

BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633 DE 2000 - Interpretación del artículo 17 de la Ley 633 de 2000. La expresión “impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior”, contenida en el inciso primero del artículo 17 de la Ley 633 de 2001, alude tanto al impuesto neto de renta declarado en el denuncia inicial como al declarado en el denuncia de corrección / BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633 DE 2000. Requisitos. Procedencia

“[...] la Sala debe definir si cuando el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 alude “*al impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior*”, a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría, se está refiriendo al impuesto neto de renta declarado en el denuncia inicial o en el denuncia de corrección y, si tiene alguna incidencia que el denuncia de corrección sea presentado con posterioridad a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría. La Sala considera que el impuesto neto de renta *del año inmediatamente anterior* a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría, alude al impuesto neto de renta declarado en el denuncia inicial o en el denuncia de corrección. Lo anterior, por cuanto, las correcciones a los denuncios de renta están permitidos, en los términos de los artículos 588 y 589 del E.T., tal como lo puso de presente el a quo. Y, porque al tenor del inciso segundo del artículo 588 E.T. “*Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.* [...] La Sala reitera que del inciso primero y del párrafo segundo del artículo 17 de la Ley 633 de 2000 no se puede colegir que no sea válido el impuesto neto de renta declarado en el denuncia corregido y que ese denuncia no pueda ser visto como referente válido para establecer el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, así la corrección se haya presentado con posterioridad a la declaración de renta del año 2003”.

FUENTE FORMAL: LEY 633 DE 2000 - ARTICULO 17/ ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 588, ARTICULO 589, ARTICULO 689, INCISO 1

BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633 DE 2000 - Firmeza de la declaración de renta objeto del mismo. No se afecta ni se modifica por la corrección, conforme con la ley, de la declaración privada base para establecer el incremento del impuesto neto de renta, ni incide el hecho de que el denuncia de corrección se presente con posterioridad a la declaración que se pretende beneficiar, salvo que tal denuncia sea objeto de liquidación oficial de revisión, en la cuantía del impuesto neto declarado / DENUNCIO DE CORRECCION – Es válido mientras no haya sido cuestionado por la DIAN

“El término de firmeza de los doce meses a que alude el artículo 689-1 del E.T. - que se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta que va a ser objeto del beneficio de auditoría- no se modifica o afecta por el hecho de que el contribuyente corrija, cumpliendo cabalmente la ley, el denuncia de renta que servirá de referente para establecer si se cumplen los porcentajes de incremento del impuesto neto de renta. De manera que, no tiene ninguna incidencia que el denuncia de corrección del año anterior sea presentado con posterioridad a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría. Sólo tendría incidencia en la medida en que el denuncia de corrección sea objeto de liquidación oficial de revisión, en la cuantía del impuesto neto declarado. [...]La Sala no puede suponer que la corrección de la declaración de renta, que tuvo como objetivo aumentar el impuesto del año 2002 se presentó con el ánimo de acomodar la declaración de renta del año 2003 a los requisitos previstos para acceder al beneficio de auditoría. La DIAN debió probar ese hecho, pues contaba

con las facultades de fiscalización para demostrar ese supuesto. Pero, en tanto el denunciado de corrección no haya sido cuestionado por la DIAN, la Sala debe tenerlo como válido”.

FUENTE FORMAL: LEY 633 DE 2000 - ARTICULO 17

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., trece (13) de septiembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00117-01(17937)

Actor: MARIA DEL PILAR PULECIO ESPITIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, contra la sentencia del 15 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO. Se declara la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- La liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001 del 11 de enero de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de las Personas Naturales de Bogotá de la U.A.E. — Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales — DIAN, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable de 2003, presentada por la ciudadana MARÍA DEL PILAR PULECIO ESPITIA, NIT. 51.871.491-5.

- La Resolución No, 320662007000011 del 18 de enero de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de las Personas Naturales de Bogotá de la U.A.E – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001 del 11 de enero de 2007.

SEGUNDO. A título de restablecimiento de derecho se declara la firmeza de la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2003 presentada por el contribuyente el 5 de mayo de 2004.

TERCERO. No han condena costas (sic) (...).”

