

PERDIDAS FISCALES - Permiten que la administración ejerza sus facultades de fiscalización para determinar la procedencia de las pérdidas, aún después de la firmeza anticipada de la declaración de renta ocasionada por el beneficio de auditoría / DECLARACION CON PERDIDA FISCAL - El término general de firmeza es de 5 años y está dado en función de la pérdida y no del beneficio a que esté sujeta la declaración / DECLARACION CON PERDIDA FISCAL - Su término de firmeza es el del artículo 147 del E.T. y no el del art. 689-1 ibidem, aunque cumpla los requisitos que el segundo establece para tener derecho al beneficio de auditoría

[...] la Sala observa que el mencionado artículo 689-1 del Estatuto Tributario trajo una previsión especial para las declaraciones que arrojen una pérdida fiscal, según la cual, la autoridad fiscal "...podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma (...)", aunque haya transcurrido el término señalado en la norma para que ocurra la firmeza de la declaración objeto del beneficio. La anterior previsión se debe armonizar con el inciso séptimo del artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que dispuso: "...El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación". Según lo antes expuesto, de la interpretación sistemática de los artículos 689-1 y 147 del Estatuto Tributario, el término general de firmeza de las declaraciones que arrojen pérdidas es de cinco años, pues dicho término, por ministerio de la ley, está dado en función de la pérdida registrada y no del beneficio a que esté sujeta la declaración. El término de firmeza así dispuesto, se aplica aunque dichas declaraciones hayan acreditado los supuestos exigidos por el artículo 689-1 ibidem, pues no puede quedar al arbitrio del contribuyente establecer, mediante el cumplimiento de tales requisitos, un término de firmeza diferente al señalado expresa y específicamente, en el artículo 147, para las declaraciones que arrojen pérdidas [...] Sobre este punto, la Sala, en fallo que ahora se reitera, precisó que el término de firmeza para las declaraciones que reportan pérdidas fiscales es el consagrado en el artículo 147 del Estatuto Tributario y no el del artículo 689-1 de dicho ordenamiento [...] Así las cosas, si bien el artículo 689-1 del Estatuto Tributario prevé para las declaraciones un término de firmeza de 6, 12 y 18 meses, en razón del beneficio de auditoría, también establece una excepción para el caso de las declaraciones en la que se reportan pérdidas fiscales y, por lo tanto, frente a éstas opera el término general de firmeza de cinco años dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, sin importar que sean o no objeto del beneficio señalado, tiempo durante el cual la Administración puede ejercer sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada, procediendo, si es del caso, a la modificación de la misma. De esta forma no resulta acertada la interpretación que la actora hace del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, esto es, que la Administración solamente puede ejercer las facultades de fiscalización para verificar que las pérdidas no se compensen hacia el futuro, pues si se aceptara que la declaración está en firme, dicha pérdida constituiría un crédito fiscal que tendría que ser compensado en periodos posteriores.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 147 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 689-1 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 24

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, presentada por Cóndor S.A. Cía. de Seguros Generales, en el sentido de rechazar una pérdida fiscal e imponer sanción por disminución de pérdidas. La Sala confirmó la

sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de dichos actos tras concluir que el denunció rentístico no estaba en firme cuando se expidió el requerimiento especial, como lo alegaba la parte actora, porque no habían vencido los 5 años que el art. 147 del E.T. establece como término de firmeza de las declaraciones tributarias que reporten pérdidas fiscales. Al respecto la Sala precisó que dicho término se aplica a todas las declaraciones que reporten pérdidas, sin perjuicio de que acrediten los requisitos contemplados en el art. 689-1 ib. para tener derecho al beneficio de auditoría, como ocurría con el denunció privado de la compañía demandante.

NOTA DE RELATORIA: Sobre el término de firmeza de las declaraciones que arrojan pérdida fiscal se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 12 de marzo de 2012, Radicación 25000-23-27-000-2007-00139-01(17180), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

DECLARACION TRIBUTARIA - Firmeza / BENEFICIO DE AUDITORIA - Permite la firmeza anticipada de la declaración de renta / BENEFICIO DE AUDITORIA - Opera respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de 2000 a 2006. Requisitos

