresado en la firmeza anticipada de las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondientes a los periodos 2000 a 2003, dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que se presentan, previendo que dicho término es igualmente aplicable a las declaraciones de retención en la fuente e impuesto a las ventas correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del denunciado rentístico sometido al beneficio. Como mecanismo excepcional que reduce el término general de firmeza establecido en el artículo 714 ibídem, el legislador sujetó la aplicación del beneficio a los siguientes requisitos: Que el impuesto neto de renta se incremente 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, Que la declaración del impuesto sobre la renta afectada cobijada por el beneficio se presente oportunamente y se pague dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional. Que dentro de los doce meses siguientes a la presentación de la declaración no se hubiere notificado emplazamiento para corregir. El beneficio, entonces, constituye una prerrogativa de carácter legal que reduce el término general de firmeza de las declaraciones privadas, por razones de política fiscal, bajo las precisas condiciones previstas en la norma que lo crea. No se trata pues de un derecho personalísimo renunciable por parte de los declarantes de renta, sino de una norma procesal de orden público y carácter obligatorio, que además de circunscribir el poder fiscalizador del Estado con el establecimiento de un plazo para ejercerlo, tiene claros efectos sustantivos y definitorios sobre la situación fiscal de los contribuyentes, dado que hace inmodificables sus declaraciones privadas por el vencimiento de dicho plazo, cuando quiera que dentro del mismo no se haya instado su corrección a través de emplazamientos concretos. Lo anterior, sin perjuicio de las declaraciones de corrección posteriormente presentadas (9000001553262 del 25 de marzo del 2004 y 9000001723653 del 26 de agosto siguiente), pues el requisito de oportunidad en la presentación y el pago de la declaración de renta – dentro de los plazos legalmente establecidos -, y la permisión de radicarse declaraciones y solicitudes de corrección antes de vencerse el término de firmeza anticipada, permiten concluir que el punto de partida del beneficio de auditoría lo marca la presentación de la declaración inicial (art. 689-1, inc. 1º y par. 1º). El límite temporal que de alguna manera fija el parágrafo 1º del artículo 689-1 para ejercer la facultad de corrección permite concluir que la segunda declaración de corrección por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2002 (9000001723653) no podía surtir efectos legales por haberse presentado el 26 de agosto del 2004, más de cuatro meses después de que la declaración inicial había quedado en firme, se repite: el 10 de abril del 2004.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 689-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714

CORRECCION DE LA DECLARACIÓN – No tiene efectos cuando ha operado la firmeza de la declaración / FACULTAD DE FISCALIZACION DE LA DIAN – Es exclusiva de la administración y procede aún después de la firmeza de la declaración cuando la declaración arroja pérdidas fiscales / PERDIDAS FISCALES – Permite que la administración revise la declaración aún después de si firmeza anticipada con ocasión del beneficio de auditoria / BENEFICIO

DE AUDITORIA – Permite que se determine la renta por cualquiera de os sistemas establecidos

Entendiendo que en virtud de la facultad de revisión autorizada por el artículo 589 del E. T., la Administración podía entrar a fiscalizar la última corrección a la declaración de renta del 2003, es decir, la contenida en el formulario No. 50010070000245 del 27 de julio del 2005 y dadas las circunstancias constatadas respecto de las declaraciones de corrección del año gravable 2002, la Administración podía determinar la renta presuntiva con base en el patrimonio líquido de la declaración inicial del 2003, por valor de \$32.631.265.000 (fl. 1008, c. a. 1) Más allá de ello y dadas las circunstancias analizadas en el sub lite, la liquidación oficial de corrección aquí analizada no puede tener suerte distinta a la del proyecto de corrección que avaló, por encontrar en él su causa y objeto. Dicho de otro modo y bajo la máxima de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, si el proyecto mencionado se funda en una declaración ineficaz, cual es la segunda corrección contenida en el formulario 9000001723653 del 26 de agosto del 2004, debido a que ésta se presentó después de haber quedado en firme la declaración de ese año gravable a las voces del artículo 689-1 del E. T., se entiende que tal proyecto perdió su razón de ser y que la misma consecuencia afecta a la decisión oficial por la cual se aceptó, en cuanto, se, insiste, tuvo su génesis en un acto declarativo ineficaz. Esta circunstancia, sin duda alguna, no corresponde a ninguna de las causales previstas en el artículo 580 del E. T. para tener la declaración por no presentada, y respecto de las cuales la jurisprudencia ha descartado los efectos ipso iure, exigiendo la expedición de un acto administrativo que contenga dicha declaración en procura de garantizar el derecho de defensa del declarante, dentro de los dos años siguientes a la presentación de las mismas, so pena de que la Administración pierda la facultad de aforar y sancionar. Entendiendo que en virtud de la facultad de revisión autorizada por el artículo 589 del E. T., la Administración podía entrar a fiscalizar la última corrección a la declaración de renta del 2003, es decir, la contenida en el formulario No. 50010070000245 del 27 de julio del 2005 y dadas las circunstancias constatadas respecto de las declaraciones de corrección del año gravable 2002, la Administración podía determinar la renta presuntiva con base en el patrimonio líquido de la declaración inicial del 2003, por valor de \$32.631.265.000. Dado que el beneficio de auditoría no se condicionó a ningún sistema específico de determinación de renta gravable, se entiende que aquél aplica para todos los legalmente establecidos y, entre ellos, el de renta presuntiva.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 580 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 589 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 689-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodriguez

Bogotá, D. C., doce (12) de marzo del dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00139-01(17180)

Actor:- GRANBANCO S. A. - BANCAFE Y BANCO CAFETERO S. A. EN LIQUIDACION

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por el demandante contra la sentencia del 2 de abril del 2008, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que aquél ejerció contra los actos administrativos que modificaron el impuesto sobre la renta a su cargo para el año gravable 2003.