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Los días 16 de mayo de 2003¹ y 5 de mayo de 2004,² María del Pilar Pulecio Espitia presentó las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios correspondientes a los años gravables 2002 y 2003, respectivamente.
- El 6 de mayo de 2004, la parte actora presentó declaración de corrección del denuncia privado correspondiente al periodo 2002³.
- El 10 de mayo de 2006, la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, mediante el Requerimiento Especial No. 320632006000026⁴, propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003.
- El 11 de enero de 2007, la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001⁵, modificó la declaración de renta del año 2003 en los términos propuestos en el requerimiento especial.
- El 18 de enero de 2008, la División Jurídica Tributaria de la Administración Local del Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, previa interposición del recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001, expidió la Resolución No. 3200662007000011⁶, mediante la que confirmó el acto administrativo recurrido.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

María del Pilar Pulecio Espitia, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“3.1. Que son nulas (i) la Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión No. 320642007000001 del 11 de enero de 2007, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de las Personas Naturales de Bogotá de la

¹ Folio 25 del C.P.

² Folios 23 del C.P.

³ Folios 24 del C.P.

⁴ Folios 26 al 39 del C.P.

⁵ Folios 49 al 78 del C.P.

⁶ Folios 89 al 102 del C.P.

UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, que fue confirmada por la Resolución No. 320662007000011 del 18 de enero de 2008, y (ii) la Resolución No. 320662007000011 del 18 de enero de 2008, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de las Personas Naturales de Bogotá de la UAE – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se resuelve un recurso de reconsideración y se confirma la Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión No. 320642007000001 por cuanto fueron expedidas:

- Con infracción de las normas de rango constitucional y legal en que deberían fundarse y violación de los principios constitucionales de la tributación;
- Mediante falsa motivación;
- Con evidente desviación de poder y fraude a la ley; y
- Con infracción del principio de confianza legítima.

3.2. Que, a título de restablecimiento del derecho, se reconozca judicialmente la firmeza de la declaración de renta de la demandante por el año gravable 2003, consolidada doce (12) meses después de su presentación sin que se hubiera notificado emplazamiento para corregir, esto es, el día 5 de mayo de 2005, fecha a partir de la cual se torna en intangible para las autoridades tributarias.

3.3. Que, en los términos de la sentencia No. 86 proferida por la Corte Suprema de Justicia con fecha 25 de julio de 1991, Expediente 2273, se fije la caución que debe otorgar mi poderdante para garantizar el pago con lo recargos a que haya lugar en cuanto lo resuelto le resulte desfavorable.”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 2, 6, 29, 209 y 230
- Estatuto Tributario: artículos 683, 689-1 (texto modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000), y 730, ordinal 5

En síntesis, los cargos de violación propuestos fueron los siguientes.

1. Violación de normas superiores.

Dijo que la DIAN violó los artículos 2⁷, 6⁸, 29⁹, 83¹⁰209¹¹ y 230¹² de la Constitución Política, y 689-1 [modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2001], 683 y 730 del E.T., porque modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2003, cuando supuestamente ya se encontraba en firme, con

⁷ En cuanto dispone que uno de los fines del Estado es asegurar un orden justo

⁸ En cuanto dispone que los servidores públicos responden por extralimitación de funciones.

⁹ En cuanto regula el derecho al debido proceso

¹⁰ En cuanto regula el principio de buena fe y constituye el fundamento del principio de la confianza legítima.

¹¹ En cuanto regula que la función administrativa está al servicio de los intereses generales en aras de garantizar la seguridad jurídica.

¹² En cuanto dispone que los jueces deben someterse a la ley

fundamento en una interpretación equivocada de las normas que regulan el beneficio de auditoría. No explicó en este acápite en qué consistió la indebida interpretación.

2. Falsa motivación

Luego de argumentar en qué consiste la causal de nulidad por falsa motivación, la demandante puso de presente que corrigió la declaración de renta del año 2002 después de haber presentado la declaración de renta del año 2003, y que en el denuncia del año 2003 se podía apreciar que había incrementado el impuesto sobre la renta del año 2002, declarado en el denuncia corregido, en los montos exigidos por el artículo 689-1 del E.T.