El artículo 714 del Estatuto Tributario estableció el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, [...] Para el caso de las declaraciones presentadas dentro de los plazos previstos por el Gobierno Nacional, sobre las que no se ha solicitado devolución, la norma establece un término de firmeza de dos años contados a partir del vencimiento de término para declarar, siempre y cuando no se haya notificado el requerimiento especial. No obstante, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario señaló un término de firmeza especial de doce (12) meses, en razón al beneficio de auditoría, para las declaraciones de los años gravables 2000 a 2003, aunque para aquellas que arrojen pérdida fiscal le permitió a la Administración el ejercicio de las facultades de fiscalización, para efectos de determinar la procedencia o improcedencia de la misma [...] Conviene precisar que el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 modificó la anterior disposición y determinó que el beneficio de auditoría también se aplica para los años gravables 2004 a 2006, estableciendo unos términos de firmeza de 6, 12 y 18 meses [...] Así, el beneficio de auditoría también opera respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2004 a 2006 y consiste en la firmeza anticipada del denunció rentístico por un término que puede ser de seis (6) meses para los contribuyentes que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo periodo gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 714 / LEY 863 DE 2003 - ARTICULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 689-1

FACULTADES DE FISCALIZACION - Alcance frente al artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Finalidad

Las disposiciones antes mencionadas se remiten a las facultades de fiscalización previstas en los artículos 684 y 688 del E.T. [...] En tal sentido, el artículo 688 ibídem estableció que las aludidas facultades las ejerce el jefe de la Unidad de Fiscalización, para lo cual podrá proferir los requerimientos especiales y demás actos de trámite en los procesos de determinación de los impuestos. Así las cosas, las facultades de fiscalización de la Administración a que se refiere el inciso 3º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, tienen como fin asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, mediante la verificación de la exactitud

de las declaraciones tributarias que sean objeto del beneficio de auditoría y el desarrollo de las diligencias necesarias para determinar correctamente los impuestos, para lo cual podrá expedir los requerimientos y demás actos a que haya lugar. De lo anterior se concluye que las facultades de fiscalización van más allá de una simple verificación, ya que las mismas, al pretender asegurar la correcta determinación de los impuestos, facultan a la Administración para expedir los actos que garanticen el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, dentro de los que se encuentran los requerimientos especiales.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 147 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 689-1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., quince (15) de mayo de dos mil catorce (2014).

Radicación número: 25000-23-27-000-2011-00122-01(19647)

Actor: CONDOR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 3 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 29 de abril de 2006, el contribuyente CÓNDROR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2005, en la que se acogió al beneficio de auditoría de seis meses, previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de los Grandes Contribuyentes expidió el Requerimiento Especial número 313382009000016 del 23 de julio de 2009, en el que propuso desconocer la

pérdida fiscal liquidada por la actora en la suma de \$7.659.561.000 e imponer la sanción por disminución de pérdidas por un valor de \$4.289.354.000, acto que fue respondido en la oportunidad legal.

La mencionada dependencia practicó la Liquidación Oficial de Revisión número 312412010000013 del 7 de abril de 2010, manteniendo las glosas y las sanciones propuestas en el requerimiento especial.

Frente a la liquidación señalada, la actora interpuso el recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución número 900183 del 23 de noviembre de 2010, confirmatoria del acto recurrido.

LA DEMANDA

El apoderado de la actora, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

“Los actos que demando en acción de nulidad y restablecimiento del derecho son:

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412010000013 de fecha 7 de abril de 2010, proferida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la liquidación privada de la sociedad CONDOR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES correspondiente a la declaración de impuesto sobre la renta del año gravable 2005.

Resolución Nº 900183 de fecha 23 de Noviembre de 2010, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho solicito se declare lo siguiente:

Primero: *Que la liquidación privada de impuesto sobre la renta, presentada por la sociedad **CONDOR S.A. COMPAÑÍA DE SEGUROS GENERALES**, correspondiente al ejercicio gravable 2005, se encuentra en firme.*

Segundo: *Que se condene en costas a la demandada, consistentes en reconocer a favor de mi representada los costos del proceso más los honorarios correspondientes a la representación que realiza el suscrito, en calidad de Abogado apoderado de la sociedad”.*

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 147, 647-1, 689-1 y 730-1 del Estatuto Tributario y 1º del Decreto 1032 de 1999.

Concepto de la violación

Expuso el concepto de la transgresión en los términos que a continuación se resumen:

Dijo que la Administración no puede modificar la declaración privada, en razón a la existencia del beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Señaló que las declaraciones que arrojan pérdida sí pueden ser objeto del mencionado beneficio pues las facultades de fiscalización, después de transcurrido el término especial de firmeza, tienen como fin verificar la procedencia de la pérdida, no para modificarla, sino para determinar si ésta es amortizable en declaraciones posteriores.