Dicho fallo dispuso:

“Se niegan las súplicas de la demanda”.

ANTECEDENTES

El 12 de abril del 2004, el entonces BANCO CAFETERO S. A. EN LIQUIDACIÓN presentó declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2003, en la que determinó un saldo a favor de \$7.004.831.000, que, previa solicitud de devolución, se le reconoció mediante Resolución No. 608-1275 del 19 de agosto del mismo año.

Respecto de dicha declaración y con base en la solicitud elevada por el declarante el 29 de septiembre del 2004, se profirió Liquidación Oficial de Corrección No. 31064200400227 del 7 de enero del 2005, que aumentó el saldo a favor a \$10.051.307.000. El 9 de febrero siguiente el Banco pidió que se le devolviera la diferencia entre dicho saldo y el inicialmente declarado (\$3.046.476.000).

En el trámite de tal solicitud se profirió auto de suspensión de términos de acuerdo con el numeral 3º del artículo 857-1 del E. T. y se ordenó a la División de Fiscalización de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, que adelantara investigación previa a la devolución.

En desarrollo del respectivo programa investigativo se profirieron sendos autos de verificación y/o cruce de información y requerimientos ordinarios de la misma, con base en los cuales se profirió el Requerimiento Especial No. 900004 del 28 de julio del 2005, un día después de que el Contribuyente presentara la declaración de corrección No. 50010070000245, respecto del mismo impuesto y periodo investigados (impuesto sobre la renta del año 2003), en la que registró el saldo a favor determinado por la Liquidación Oficial de Corrección No. 31064200400227, reiterase, \$10.051.307.000.

Por Resolución No. 608-1163 del 8 de agosto del 2005 se aceptó la solicitud de devolución del 9 de febrero del mismo año (la diferencia de \$3.046.476.000, véase segundo párrafo de este aparte).

El 15 de marzo del 2006, la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642006000033, a través de la cual modificó la

declaración de corrección anteriormente señalada (50010070000245 del 27 de julio del 2005), en el sentido de aumentar la renta presuntiva de \$25.091.897.000 a \$32.631.265.000, dado que el contribuyente la había calculado sobre el patrimonio líquido registrado en la segunda declaración de corrección del año gravable 2002, no obstante que ella se presentó después de que la declaración inicial había quedado en firme.

Igualmente, la liquidación oficial referida aumentó la renta líquida gravable de \$19.202.180.000 a \$26.741.548.000, el impuesto sobre la renta gravable de \$6.720.763.000 a \$9.359.542.000, y el impuesto a cargo de \$6.720.763.000 a \$9.359.542.000; impuso una sanción por inexactitud de \$4.222.046.000 y redujo el saldo a favor a \$3.190.482.000.

Estas decisiones fueron confirmadas por la Resolución No. 310662007000003 del 20 de febrero del 2007, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra.

LA DEMANDA

GRANBANCO S. A. solicitó la nulidad de las Resoluciones Nos. 310642006000033 del 15 de marzo del 2006 y 310662007000003 del 20 de febrero del 2007. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara la firmeza de la declaración de corrección No. 50010070000245 del 27 de julio del 2005.

Estimó como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 589, 647 y 689-1 del Estatuto Tributario y 260 de la Ley 223 de 1995. Como concepto de violación expuso, en síntesis:

Los contribuyentes que en un periodo gravable hubiesen declarado pérdidas fiscales y que, por ende, debieran tributar con base en renta presuntiva, no gozan del beneficio de auditoría porque la misma ley faculta su fiscalización, aunque haya transcurrido el término de firmeza que opera en virtud de aquél (12 meses).

La Administración no puede arrogarse una facultad excluyente de fiscalización por un tiempo indefinido sin permitirle al contribuyente modificar espontáneamente su declaración dentro del mismo plazo extendido, ni liquidar la respectiva sanción reducida por corrección. La propia DIAN ha concluido la improcedencia del beneficio de auditoría cuando el contribuyente presenta pérdidas fiscales, casos en los cuales el término de firmeza es de 5 años.

Ese tipo de fiscalización impide a la DIAN ejercer las posibilidades que regula el Estatuto Tributario para hacer frente a las pérdidas fiscales, violando los principios de equidad y neutralidad administrativa. No es justo que las declaraciones que arrojen esas pérdidas gocen de un término de firmeza reducido, precisamente porque el legislador no lo ha previsto; así, quienes hayan declarado pérdidas fiscales en un periodo pueden modificar su denuncia dentro del término general de firmeza de las declaraciones.

Por tanto, debido a la pérdida fiscal declarada, el beneficio de auditoría estaba prohibido respecto de la declaración de corrección del 2002, presentada el 26 de agosto del 2004, sin que tampoco pueda considerarse que aquél operó únicamente frente a la labor de fiscalización, dado que la Ley no lo dispuso así.

La liquidación del impuesto neto de renta con base en una renta líquida presunta no es una opción ni la forma de demostrar incremento de utilidades, tan sólo demuestra que la situación financiera del periodo no fue la mejor, sin perjuicio de pagar el impuesto sobre la utilidad que nunca se generó.