Alegó que la DIAN violó el artículo 689-1 E.T., puesto que, a su parecer, interpretó de manera errada que para acceder al beneficio de auditoría, la declaración de renta del año 2002 debía haber sido presentada antes que la declaración de renta del año 2003, y no posteriormente, como se verificó en el caso concreto.

Para sustentar su dicho, transcribió en dos columnas el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 689-1 E.T., y el artículo 7 del Decreto 406 de 2001, para evidenciar, a su juicio, que las citadas normas no exigían que las declaraciones presentadas y/o corregidas fueran presentadas con anterioridad a la presentación de la declaración que se desea beneficiar con la prerrogativa prevista en el artículo 689-1 E.T.

Dijo que el impuesto neto de renta de determinado año gravable también es el que se incluye en la declaración de corrección, puesto que toda declaración presentada con posterioridad a la declaración inicial se considera una corrección y la sustituye para todos los efectos legales.

Explicó que cuando un contribuyente corrige la declaración de renta del año anterior al periodo respecto del cual se aplica el beneficio de auditoría, el impuesto neto de renta que debe servir de base para determinar si cumple con los requisitos exigidos en las normas pertinentes es el de la última declaración presentada.

Por tanto, señaló que constituye una falsa motivación el hecho de que la DIAN haya tomado la declaración inicial como base para verificar los requisitos del

beneficio de auditoría cuando, para la fecha en que inició la fiscalización, aquella había sido sustituida para todos los efectos legales por la declaración de corrección.

Por último, sostuvo que las normas que regulaban el beneficio de auditoría preveían que los contribuyentes que no hubieran presentado las declaraciones del impuesto sobre la renta, estando en la obligación de hacerlo, podían acogerse al beneficio si incrementaban el impuesto neto de renta en las cuantías señaladas. Añadió que si el legislador concedió esa prerrogativa a quienes no habían declarado, con mayor razón debía beneficiar a quienes sí habían cumplido esa obligación.

3. Desviación de poder y fraude a la ley

Dijo que, en el presente caso, la DIAN incurrió en desviación de poder porque la actuación administrativa estuvo motivada por un ánimo estrictamente recaudatorio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda. Dijo que la *litis* se concretaba a decidir si la demandante tenía el derecho al beneficio de auditoría, en los términos del artículo 17 de la Ley 633 de 2000 que modificó el artículo 689-1 E.T.

Precisó que conforme con esa norma, para que proceda el beneficio de auditoría se debían cumplir los siguientes requisitos:

- Que la declaración objeto del beneficio haya sido presentada de manera oportuna. Que, conforme con el artículo 16 del Decreto 3805 de 2003, la demandante tenía como último plazo para presentar y pagar la declaración de renta del año 2003, el 13 de mayo de 2004. Y que, en efecto, presentó ese denuncia el 5 de mayo de 2004, esto es, de forma oportuna.
- Que el pago de la declaración se realice en los plazos señalados por el artículo 16 del Decreto 3805 de 2003.

- Que antes del término de firmeza de la declaración de renta, la DIAN no haya notificado emplazamiento para corregir, esto es, dentro de los doce (12) meses siguientes al 5 de mayo de 2004. Puso de presente que la DIAN no notificó el emplazamiento dentro de ese año.
- Que el contribuyente no goce de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada.
- Que el impuesto neto del período objeto de beneficio se incremente con relación al año inmediatamente anterior, en por lo menos un porcentaje equivalente a dos veces la inflación causada del respectivo periodo gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior.
- Explicó que, para el año 2003, la inflación certificada por el DANE fue de 6.49%, de tal forma que, el impuesto neto de renta debía incrementarse en por lo menos 12.98% frente al del año 2002. Que, al momento en que la parte actora presentó la declaración de renta correspondiente al año 2003, esto es el 5 de mayo de 2004, el denuncia privado del periodo 2002 que presentó el 16 de mayo de 2003 registraba como impuesto neto de renta la suma de \$100.000. Que, en consecuencia, para gozar del beneficio de auditoría la demandante debía probar que incrementó el impuesto de renta del año 2003 por lo menos en 12.98%. Que, en la declaración del periodo 2003, la parte actora consignó un valor de \$740.000, y, por lo tanto, cumplió la exigencia antes referida.
- Que el impuesto neto sobre la renta de la declaración del año frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea superior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes. Explicó que este requisito no lo cumplió la demandante. Puso de presente que para el año 2002, el salario mínimo legal mensual vigente equivalía a \$309.000, según el decreto 2910 de 2001. Que, para el 5 de mayo de 2004, fecha en que la parte actora presentó la declaración de renta del año 2003, en la cuenta corriente que lleva la DIAN figuraba que la demandante presentó la declaración de renta por el año 2002, el 16 de mayo de 2003.