Agregó que el término de firmeza general, de cinco años, previsto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, opera respecto de las declaraciones que arrojan o amortizan pérdidas y que no son sometidas el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del mismo estatuto, que es una norma especial frente al artículo indicado.

Dijo que la procedencia del beneficio consagrado en la disposición mencionada, sobre las declaraciones que arrojen pérdida, se infiere de los siguientes apartes del inciso tercero del artículo 689-1 del Estatuto Tributario:

“Cuando la declaración objeto del beneficio de auditoría arroje pérdida fiscal...”:
Considera que el texto de este aparte es claro al señalar que la declaración de renta que arroje pérdida fiscal puede ser objeto del beneficio de auditoría, contrariamente a lo expuesto en la liquidación de revisión.

“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 periodo de los doce (12) meses de que trata el presente artículo”:
Explicó que el fragmento normativo anotado autoriza a la Administración para

fiscalizar la declaración que es objeto del beneficio de auditoría, una vez ésta se encuentra en firme, pero sólo para determinar la procedencia o improcedencia de la amortización de esa pérdida en ejercicios posteriores, lo cual no quiere decir que el beneficio indicado no opere y que, por ende, la declaración no esté amparada por el término especial de firmeza.

Afirmó que lo pretendido por el legislador fue permitir que la Administración revisara la declaración aunque haya transcurrido el término de firmeza, para controlar la compensación de pérdidas improcedentes, amparadas en la firmeza de la declaración.

Precisó que la entidad demandada no puede desatender el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y aplicar el término general de firmeza de las declaraciones que arrojen pérdidas, contenido en el artículo 147 ibídem, pues la primera norma reviste un carácter especial.

Aseguró que el argumento de la demandada, según el cual el mencionado artículo 147 es norma posterior al artículo 689-1 no tiene asidero jurídico, pues en principio debe analizarse la especialidad de las normas y verificar si existe conflicto entre ellas, lo que no ocurre en el caso que se evalúa.

Por lo anterior, adujo que el requerimiento especial es nulo por haber sido notificado extemporáneamente, una vez transcurrido el término de firmeza de seis meses de la declaración tributaria, lo que trae como consecuencia que la liquidación de revisión también lo sea, como lo dispone el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

Se opuso a la sanción impuesta por rechazo o reducción de pérdidas en cuantía de \$4.289.354.000, porque había operado el término de firmeza de la declaración amparada por el beneficio de auditoría y, por tanto, la pérdida sólo podía ser decretada como improcedente para su posterior amortización pero no podía ser reducida.

Solicitó revisar la legalidad de la sanción con fundamento en el principio de justicia tributaria, en razón a que en el *sub-lite* es menester evidenciar un daño sufrido por el Estado para que proceda la aplicación de la sanción.

Citó la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998 y anotó que en este caso no hay evidencia de ningún daño, porque si la Administración decreta la improcedencia de la pérdida declarada, tal circunstancia no representa un incremento en el valor a pagar o una disminución del saldo a favor de esa declaración o de denuncios fiscales posteriores. Además, destacó que el contribuyente no ha solicitado la compensación o amortización de esa pérdida, por lo que concluyó que la sanción impuesta no se ajusta a los principios de razonabilidad, justicia y equidad.

Se refirió a la sentencia C-910 de 2004 y señaló que la conducta sancionable consiste en declarar una pérdida mayor, aunque ésta no se haya compensado o amortizado; que sin embargo, si la Administración encuentra que dicha pérdida es improcedente, el contribuyente no podrá amortizarla en ningún periodo y, por tanto, no se presenta un daño o perjuicio al Estado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Calificó de contradictorio que la actora afirmara, de un lado, que la declaración que fue objeto del beneficio quedó en firme y, del otro, que a pesar de la firmeza, la Administración conserva su facultad de fiscalización durante cinco años, para determinar la procedencia fiscal de las pérdidas pero que dicha facultad no la puede ejecutar respecto del periodo declarado sino sobre periodos posteriores.

Afirmó que según la tesis expuesta por la demandante, y dada la independencia de cada periodo, no podría rechazarse la posterior compensación de la pérdida declarada en el año 2005, porque en dicha declaración, que quedó en firme, la pérdida quedará inalterada.