El demandante solicitó que se modificara su declaración de renta del año 2003, radicada el 12 de abril del 2004, a la luz del artículo 589 del E. T., debido a que el 26 de agosto de ese año se había corregido la declaración de renta del 2002, disminuyendo el patrimonio líquido declarado inicialmente. La DIAN aceptó tales argumentos y en tal sentido profirió la Liquidación Oficial de Corrección del 7 de enero del 2005.

Las declaraciones posteriores a la inicial reemplazan automáticamente esta última y gozan de presunción de legalidad. La fiscalización de las declaraciones de corrección sólo puede abarcar aspectos de fondo como análisis de deducciones, costos e ingresos, sin extenderse a cuestiones formales relacionadas con la liquidación privada que se tomó para calcular la renta presuntiva.

Suprimir la validez jurídica de una declaración debida y oportunamente presentada por el contribuyente demandante, sin permitirle discutir, viola las garantías fundamentales de aquel. Además, respecto de la declaración de renta del año 2002 la DIAN no adelantó ningún trámite de discusión.

Conforme con el derecho fundamental del debido proceso, las declaraciones de corrección no necesitan de ningún pronunciamiento oficial y/o procedimiento específico para tenerse por no presentadas.

Bajo el pretexto de fiscalizar la liquidación oficial de corrección correspondiente al año 2003, la DIAN no puede discutir la validez de la declaración de corrección del ejercicio 2002, porque ello es propio de un escenario independiente que aún no existe, en el que el declarante pueda manifestar su oposición.

De otra parte, la DIAN no comunicó al contribuyente que la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año 2002 se tendrían como inválida, ni le permitió oponerse a esa consideración. Los actos acusados están viciados de nulidad porque se basaron en cuestionamientos a esa declaración, pretendiendo modificar el denunciado privado de un año gravable (2003) sobre la base de tener por no presentado el de otro ejercicio gravable (2002).

Los hechos declarados por el contribuyente son ciertos y no ofrecieron reparo alguno por parte de la DIAN, cuya actuación se basó en una diferencia entre los criterios interpretativos que le asisten y los propios del Banco demandante. En consecuencia, no se configuran los presupuestos fácticos ni jurídicos de la sanción impuesta por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

Las causales de nulidad de los actos de liquidación de impuestos están consagradas en el artículo 730 del Estatuto Tributario, siendo una de ellas la

existencia de otros vicios procedimentales expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

Acorde con el artículo 188 del E. T., las bases y porcentajes de renta presuntiva corresponden a la declaración de renta del año inmediatamente anterior, de suerte que la corrección del patrimonio líquido declarado afecta el cálculo de la renta presuntiva del año siguiente. Así, la determinación del impuesto sobre la renta con base en la renta presuntiva involucra la verificación de la exactitud de la declaración de renta del periodo inmediatamente anterior y sus correcciones cuando quiera que éstas modifiquen el patrimonio líquido. De acuerdo con ello, la liquidación oficial de revisión del impuesto de renta del año 2003 podía debatir la validez o invalidez de la declaración del mismo tributo, por el año gravable 2002.

La firmeza de las declaraciones tributarias hace que las mismas sean inmodificables y que, por ende, respecto de éstas la Administración no pueda ejercer sus facultades de fiscalización, ni el declarante puede corregirlas. En materia de beneficio de auditoría el término de firmeza de la respectiva declaración es de 12 meses siguientes al momento en que ella se presenta.

La declaración de corrección No. 900000173653 del 26 de agosto del 2004 no es válida porque se presentó por fuera del término de firmeza de la declaración de renta del año 2002, y no produce efectos para ninguna de las partes, sin requerirse de acto previo declaratorio de dicha invalidez.

La Administración puede pronunciarse sobre la invalidez de las declaraciones a través de los requerimientos especiales o de las liquidaciones oficiales de revisión, caso en el cual dichos denuncios no producen efectos ni para el contribuyente ni para la Administración. Distinto es cuando las declaraciones se consideran "no presentadas", pues en esos eventos la jurisprudencia y la doctrina han exigido la expedición del auto declarativo.

Las liquidaciones oficiales de corrección expedidas respecto de las solicitudes de corrección que disminuyan el valor a pagar o aumenten el saldo a favor, sólo pueden limitarse a verificar el cumplimiento de los requisitos formales de dichas peticiones, sin cuestionar aspectos de fondo del proyecto de corrección, porque ello es propio del respectivo proceso de revisión. Dichos aspectos pueden relacionarse con la modificación de las bases gravables y la cuantificación del impuesto y, entre ellos, con el cálculo de la renta presuntiva.

El beneficio de auditoría opera de pleno derecho respecto de las declaraciones que cumplen las condiciones previstas en el artículo 689-1 del E.T., entre las cuales no se encuentra la marcación de la casilla correspondiente al beneficio. Dado que la declaración de impuesto sobre la renta del 10 de abril del 2003 (9000001171875) cumplía tales condiciones, el beneficio de auditoría operó respecto de la misma, que, como tal, adquirió firmeza el 10 de abril del 2004.

La firmeza de las declaraciones cobijadas por el mencionado beneficio impide la modificación de las mismas a través de las facultades de fiscalización o de las declaraciones de corrección, excepto cuando aquéllas arrojan pérdidas fiscales. En esos caso, la Administración puede fiscalizar la procedencia o improcedencia de la pérdida, inclusive después de transcurrido el término de 12 meses, pues, de acuerdo con el artículo 147 del Estatuto Tributario, dichas declaraciones adquieren firmeza a los 5 años de haberse presentado. En ese sentido, invoca los Conceptos de la DIAN 067222 del 16 de octubre del 2002, 022213 del 19 de abril del 2004, y 002381 del 4 de enero del 2006.