- Que en esa declaración de renta del año 2002 figura que el impuesto de renta que declaró asciende a \$100.000. Que como esa suma es inferior a los dos salarios mínimos legales mensuales vigentes al año 2002 (\$618.000), no estaba satisfecho el requisito previsto en el párrafo segundo del artículo 689-1 E-T. Que no es procedente hacer el análisis con relación a la declaración de corrección del impuesto de renta que por el año 2002 presentó la demandante el 6 de mayo de 2004. Lo anterior porque, de una parte, los requisitos del beneficio de auditoría deben cumplirse a la fecha de presentación de la declaración de renta respecto de la cual se pretende el beneficio, tal como se deduce del artículo 689-1 E.T. que dispone que el término de firmeza se cuenta a partir del denunciado inicial, no del de corrección. Y, de otro lado, porque la corrección que hizo la demandante se hizo con el único propósito de “acomodarse al requisito mencionado”¹³.

Además de lo expuesto, la DIAN adujo que no era aplicable al caso concreto el literal d) del artículo 7 del Decreto 406 de 2001¹⁴, porque esa norma previó una medida excepcional para aquellos contribuyentes que no habían presentado la declaración de renta por los años gravables anteriores al del beneficio.

Que, por lo expuesto, la declaración del impuesto sobre la renta del año 2003, presentada el 5 de mayo de 2004, no gozaba del beneficio de auditoría y que, por esa razón, el término de firmeza del dicho denunciado era el general de dos años, previsto en el artículo 714 del E.T. Que, en consecuencia, los actos administrativos demandados no son nulos pues no vulneraron ningún precepto constitucional ni del Estatuto Tributario, ni fueron falsamente motivados.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, accedió a las pretensiones de la demanda.

¹³ En la declaración de corrección que por el año 2002 presentó la demandante, se incrementa el impuesto de renta de \$100.000 a \$620.000.

¹⁴“Literal d) del artículo 7 del Decreto 406 de 2001: En el caso de contribuyentes obligados a declarar que no lo hayan hecho por los años gravables anteriores al del beneficio, presentar en debida forma estas declaraciones incrementando su impuesto neto de renta en un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, y siempre que aquél no sea inferior a dos salarios mínimos mensuales legales; y pagar los valores a cargo por concepto de impuesto, sanciones, intereses y actualización. Este requisito deberá cumplirse a más tardar en la fecha en la cual vence el plazo para declarar el año gravable objeto del beneficio; (...)”

Señaló que el problema jurídico a resolver consistía en determinar si para efectos del beneficio de auditoría de la declaración de renta del año 2003, debía tenerse en cuenta el denuncia privado inicial del año 2002, existente al momento de la presentación de la declaración objeto del beneficio o la corrección efectuada con posterioridad a la presentación de la declaración de renta del año 2003.

Para resolver el problema jurídico propuesto, sostuvo que lo primero que debía determinar era si la corrección de la declaración del año 2002, efectuada el 6 de mayo de 2004, era válida a luz de lo previsto en el artículo 588 del E.T.

Explicó que, según el Decreto 3258 de 2002, la demandante debió presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002 a más tardar el 21 de abril de 2003. Que, sin embargo, cumplió esa obligación de manera extemporáneamente el 16 de mayo de 2003. Que, por lo tanto, dicho denuncia adquiría firmeza hasta el 16 de mayo de 2005.

Que como la demandante corrigió oportunamente (6 de mayo de 2004) la declaración de renta del año 2002, en el sentido de aumentar el impuesto neto de renta de \$100.000 a \$620.000, esa declaración es válida.

Que, en esa medida, la demandante satisfizo los requisitos previstos en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

Que, en efecto, como la inflación del año 2003 fue del 12,49%, para acceder al beneficio de auditoría, la parte actora debió liquidar por lo menos un impuesto neto de renta de \$720.000, exigencia que cumplió, pues el impuesto lo tasó en \$740.000.