Dijo que lo correcto es interpretar que la declaración en la que se registran pérdidas no es objeto del beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y que su término de firmeza es el de cinco años contemplado en el artículo 147 ibídem. Como sustento de lo anterior transcribió los Conceptos

de la DIAN 008895 del 10 de febrero de 2011; 075186 del 12 de octubre de 2010 y 103121 del 20 de octubre de 2008, que se presumen legales y veraces.

Indicó que el artículo 1º del Decreto 1032 de 1999 dispone que no son deducibles las pérdidas fiscales y el exceso de renta presuntiva sobre la renta líquida ordinaria, cuando no se encuentren soportadas en la realidad económica tributaria del contribuyente y que para disminuir dicha pérdida se debe agotar el proceso de determinación del tributo.

Expuso que lo esencial del asunto es que la demandante incluyó en su declaración tributaria, partidas a las que no tenía derecho y que generaron una pérdida fiscal, improcedencia que no fue referida en la demanda.

Argumentó que el cargo de improcedencia de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas está ligado a la firmeza de la declaración tributaria presentada con beneficio de auditoría, por lo que se remitió a las motivaciones expuestas.

En cuanto a la ausencia de daño, invocada por la actora, transcribió la sentencia C-910 de 2004 que analizó el artículo 647-1 del Estatuto Tributario y concluyó que una vez demostrada la improcedencia de la pérdida fiscal, la sanción recae sobre el periodo en el que tal pérdida se declaró, sin importar si la misma se compensó o no en periodos subsiguientes, es decir, sin considerar daños eventuales y futuros, lo que por demás confirma el deber de agotar el procedimiento de determinación del tributo, respecto de la declaración de renta por el año gravable 2005.

Razonó que como las pérdidas de un periodo fiscal se pueden compensar en los siguientes, si un contribuyente omite ingresos o incluye costos y deducciones improcedentes que deriven en una pérdida fiscal, se disminuye injustificadamente el nivel de tributación.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda, con fundamento en estas consideraciones:

Anotó que conforme con el artículo 714 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias pueden ser revisadas y cuestionadas por la Administración dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha de presentación, en el caso de las declaraciones extemporáneas; sin embargo, precisó que para el caso de las declaraciones que determinan o compensan pérdidas existe un término especial de firmeza de cinco años, de conformidad con el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Señaló que la ley contempla casos especiales en los que las declaraciones adquieren firmeza en un término diferente al general, dentro de los que se encuentra el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, según el cual, dependiendo del porcentaje de incremento del impuesto que realice el contribuyente, se reduce el tiempo para que la Administración cuestione la declaración privada, es decir, se disminuye el término de firmeza de la declaración.

Observó que el inciso tercero del artículo referido previó la posibilidad de que las declaraciones que determinen pérdidas fiscales sean objeto del beneficio de auditoría aunque, en lo que respecta a la pérdida fiscal, la Administración conserva sus facultades de fiscalización a pesar de la firmeza del denuncia rentístico.

Precisó que los artículos 147 y 689-1 del Estatuto Tributario no son contradictorios, pues el primero se aplica de forma general a las declaraciones que determinan o compensan una pérdida fiscal y el segundo regula de forma especial los eventos en los que la declaración que determina una pérdida es objeto del beneficio de auditoría, caso en que a pesar de la firmeza de la misma, la Administración conserva la facultad de fiscalización, aunque sólo respecto de la procedencia o improcedencia de la pérdida y su consecuente compensación en periodos fiscales posteriores.

Concluyó que cuando se encuentre en firme la declaración que arroje una pérdida en los términos del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la agencia fiscal podrá expedir el requerimiento especial, pero únicamente sobre la determinación de la pérdida, para lo cual cuenta con el término de cinco años contados desde la fecha de presentación de la declaración, sin importar que haya operado el beneficio de

auditoría y si encuentra que el contribuyente declaró como pérdida un mayor valor al debido, podrá modificar la declaración privada e imponer la sanción por rechazo o disminución de pérdidas a que se refiere el artículo 647-1 del Estatuto Tributario.

Agregó que las facultades de fiscalización se deben ejercer de cara a la declaración que determinó la pérdida y no sobre las de periodos posteriores en los que dicha pérdida se pretenda compensar, pues no se puede objetar una pérdida si previamente no se han discutido los conceptos que la originan (costos, deducciones y exenciones).