La facultad de fiscalización por fuera de los 12 meses es exclusiva de la Administración. El contribuyente no puede corregir las declaraciones que han quedado en firme al final de ese interregno.

El beneficio de auditoría opera tanto para las declaraciones que arrojen pérdida fiscal, como para aquéllas que determinen el impuesto con base en el sistema especial de renta presuntiva.

No se configura la diferencia de criterios que exonera la sanción impuesta por inexactitud, dado que la discusión se fundamenta en el razonamiento jurídico fundado en una ley y el propiamente particular, no respaldado legalmente, comoquiera que el contribuyente determinó la renta presuntiva por el año gravable 2003 con base en el patrimonio líquido de una declaración no válida e ineficaz, obteniendo de ello un menor impuesto a cargo y, por tanto, un mayor saldo a favor.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El inciso tercero del artículo 689-1 del Estatuto Tributario faculta a la Administración para fiscalizar las declaraciones que reflejen pérdidas fiscales, aún después de los 12 meses siguientes a su presentación, sin ampliar el término de firmeza para el contribuyente que ha accedido al beneficio de auditoría por no haber sido auditado o fiscalizado durante dicho término.

Para el año gravable 2002 el demandante presentó tres declaraciones, las dos primeras dentro del término legal y la tercera con posterioridad al momento de haber quedado en firme la declaración (10 de abril de 2004), de modo que la Administración no la tuvo en cuenta para el cálculo de la renta presuntiva del año 2003, aclarándose que la declaración inicial y su corrección cumplían los requisitos establecidos para acceder al beneficio de auditoría que opera de pleno derecho.

Si la Administración hubiera fiscalizado las declaraciones válidamente presentadas después de los doce meses de firmeza, el contribuyente hubiera tenido la oportunidad de corregirla con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, sin embargo, como éste no se libró, tampoco era dable al contribuyente corregir la declaración por segunda vez, cuando ya había accedido al beneficio de auditoría y había quedado en firme la primera corrección.

Como la declaración de corrección del 25 de marzo del 2004 había adquirido firmeza el 10 de abril de ese año, es válido el desconocimiento de la declaración de corrección del 26 de agosto del 2004 para efecto de la renta presuntiva del 2003.

El artículo 589 del Estatuto Tributario dispone que la Administración debe emitir una liquidación oficial de corrección cuando el contribuyente así lo solicita para disminuir el valor a pagar o aumentar el saldo a favor, sin que ello le impida revisar la declaración privada, previo requerimiento especial.

El 12 de abril de 2004 la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, pero como el plazo máximo para declarar vencía el 16 de abril del 2004, la Administración disponía hasta el 16 de abril del 2006 para

notificar el respectivo requerimiento especial. Posteriormente, el contribuyente solicitó la modificación a la declaración con el fin de aumentar el total de su saldo a favor por haberse disminuido el patrimonio líquido base para el cálculo de la renta presuntiva del 2003. Tal solicitud dio lugar a la Liquidación Oficial de Corrección del 7 de enero del 2005, y el 29 de julio de 2005 se notificó el requerimiento especial, pues el trámite de corrección oficial no veda la facultad de revisión.

Según la jurisprudencia, las declaraciones que presentan defectos formales deben tenerse como no presentadas, efecto igualmente predicable en cualquiera de los casos previstos en el artículo 580 del E. T., ninguno de los cuales se presenta en el caso concreto

Así mismo, la DIAN no fiscalizó las declaraciones de renta del año 2002, de modo que al encontrarse cumplidos los requisitos del beneficio de auditoría, la última declaración presentada antes de los doce meses previsto para el mismo (25 de marzo del 2004), adquirió firmeza y no podía volverse a corregir como pretendió hacerse con la declaración del 26 de agosto del 2004, sin que ésta última tuviera que declararse como no presentada a través de acto previo.

La Administración no estaba obligada a practicar liquidación oficial de revisión por el año 2003, comoquiera que, de conformidad con el artículo 188 del E. T., la base de cálculo de la renta presuntiva es el patrimonio líquido del último día hábil del ejercicio gravable del año anterior, esto es, el que figura en la declaración de renta válidamente presentada el 25 de marzo del 2004.

No está demostrada la diferencia de criterios respecto del artículo 689-1 del E. T., en cuanto su inciso tercero establece claramente las reglas para que se produzca la firmeza de la declaración de renta que contiene pérdidas fiscales, en el marco de la figura del beneficio de auditoría, sin que el contribuyente pueda invocar su errada interpretación para excusar la aplicación de la sanción por inexactitud, porque la base respecto de la cual pretende que se le liquide la renta presuntiva fue informada por fuera de los parámetros legales establecidos.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia del Tribunal, por las razones que a continuación se sintetizan:

La providencia acusada se fundamenta en la irrenunciabilidad del beneficio de auditoría, pero en el presente caso no se renunció a dicha prerrogativa sino que simplemente se incumplieron los requisitos exigidos para ejercerla.

La declaración inicial del año gravable 2002 y sus respectivas correcciones arrojaron pérdidas fiscales, lo que, de acuerdo con el artículo 147 del E. T., extendían el término de fiscalización a 5 años.