Concluyó que, como la DIAN no notificó el emplazamiento para corregir antes del 5 de mayo de 2005, la declaración de renta del año 2003 había quedado en firme al tenor del artículo 689-1 del E.T.

EL RECURSO DE APELACIÓN.

La **DIAN** interpuso el recurso de apelación. Dijo que el artículo 689-1 del E.T. previó varios escenarios para que los contribuyentes se acogieran al beneficio de auditoría.

Que en el primero de ellos estableció que las declaraciones de los contribuyentes que incrementaran el impuesto neto de renta en un porcentaje equivalente a dos veces el valor de la inflación del respectivo año gravable, en relación con el impuesto del año anterior, quedarían en firme si dentro de los 12 meses siguientes a la presentación de la declaración no se notificaba emplazamiento para corregir.

Que el segundo escenario, previsto en el inciso 4º de la misma norma, estableció que los contribuyentes que en los años anteriores al periodo en el que pretendieran acogerse al beneficio, no hubieran presentado alguna declaración de renta y las presentaran dentro de los términos previstos para los años 2000 a 2003, tendrían derecho al beneficio de auditoría, siempre que incrementaran el impuesto neto de renta en un porcentaje equivalente a dos veces el valor de la inflación del respectivo periodo.

Señaló que, de otra parte, el literal *d)* del artículo 7 del Decreto 406 de 2001 previó otro escenario, referido a los obligados a declarar que no hubieran dado cumplimiento a esta obligación, evento en el cual, para acceder al beneficio, los requisitos debían cumplirse a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Insistió en que los requisitos previstos para acceder al beneficio de auditoría debían cumplirse en la fecha de presentación de la declaración del periodo sobre el que recaía el beneficio, ya que ese era el momento en que deberían compararse las declaraciones y no posteriormente. Que, en consecuencia, el incumplimiento de alguno de los requisitos a esa fecha implicaba el desconocimiento del beneficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los argumentos de la demanda. Manifestó que aceptar la tesis de la Administración implicaba desconocer los efectos de las correcciones de las declaraciones.

Agregó que, de conformidad con el literal *d)* del Decreto 406 de 2001, las correcciones surtidas con posterioridad a la presentación de las declaraciones beneficiadas, fueran voluntarias o provocadas, sí tienen efecto legal, tanto para determinar la pérdida del beneficio de auditoría como para mantenerlo.

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada. Dijo que para acceder al beneficio de auditoría se requería: *i)* aumentar el impuesto neto de renta del año en que se pretenda el beneficio de auditoría con respecto al año inmediatamente anterior, *ii)* que tal incremento debe corresponder a un porcentaje mínimo determinado, *iii)* realizar los pagos del impuesto en las fechas dispuestas por la ley y, *iv)* que se encontraba implícita la exigencia consistente en que al momento de la presentación de la declaración se encontraran cumplidos los tres anteriores requisitos.

Explicó que, la última condición surge de la reducción del plazo de firmeza de la declaración de renta y, por ende, de las facultades de fiscalización con las que cuenta la DIAN, porque es precisamente a partir de la declaración inicial que se cuenta el término de doce meses a que hace referencia el artículo 689-1 del E.T.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala decidirá si son nulas: *i)* la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001 del 11 de enero de 2007, mediante la que la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá de la UAE DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2003, que la demandante presentó el 5 de mayo de 2004, y *(ii)* la Resolución No. 320662007000011 del 18 de enero de 2008, expedida por la División Jurídica Tributaria de la misma Administración, que confirmó el acto administrativo recurrido.

Concretamente, la Sala decidirá si respecto de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 operó el beneficio de auditoría previsto en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, reglamentado por el Decreto 406 de 2001. Para el efecto, la Sala precisará: *(i)* los hechos relevantes para decidir el caso, *(ii)* la debida interpretación del artículo 17 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 689-1 E.T. *(iii)* el análisis del caso concreto.

De los hechos relevantes para decidir el caso.