En lo que respecta a los principios de periodicidad y eficiencia del tributo, anotó que en los casos en los que el contribuyente amortice la pérdida improcedente en varios periodos fiscales, la Administración tendría que iniciar tantos procesos de determinación del impuesto como compensaciones fueran presentadas, por lo que al proferir el requerimiento especial contra el acto que determinó la pérdida, se evita que se soliciten tales compensaciones improcedentes.

Sobre la sanción consagrada en el artículo 647-1 del Estatuto Tributario, dijo que su objeto consiste en evitar que los contribuyentes declaren mayores valores por concepto de pérdidas y debe ser aplicada en el momento en que se declara el incremento de las mismas, mas no cuando se hace efectiva la consecuencia de tal conducta, esto es, cuando se realiza la compensación con futuras rentas, tal como lo señaló la Corte Constitucional en la sentencia C-910 de 2004.

Consideró que la procedencia de la sanción no depende de la existencia de un daño para el Estado, pues su imposición busca garantizar la veracidad de la información llevada a la declaración del contribuyente.

Afirmó que a pesar de que el beneficio de auditoría operó frente a la declaración presentada por la actora, la Administración conservó la facultad de fiscalización para determinar la procedencia de las pérdidas contenidas en la misma, lo que fue realizado en los actos administrativos que ahora se demandan.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora se opuso a la sentencia de primera instancia, con los siguientes argumentos:

Dijo que el fallo impugnado reconoció acertadamente que el beneficio de auditoría procede cuando la declaración se ha presentado con pérdida fiscal pero que, sin embargo, el *a-quo* decidió levantar dicho beneficio y denegar las súplicas de la demanda, asumiendo una posición que no fue expresada por las partes, como lo es que la autoridad tributaria conserva la potestad de revisar la pérdida fiscal, sin percatarse que la misma es el resultado de la verificación de ingresos y deducciones.

Que dado que existe una coincidencia interpretativa con los argumentos esbozados en la demanda, pues cuando se llega al término de firmeza especial la declaración deviene en inmodificable, lo que es contrario a la tesis sostenida por la Administración en los actos demandados, se debió acceder a las pretensiones de la demanda.

Indicó que el fundamento normativo de la actuación de la entidad demandada es errado, pues la norma base de su actuación debe ser entendida en una dimensión opuesta, lo que conduce a que el contribuyente no debe asumir la carga de un exceso administrativo.

Resaltó que el yerro del juez de instancia se da por la indebida interpretación que hace del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, en cuanto a la potestad que le asiste a la autoridad tributaria después de la firmeza de la declaración tributaria y que, en el presente caso, es incongruente la conclusión del Tribunal al decir que el denuncia privado está en firme pero que es objeto de modificación, rompiendo el sentido del beneficio de auditoría.

Dijo que según una correcta interpretación del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, lo que pretende la potestad de fiscalización de la Administración es permitirle verificar la pérdida declarada, en orden a determinar si el contribuyente goza del derecho a solicitar su amortización en los años siguientes y evitarla, sustentada, sólo, en la firmeza de la declaración.

Alegó que la pérdida fiscal se da como resultado del proceso ordinario de depuración de la renta y se presenta cuando los costos y deducciones superan los

ingresos, por lo que dicha pérdida no se puede tomar como un elemento aislado ni falta de contenido. En consecuencia, no se puede proferir un requerimiento especial, únicamente respecto de la determinación de la pérdida, sin referirse a otros renglones de la declaración.

Concluyó que el hecho de emitir un requerimiento especial para posteriormente expedir una liquidación que determine la procedencia o improcedencia de la pérdida fiscal sobre una declaración en firme, contraría el citado artículo 689-1 del Estatuto Tributario y transgrede la seguridad jurídica del contribuyente, así como el principio de confianza legítima con que actúa.

Insistió en que se le permite a la DIAN verificar la procedencia de la pérdida pero sólo con el fin de aceptar o rechazar su compensación en años posteriores y no para modificar la declaración que originó la pérdida.

Se opuso a la aplicación de la sanción porque operó la firmeza de la declaración, por efectos del beneficio de auditoría, por lo que la pérdida no puede ser reducida sino solamente decretada como improcedente para su posterior amortización; entonces, mal puede imponerse una sanción por reducción de la pérdida que es inmodificable.