Es potestativo de los contribuyentes solicitar los beneficios que establece la ley tributaria, siendo de su voluntad el someterse o no a los mismos. En ese sentido, el demandante nunca accedió al beneficio de auditoría, pues omitió pedirlo a través de la marca de la casilla correspondiente; no aumentó el impuesto de renta porque lo determinó por el sistema de renta presuntiva y, finalmente, liquidó una pérdida fiscal.

En caso de accederse al beneficio, las leyes tributarias y civiles no impiden renunciar a él, porque la firmeza de la declaración de renta en un plazo menor al establecido legalmente es un derecho del contribuyente y no una obligación legal. Y si el menor plazo sólo beneficia al contribuyente, porque impide a la DIAN realizar la revisión, la renuncia a dicho derecho hace desaparecer ese impedimento y permite que la DIAN realice la fiscalización en un plazo mayor al señalado para el beneficio de auditoría.

El artículo 689-1 ibídem debe examinarse en forma concordante con el artículo 147 ibídem, según el cual la existencia de pérdidas fiscales hace que la declaración quede en firme a los cinco años de haberse presentado.

El concepto de firmeza de las declaraciones es contrario a la facultad de fiscalización con la que cuenta la Administración, por cuanto supone que la declaración privada no puede ser objeto ni de fiscalización, ni de requerimiento, ni de liquidación oficial, lo cual indica que si la DIAN ejerce dicha facultad sobre alguna declaración, se entiende que ésta no está en firme. Entender que la operancia del beneficio no impide a la DIAN fiscalizar la declaración privada desconoce la finalidad de la norma que consagra el beneficio y viola el principio constitucional de equidad tributaria.

La sentencia desconoce la importancia de que el impuesto se hubiera liquidado por el sistema de renta presuntiva, en cumplimiento del deber legal que impone el artículo 188 del E. T., así como la posibilidad de renunciar a un beneficio que nunca se solicitó.

Para desconocer la validez de la declaración de renta correspondiente al año 2002, con base en la cual se calculó la renta presuntiva del año 2003, debió expedirse un acto previo, ya que sin éste la DIAN podría llegar a desconocer todas las declaraciones presentadas en debida forma, aun con pérdida fiscal, invocando beneficios de auditoría no solicitados.

El hecho de que el litigio se centre en dilucidar si operó el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, prueba la diferencia de criterio existente entre las partes y la consiguiente inexistencia de inexactitud sancionable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

En lo fundamental, el actor reiteró los argumentos de la demanda.

La demandada, a su vez, insistió en los señalamientos de su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto desfavorable a las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguiente:

El beneficio de auditoría busca aumentar la carga fiscal en un porcentaje determinado, bajo el incentivo de la firmeza anticipada de la declaración, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 689-1 del E. T., de los que no hace parte la manifestación expresa de acceder al beneficio.

Antes de vencer el término previsto para dicha firmeza, tanto el contribuyente como la Administración pueden ejercer su potestad de corrección, sin que ello implique la renuncia implícita al beneficio de auditoría. Vencido dicho término, no puede aceptarse ninguna declaración de corrección, porque la firmeza anticipada hace inmodificable la declaración inicialmente presentada.

Esa firmeza no impide que la Administración determine la procedencia o no de las declaraciones que arrojen pérdidas fiscales, ni implica la prolongación o creación de nuevos términos para la misma.

El demandante pasa por alto que las facultades excepcionales de la Administración refieren a la procedencia del beneficio de auditoría en declaraciones con pérdida fiscal, sin especificar el modo de determinación de la renta ni excluir de las mismas la liquidación por el sistema de renta presuntiva.

El beneficio de auditoría sólo exige el cumplimiento de los requisitos que establece la ley. Por lo tanto, el incumplimiento de un requisito no exigido no implica la pérdida del mismo.

La declaración corregida extemporáneamente no requiere de actos administrativos que determinen su validez, porque son declaraciones que no se ajustan a los preceptos del artículo 580 del Estatuto Tributario, únicos respecto de los cuales se hace necesaria la expedición de dichos actos.

No existen razones jurídicas suficientes para sustentar diferencias de criterios sobre la interpretación del artículo 689-1 del E. T.; lo que se encuentran son interpretaciones parciales respecto del mismo, que no desvirtúan el contenido de las normas aplicables.

Por lo anterior, el Ministerio Público solicita que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

Habiéndose declarado infundado el impedimento manifestado por la suscrita Magistrada Ponente¹, por las razones expuestas en el Auto del 16 de junio del 2011 (fls. 209-211 de este cuaderno), procede el pleno de la Sala a decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por los cuales la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá modificó la declaración de impuesto sobre la renta presentada por el Banco Cafetero S. A. en liquidación, por el año gravable 2003, en el sentido de aumentar la renta presuntiva y, consiguientemente, la renta líquida gravable y el impuesto sobre la misma, de imponer sanción por inexactitud y de reducir el saldo a favor declarado.

La discusión gira en torno a la procedencia de las modificaciones oficiales ordenadas, considerando la validez del valor tomado para recalcular la renta presuntiva, en cuanto la renta declarada se basó en el patrimonio líquido que reportó la segunda declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2002.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si dicha declaración de corrección gozaba de validez y eficacia para que sus rubros pudieran incidir en la declaración del siguiente año gravable, considerando que aquélla – la de corrección - se radicó el 26 de agosto del 2004, es decir, luego de

¹ Manifestación del folio 207 de este cuaderno.

vencer el término establecido en el artículo 689-1 del E. T. vigente para la época en que se presentó la declaración corregida (10 de abril del 2003)., es decir, el modificado por la Ley 630 del 2000. Dice la norma:

*“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.