En el presente caso, son relevantes para decidir los siguientes hechos probados:

1. El 16 de mayo de 2003¹⁵, María del Pilar Pulecio Espitia presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2002, en la que liquidó un impuesto neto de renta de \$100.000.
2. El 5 de mayo de 2004¹⁶, la parte actora presentó el denuncia privado de renta del periodo gravable 2003, en el que determinó un impuesto neto de renta de \$740.000.
3. El 6 de mayo de 2004, la demandante presentó declaración de corrección del denuncia correspondiente al año 2002¹⁷. En la corrección, la demandante: (i) modificó el renglón de deducciones¹⁸, incrementó la renta líquida gravable¹⁹, (iii) modificó el impuesto sobre la renta gravable²⁰, (iv) incrementó el anticipo que pagó por el año 2002²¹, (v) incrementó el anticipo debido por el año 2003²², (vi) incrementó el anticipo de la sobretasa²³, (vi) liquidó sanción por inexactitud²⁴, y, (vii) liquidó saldo a pagar²⁵ e intereses de mora²⁶. En total pagó \$1.142.000 en los que incluyó el pago de los \$90.000 que pagó en el denuncia inicial.
4. El 10 de mayo de 2006, la División de Fiscalización de la Administración Local Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, mediante el Requerimiento Especial No. 32063200600026²⁷, notificado el 11 de mayo del mismo año, propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2003 para incrementar el impuesto neto de renta a \$323.749.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$544.866.000.
5. El 10 de agosto de 2006, la parte actora, mediante oficio radicado en la DIAN, se opuso a la modificación propuesta en el requerimiento especial. Alegó que respecto de la declaración glosada había operado el beneficio de auditoría, estipulado en el artículo 689-1 del E.T.²⁸.

¹⁵ Folio 25 del C.P.

¹⁶ Folios 23 del C.P.

¹⁷ Folios 24 del C.P.

¹⁸ En el denuncia inicial declaró deducciones en cuantía de \$24.404.000. Y en la corrección declaró deducciones por \$21.830.000

¹⁹ En el denuncia inicial calculó la renta líquida gravable en \$19.080.000. Y en la corrección, calculó en \$21.654.000

²⁰ En el denuncia inicial calculó el impuesto en \$10.000. Y en la corrección en \$620.000. En ambos casos tuvo en cuenta el decreto 2794 de 2001.

²¹ En el denuncia inicial liquidó por anticipo del año 2002 un total de \$90.000. Y en la corrección un total de \$255.000.

²² En el denuncia inicial liquidó por anticipo del año 2003 un total de \$75.000. Y en la corrección un total de \$465.000.

²³ En el denuncia inicial liquidó por sobretasa del anticipo del año 2003 un total de \$5.000. Y en la corrección un total de \$31.000

²⁴ En cuantía de \$180.000

²⁵ En cuantía de \$1.041.000.

²⁶ En cuantía de \$191.000

²⁷ Folios 26 al 39 del C.P.

²⁸ Folios 40 al 48 del C.P.

6. El 11 de enero de 2007, la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001²⁹, rechazó los argumentos de defensa propuestos en la respuesta al requerimiento especial y modificó la declaración del 2003 en los términos propuestos en el requerimiento.
7. El 9 de marzo de 2007, la demandante interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 320642007000001.³⁰
8. El 18 de enero de 2008, la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales - Personas Naturales de Bogotá expidió la Resolución No. 230662007000011³¹, mediante la que confirmó el acto administrativo recurrido.

De la debida interpretación del artículo 689-1 E.T., modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2001.

El artículo 689-1 E.T., modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2001, dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 17. BENEFICIO DE AUDITORÍA. Modifícase el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 689-1. 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.

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

²⁹ Folios 49 al 78 del C.P.

³⁰ Folios 79 al 88 del C.P.

³¹ Folios 89 al 102 del C.P.

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.

En el caso de los contribuyentes que en los años anteriores al período en el que pretende acogerse al beneficio de auditoría, no hubieren presentado declaración de renta y complementarios, y cumplan con dicha obligación dentro de los plazos que señale el Gobierno Nacional para presentar las declaraciones correspondientes a los períodos gravables 2000 a 2003, les será aplicable el término de firmeza de la liquidación prevista en este artículo, para lo cual deberán incrementar el impuesto neto de renta a cargo por dichos períodos en un valor equivalente a dos (2) veces el porcentaje de inflación del respectivo período gravable.

Cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes, no procederá el beneficio de auditoría.

PARÁGRAFO 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.

PARÁGRAFO 2º. Cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes, no procederá la aplicación del beneficio de auditoría". (Resaltado no hace parte de la norma citada).

Para lo que interesa al caso concreto, a la Sala le corresponde precisar la interpretación del inciso primero y del párrafo segundo del artículo 17 de la Ley 633 de 2000, pues en estos dos incisos se fundamentó la DIAN para decidir que la demandante no tenía derecho al beneficio de auditoría. Concretamente, la Sala debe definir si cuando el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 alude "*al impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior*", a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría, se está refiriendo al impuesto neto de renta declarado en el denuncia inicial o en el denuncia de corrección y, si tiene alguna incidencia que el denuncia de corrección sea presentado con posterioridad a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría.

La Sala considera que el impuesto neto de renta *del año inmediatamente anterior* a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría, alude al impuesto neto de renta declarado en el denuncia inicial o en el denuncia de corrección.

Lo anterior, por cuanto, las correcciones a los denuncios de renta están permitidos, en los términos de los artículos 588 y 589 del E.T., tal como lo puso de presente el a quo. Y, porque al tenor del inciso segundo del artículo 588 E.T. "*Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con*

posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.”

El término de firmeza de los doce meses a que alude el artículo 689-1 del E.T.— que se cuenta a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta que va a ser objeto del beneficio de auditoría— no se modifica o afecta por el hecho de que el contribuyente corrija, cumpliendo cabalmente la ley, el denuncia de renta que servirá de referente para establecer si se cumplen los porcentajes de incremento del impuesto neto de renta.

De manera que, no tiene ninguna incidencia que el denuncia de corrección del año anterior sea presentado con posterioridad a la liquidación privada que gozaría del beneficio de auditoría. Sólo tendría incidencia en la medida en que el denuncia de corrección sea objeto de liquidación oficial de revisión, en la cuantía del impuesto neto declarado.

Del caso concreto

En el caso concreto está probado que la demandante corrigió el denuncia de renta del año 2002, después de haber presentado el denuncia de renta del año 2003.

La DIAN no discute que cotejado el denuncia de renta del año 2003 con el denuncia de renta corregido del año 2002, la demandante acredita el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

Lo que discute la DIAN es que la declaración de renta que debía tenerse en cuenta como parámetro de comparación era la declaración de renta vigente al momento de la presentación de la declaración de renta del año 2003, independientemente de la validez de la corrección que presentó posteriormente del denuncia de renta del año 2002. Insiste en que el requisito previsto en el párrafo 2 del artículo 17 de la Ley 633 de 2000 debía estar cumplido a la fecha en que se presentó la declaración de renta del año 2003. Además, increpó que la demandante corrigió el denuncia de renta del año 2002 con el único propósito de acomodar la declaración de renta del año 2003 a los requisitos exigidos para acceder al beneficio de auditoría.

La Sala reitera que del inciso primero y del párrafo segundo del artículo 17 de la Ley 633 de 2000 no se puede colegir que no sea válido el impuesto neto de renta declarado en el denuncia corregido y que ese denuncia no pueda ser visto como referente válido para establecer el cumplimiento de los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, así la corrección se haya presentado con posterioridad a la declaración de renta del año 2003.

La Sala no puede suponer que la corrección de la declaración de renta, que tuvo como objetivo aumentar el impuesto del año 2002 se presentó con el ánimo de acomodar la declaración de renta del año 2003 a los requisitos previstos para acceder al beneficio de auditoría. La DIAN debió probar ese hecho, pues contaba con las facultades de fiscalización para demostrar ese supuesto. Pero, en tanto el denuncia de corrección no haya sido cuestionado por la DIAN, la Sala debe tenerlo como válido.

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

F A L L A

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 15 de julio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Carta, Subsección "A", dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por María del Pilar Pulecio Espitia, en contra de la DIAN.