Esta norma no es aplicable a los contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.

Cuando la declaración objeto de beneficio de auditoría arroje una pérdida fiscal, la Administración Tributaria podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma y por ende su compensación en años posteriores. Esta facultad se tendrá no obstante haya transcurrido el período de los doce (12) meses de que trata el presente artículo.

(...)

PARAGRAFO 1o. Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

(...)

A su vez, el artículo 8º del Decreto 406 de 2001 que reglamentó parcialmente la Ley 633 de 2000, señaló:

“Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, notificado el emplazamiento para corregir la declaración de renta dentro del término de doce (12) meses previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el término de revisión de las declaraciones de renta, impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se regirá por las normas generales contenidas en los artículos 705, 705-1, 706 y 714. El emplazamiento para corregir y los demás actos de determinación que

se profieran dentro del término de firmeza señalado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, respecto de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, sólo afectan el término de firmeza de la declaración por la cual se adelanta el proceso, el cual se regirá por las normas generales de los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario, siempre y cuando no se haya notificado emplazamiento para corregir respecto de la declaración de renta.²

En términos generales el marco legal referido consagra la figura tributaria del “beneficio de auditoría”, expresado en la firmeza anticipada de las declaraciones de impuesto sobre la renta correspondientes a los periodos 2000 a 2003, dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que se presentan, previendo que dicho término es igualmente aplicable a las declaraciones de retención en la fuente e impuesto a las ventas correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del denuncia rentístico sometido al beneficio.

Como mecanismo excepcional que reduce el término general de firmeza establecido en el artículo 714 ibídem, el legislador sujetó la aplicación del beneficio a los siguientes requisitos:

- Que el impuesto neto de renta se incremente 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,
- Que la declaración del impuesto sobre la renta afectada cobijada por el beneficio se presente oportunamente y se pague dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional.
- Que dentro de los doce meses siguientes a la presentación de la declaración no se hubiere notificado emplazamiento para corregir.

El beneficio, entonces, constituye una prerrogativa de carácter legal que reduce el término general de firmeza de las declaraciones privadas, por razones de política fiscal, bajo las precisas condiciones previstas en la norma que lo crea. No se trata pues de un derecho personalísimo renunciabile por parte de los declarantes de renta, sino de una norma procesal de orden público y carácter obligatorio, que además de circunscribir el poder fiscalizador del Estado con el establecimiento de un plazo para ejercerlo, tiene claros efectos sustantivos y definitorios sobre la situación fiscal de los contribuyentes, dado que hace inmodificables sus declaraciones privadas por el vencimiento de dicho plazo, cuando quiera que dentro del mismo no se haya instado su corrección a través de emplazamientos concretos.

Desde esa perspectiva, asiente la Sala en que el beneficio de auditoría opera ipso iure, previa verificación de las condiciones exigidas por el referido artículo 689-1, precisando que de manera alguna puede interpretarse como opción de escogencia para los declarantes, pues ello implicaría convertir en facultativo un término de naturaleza legal, cual es el de la firmeza anticipada con la que se expresa el beneficio.

² El Consejo de Estado negó la nulidad del artículo 8 del Decreto 408 de 2001, porque, si bien el emplazamiento para corregir frustraba el beneficio de auditoría cuando se expide dentro del término establecido en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sus efectos dependen de la declaración que se pretende modificar.

Menos aún podría atribuirse a la norma en comento el alcance renunciante que invoca el demandante con fundamento en el artículo 15 del C. C., dado que éste opera en un contexto diferente al de las disposiciones fiscales, pues la posibilidad que allí se prevé es respecto de derechos particulares, disponibles por su titular, siempre que sólo miren a su interés individual y que la renuncia no esté prohibida. Sin duda alguna, la naturaleza y el objeto regulado por la disposición contenida en el artículo 689-1 del E. T. hacen que éste se excluya del supuesto de hecho de la norma civil.

Ahora bien, en el caso concreto se observa que:

- El demandante presentó declaración de corrección por el año gravable 2001, distinguida con el No. 9000001284759 del 25 de julio del 2003, en la que liquidó un impuesto neto de renta de \$6.845.316.000 (fl. 994).
- Por el año 2002 presentó tres declaraciones: la inicial, radicada bajo el No. 9000001171875 del 10 de abril del 2003, en la que se liquidó un patrimonio líquido de \$555.632.083.000, una pérdida líquida de \$292.535.215.000, un impuesto neto de \$10.141.008.000, y un saldo a favor de \$8.081.501.000 (fls. 148 c. 3).

La primera corrección, con radicación 9000001553262 del 25 de marzo del 2004, mantuvo los valores del patrimonio líquido, el impuesto neto y el saldo a favor, pero redujo el de la pérdida líquida a \$197.468.360.000 (fls. 115, c. a. 3).

La segunda corrección, identificada con el No. 9000001723653 del 26 de agosto del 2004, que redujo el patrimonio líquido a \$428.189.577.000 y el saldo a favor a \$8.081.501.000, y mantuvo el valor de la pérdida líquida (fls. 138, c. a. 3).

- Por el año 2003 se presenta la declaración inicial No. 9000001573530 del 12 de abril del 2004, en la que se liquidó un saldo a favor de \$7.004.831.000 (fls. 991-493).

El 29 de septiembre del 2004 se presentó proyecto de corrección respecto de la declaración anterior, radicado bajo el No. 0018803, aumentando el saldo a favor a \$10.051.307.000 por la disminución del patrimonio líquido base para calcular la renta presuntiva del año 2003 y el impuesto sobre la misma (fls. 221-225).

El proyecto de corrección se aceptó por Liquidación Oficial No. 310642004000227 del 7 de enero del 2005 (fls. 94-92, c. 3).

El 27 de julio del 2005 se presentó nueva declaración de corrección por el mismo concepto y periodo gravable, en la que se mantuvo el saldo a favor de \$10.051.307.000.

El anterior muestreo evidencia que la declaración de renta inicialmente presentada por el año 2002 cumplía el presupuesto material de incremento previsto para el beneficio de auditoría (2 veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior).

Tal constatación, unida a la presentación y pago oportuno de la misma y a la inexistencia de emplazamiento alguno para corregirla, todo lo cual carece de elementos probatorios en sentido contrario, permite a la Sala concluir que el denuncia rentístico en comento estaba cobijado por el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del E. T. y que, por ende, quedó en firme al término de los doce meses siguientes a la presentación de aquél (10 de abril del 2003), es decir, el 10 de abril del 2004.

Lo anterior, sin perjuicio de las declaraciones de corrección posteriormente presentadas (9000001553262 del 25 de marzo del 2004 y 9000001723653 del 26 de agosto siguiente), pues el requisito de oportunidad en la presentación y el pago de la declaración de renta – dentro de los plazos legalmente establecidos -, y la permisión de radicarse declaraciones y solicitudes de corrección antes de vencerse el término de firmeza anticipada, permiten concluir que el punto de partida del beneficio de auditoría lo marca la presentación de la declaración inicial (art. 689-1, inc. 1º y par. 1º).

El límite temporal que de alguna manera fija el parágrafo 1º del artículo 689-1 para ejercer la facultad de corrección permite concluir que la segunda declaración de corrección por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2002 (9000001723653) no podía surtir efectos legales por haberse presentado el 26 de agosto del 2004, más de cuatro meses después de que la declaración inicial había quedado en firme, se repite: el 10 de abril del 2004.

Así mismo, debe observarse que la pérdida fiscal de \$292.535.215.000, liquidada en la única declaración de corrección aceptable respecto de la inicialmente presentada, es decir la contenida en el formulario No. 9000001553262 del 25 de marzo del 2004, la hace automáticamente pasible de la facultad de fiscalización prevista en el cuarto inciso del artículo 689-1 del E. T., no obstante haber transcurrido el término de 12 meses previsto en el primero de ellos, y restringida a la demandada como titular del poder de control que entraña dicha facultad, delegado en el Administrador de Impuestos.

Tal disposición (el referido artículo 689-1) no tiene efecto distinto al de posibilitar la aplicación del término de firmeza que con carácter especial dispuso el artículo 147 del E. T. para las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, a saber: 5 años contados a partir de la fecha de presentación de aquéllas.

De esta manera, la fiscalización que autoriza el artículo 689-1 respecto de las pérdidas fiscales, puede conducir a que éstas desaparezcan, aumentando el impuesto debido y evitando la afectación de rentas de años posteriores por vía de compensación.

Ahora bien, el hecho de que la Liquidación Oficial de Corrección No. 310642004000227 del 7 de enero del 2005 haya avalado el proyecto de enmienda presentado el 29 de septiembre del 2004, tan sólo responde al deber administrativo que impone el inciso segundo del artículo 589 *ibídem*³, en relación

³ “Para corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

con la atención de las solicitudes de corrección que disminuyen el impuesto a cargo o aumentan el saldo a favor, dentro del término que allí se prevé y examinando sus aspectos formales, sin perjuicio de ejercerse la respectiva facultad de revisión sobre cuestiones de fondo, a partir de la fecha del proyecto de corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud que la pretenda.

Esa facultad de revisión, sobre la cual no se requieren mayores elucubraciones jurídicas por la claridad de la norma que la contempla, previene la temporalidad de la liquidación oficial de corrección cuando existan cuestiones sustantivas que la demeriten y justifiquen modificarla por vía del procedimiento de revisión, como las relacionadas con las bases de la liquidación y, entre ellas, el patrimonio líquido declarado.

Más allá de ello y dadas las circunstancias analizadas en el sub lite, la liquidación oficial de corrección aquí analizada no puede tener suerte distinta a la del proyecto de corrección que avaló, por encontrar en él su causa y objeto. Dicho de otro modo y bajo la máxima de que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, si el proyecto mencionado se funda en una declaración ineficaz, cual es la segunda corrección contenida en el formulario 9000001723653 del 26 de agosto del 2004, debido a que ésta se presentó después de haber quedado en firme la declaración de ese año gravable a las voces del artículo 689-1 del E. T., se entiende que tal proyecto perdió su razón de ser y que la misma consecuencia afecta a la decisión oficial por la cual se aceptó, en cuanto, se, insiste, tuvo su génesis en un acto declarativo ineficaz.

Esta circunstancia, sin duda alguna, no corresponde a ninguna de las causales previstas en el artículo 580 del E. T. para tener la declaración por no presentada, y respecto de las cuales la jurisprudencia ha descartado los efectos ipso iure, exigiendo la expedición de un acto administrativo que contenga dicha declaración en procura de garantizar el derecho de defensa del declarante, dentro de los dos años siguientes a la presentación de las mismas, so pena de que la Administración pierda la facultad de aforar y sancionar⁴.