SEGUNDO: RECONÓCESE personería a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apodera de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, 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
Salvo Voto**

BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633 DE 2000 - Requisitos. Procedencia. No opera si la declaración de renta que sirve de referente para verificar el aumento del impuesto neto de renta liquidado en el año siguiente se corrige con posterioridad a la presentación del denuncia que pretende quedar cobijado por el beneficio

“En el proyecto se afirma que, según la norma, el impuesto se compara frente al del año anterior, ya sea que se trate del declarado en el denuncia inicial o en uno de corrección, y que no tiene ninguna incidencia que el denuncia de corrección sea presentado con posterioridad a la declaración que se pretende beneficiar. No comparto esa conclusión, como quiera que el beneficio de auditoría opera sobre las liquidaciones privadas en las que se incrementa el impuesto neto de renta, en por lo menos dos veces la inflación, en relación con el impuesto del año anterior. Por lo tanto, el cumplimiento de este requisito sólo puede verificarse comparando el impuesto liquidado en la declaración que se pretende quede cobijada por el beneficio, frente al que consta en la declaración del año anterior que obra al momento de su presentación y no frente a una declaración (posterior) que en ese momento no existía”.

FUENTE FORMAL: LEY 633 DE 2000 - ARTICULO 17/ ESTATUTO TRIBUTARIO
- ARTICULO 689, INCISO 1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00117-01(17937)

Actor: MARIA DEL PILAR PULECIO ESPITIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Con el acostumbrado respeto me separo de la decisión que tomó la Sala en el asunto de la referencia, por las siguientes razones:

De conformidad con el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, que modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría opera respecto de la liquidación privada del impuesto sobre la renta de los años gravables 2000 a 2003, de los contribuyentes 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.

Dice la norma que la declaración 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 oportuna y debidamente presentada, y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En el caso que nos ocupa, se pretende el beneficio de auditoría sobre la declaración de renta del año 2003 que fue presentada el 5 de mayo de 2004 y, para esos efectos, la declaración que se tiene como referente es la de corrección del año 2002, que fue radicada el 6 de mayo de 2004, al día siguiente, en la que se aumentó el impuesto a cargo para cumplir con el requisito exigido de que el impuesto a cargo fuera mayor a dos salarios mínimos legales mensuales³².

Como se evidencia, la declaración del año 2002 con la cual debe compararse la del año 2003 para verificar si se cumple el requisito del aumento del impuesto a cargo en los términos exigidos, para tener derecho al beneficio, fue presentada con posterioridad a la presentación de la correspondiente al año 2003, sobre la que se invoca el beneficio.

Es ilógico afirmar que al momento de presentación de la declaración actual, la del año 2003, se cumple el requisito del aumento del impuesto, respecto de una

³² Ley 633 de 2001, artículo 17, parágrafo 2º. "Cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a dos (2) salarios mínimos legales mensuales vigentes, no procederá la aplicación del beneficio de auditoría".

declaración que para ese instante no existía, pues no había sido presentada, lo que se hizo al día siguiente.

En el proyecto se afirma que, según la norma, el impuesto se compara frente al del año anterior, ya sea que se trate del declarado en el denuncia inicial o en uno de corrección, y que no tiene ninguna incidencia que el denuncia de corrección sea presentado con posterioridad a la declaración que se pretende beneficiar.

No comparto esa conclusión, como quiera que el beneficio de auditoría opera sobre las liquidaciones privadas en las que se incremente el impuesto neto de renta, en por lo menos dos veces la inflación, en relación con el impuesto del año anterior.

Por lo tanto, el cumplimiento de este requisito sólo puede verificarse comparando el impuesto liquidado en la declaración que se pretende quede cobijada por el beneficio, frente al que consta en la declaración del año anterior que obra al momento de su presentación y no frente a una declaración (posterior) que en ese momento no existía.

Contrario a lo afirmado en la sentencia, con la corrección a la declaración del año anterior, 2002, en fecha posterior a la presentación de la del año 2003, la actora sí buscaba acomodar su denuncia para acceder al beneficio de auditoría, como quiera que el denuncia del año 2002 que obraba al momento de la presentación de la declaración del ejercicio 2003, se enmarca dentro de aquellos que no permitían alcanzar el beneficio, ya que el impuesto allí liquidado era inferior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes.

En esta forma dejo expresadas las razones de mi salvamento de voto.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Dado en Bogotá D. C., a los veintiun (21) días del mes de noviembre de dos mil doce (2012)