Entendiendo que en virtud de la facultad de revisión autorizada por el artículo 589 del E. T., la Administración podía entrar a fiscalizar la última corrección a la declaración de renta del 2003, es decir, la contenida en el formulario No. 50010070000245 del 27 de julio del 2005 y dadas las circunstancias constatadas respecto de las declaraciones de corrección del año gravable 2002, la Administración podía determinar la renta presuntiva con base en el patrimonio líquido de la declaración inicial del 2003, por valor de \$32.631.265.000 (fl. 1008, c. a. 1)

No está de más recordar que en el sistema ordinario de determinación la renta líquida gravable es el resultado de la depuración que plantea la fórmula: ingresos netos del contribuyente⁵, menos costos fiscales imputables a los mismos (**renta bruta**), menos gastos deducibles (**renta líquida**), menos rentas exentas.

(...)"

⁴ Consejo de Estado, sentencia del 29 de septiembre del 2011, exp. 17783, C. P. William Giraldo Giraldo, entre otras.

⁵ ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente al momento de percibirse y que no se han excluido expresamente, menos devoluciones, rebajas y descuentos.

Así mismo, que el sistema de renta presuntiva (art. 188 del E. T.), como método alternativo de determinación de la renta líquida, parte de la base de que el patrimonio líquido debe producir un nivel mínimo de rentabilidad y responde a la presunción legal de que la renta del contribuyente no debe ser menor al 5% del patrimonio líquido del año inmediatamente anterior, o al 1.5% de su patrimonio bruto (rangos vigentes para la época de los hechos discutidos)⁶. De acuerdo con el artículo 282 del Estatuto Tributario, ese patrimonio líquido resulta de restar del patrimonio bruto⁷, las deudas vigentes en el último día del año.

En general, todos los contribuyentes declarantes están obligados a calcular la renta presuntiva, a menos que la ley los excluya expresamente de dicho deber (artículo 191 ibídem); y si la renta líquida que obtuvieron durante el periodo gravable es inferior a aquella que se presume como mínima, deben liquidar el impuesto con base en la renta mínima presuntiva o, dicho de otro modo, sólo pueden declarar como renta gravada la que resulte superior entre la ordinaria y la presuntiva.

En este sistema, la renta líquida gravable resulta de restar al patrimonio líquido del año anterior, los valores señalados en el artículo 189 ejusdem y en el parágrafo 3 del artículo 188 ibídem⁸, vigentes para el periodo investigado, y sumarle a dicho resultado la renta gravable generada por los activos exceptuados. Ese valor de renta presuntiva es el que se compara con la renta líquida determinada por el sistema ordinario.

Dado que el beneficio de auditoría no se condicionó a ningún sistema específico de determinación de renta gravable, se entiende que aquél aplica para todos los legalmente establecidos y, entre ellos, el de renta presuntiva.

En el caso concreto, la declaración de corrección que sustituyó la declaración inicial del año 2002, es decir, la radicada bajo el No. 9000001553262 del 25 de marzo del 2004, calculó el patrimonio líquido en \$555.632.083.000, y es ese valor el que, de acuerdo con el análisis del presente proveído, debía tomarse para determinar el patrimonio líquido base de la renta presuntiva declarable en el año 2003, estimada en \$32.631.265.000, según el cálculo realizado por el mismo contribuyente en el folio 503 del c. a. No. 2, y la constatación hecha en la visita practicada al demandante el 28 de julio del 2005 (fls. 918-910, c. a. 2)⁹.

Conforme a lo explicado, se confirmará la sentencia apelada por no advertirse en esta instancia motivo alguno para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados.

⁶ El artículo 5 de la Ley 488 de 1998 eliminó la renta presunta sobre patrimonio bruto. La ley 1111 de 2007 redujo al 3% el parámetro del patrimonio líquido.

⁷ De acuerdo con los artículos 261 y 262 del Estatuto Tributario, está constituido por los derechos reales y personales apreciables en dinero de un contribuyente, susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta potencial, y que haya poseído el contribuyente en el último día del periodo gravable.

⁸ Valores patrimoniales netos de aportes y acciones poseídos en sociedades nacionales; de bienes afectados por hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, siempre que se demuestre la existencia de los mismos y la proporción en que influyeron en la determinación de una renta líquida inferior; de bienes vinculados a empresas en período improductivo y de los primeros \$150.000.000 de activos del contribuyente destinados al sector agropecuario; Según el artículo 193 del Estatuto Tributario, los valores patrimoniales netos de los bienes mencionados, son los que se obtienen de multiplicar el valor patrimonial de éstos, por el porcentaje que resulte de dividir el patrimonio líquido por el patrimonio bruto del año gravable base para el cálculo de la presunción.

⁹ Se repite que el patrimonio líquido de la segunda declaración de corrección del año 2002 (\$428.189.577.000) no podía tomarse para calcular la renta presuntiva del año 2003, como equivocadamente lo hizo el demandante obteniendo un valor de \$25.091.897.000, porque la extemporaneidad en la presentación de dicho denuncia privado hacía que éste fuera ineficaz. La liquidación errónea así realizada arrojó una diferencia de \$7.539.368.000 en la renta presuntiva que registró la declaración modificada por los actos demandados.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 2 de abril del 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho del Banco Cafetero S. A. en liquidación, contra LA DIAN.

2. Reconócese personería jurídica para actuar como apoderada de la DIAN a la abogada Ana Isabel Camargo Ángel, conforme al poder visible a folio 189.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