Dijo que la finalidad de la revisión oficial de la pérdida declarada en el beneficio de auditoría permite ratificar su ocurrencia, firmeza y compensación en periodos gravables posteriores, en los términos señalados en el artículo 147 del E.T., toda vez que este precepto no fue modificado por el legislador al otorgar el citado beneficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora reiteró las argumentaciones presentadas en la demanda y en el recurso de apelación.

La demandada insistió en las argumentaciones expuestas en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público pidió que se confirme la sentencia objeto de apelación porque el artículo 689-1 del Estatuto Tributario reservó a la Administración la facultad de revisar la pérdida fiscal en los casos en los que ésta se declarara al amparo del beneficio de auditoría, aun cuando la declaración se encontrara en firme como consecuencia del mismo.

Dijo que la finalidad de la revisión oficial de la pérdida declarada en una declaración con beneficio de auditoría permite ratificar su ocurrencia, firmeza y compensación en periodos gravables posteriores, en los términos señalados en el artículo 147 del E.T., toda vez que este precepto no fue modificado por el legislador al otorgar el citado beneficio.

Que la procedencia de la pérdida no puede estar orientada a la verificación de la compensación en periodos posteriores, porque carecería de objeto pretender revisar la compensación de la pérdida declarada bajo el beneficio, si la declaración se encuentra en firme.

En cuanto a la sanción prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, resaltó que la DIAN determinó que el contribuyente, en la declaración presentada, solicitó un mayor valor por concepto de pérdida líquida del que se derivó un menor impuesto a pagar. Además, los argumentos presentados por la actora carecen de sustento legal, pues dicha declaración puede ser objeto de fiscalización, lo que conduce a que dicha sanción sea procedente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005, en el sentido de rechazar una pérdida por la suma de \$7.659.561.000 e imponer sanción por disminución de pérdidas en cuantía de \$ 4.289.354.000.

Para tal efecto, en razón al beneficio de auditoría que pesa sobre la mencionada declaración, debe la Sala establecer si el beneficio a que se refiere el artículo 689-1 del Estatuto Tributario procede de cara a las declaraciones que reportan pérdidas fiscales y, consecuente con lo anterior, precisar el límite de las facultades de fiscalización a que se refiere dicha norma.

Marco general

El artículo 714 del Estatuto Tributario estableció el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, así:

"La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó". (Subraya la Sala).

Para el caso de las declaraciones presentadas dentro de los plazos previstos por el Gobierno Nacional, sobre las que no se ha solicitado devolución, la norma establece un término de firmeza de dos años contados a partir del vencimiento de término para declarar, siempre y cuando no se haya notificado el requerimiento especial.

No obstante, el artículo 689-1 del Estatuto Tributario señaló un término de firmeza especial de doce (12) meses, en razón al beneficio de auditoría, para las declaraciones de los años gravables 2000 a 2003, aunque para aquellas que arrojen pérdida fiscal le permitió a la Administración el ejercicio de las facultades de fiscalización, para efectos de determinar la procedencia o improcedencia de la misma, al señalar:

"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. (...)

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. (...). (Subraya la Sala).

Conviene precisar que el artículo 28 de la Ley 863 de 2003 modificó la anterior disposición y determinó que el beneficio de auditoría también se aplica para los años gravables 2004 a 2006, estableciendo unos términos de firmeza de 6, 12 y 18 meses. Para esto, indicó:

"Parágrafo 3°. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (Subraya la Sala).

Así, el beneficio de auditoría también opera respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los años gravables 2004 a 2006 y consiste en la firmeza anticipada del denunciado rentístico por un término que puede ser de seis (6) meses para los contribuyentes que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo periodo gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior.

Hecha la anterior precisión, la Sala observa que el mencionado artículo 689-1 del Estatuto Tributario trajo una previsión especial para las declaraciones que arrojen una pérdida fiscal, según la cual, la autoridad fiscal "...podrá ejercer las facultades de fiscalización para determinar la procedencia o improcedencia de la misma (...)", aunque haya transcurrido el término señalado en la norma para que ocurra la firmeza de la declaración objeto del beneficio.

La anterior previsión se debe armonizar con el inciso séptimo del artículo 147 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 24 de la Ley 788 de 2002, que dispuso: “...*El término de firmeza de las declaraciones de renta y sus correcciones en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales, será de cinco (5) años contados a partir de la fecha de su presentación*”.

Según lo antes expuesto, de la interpretación sistemática de los artículos 689-1 y 147 del Estatuto Tributario, el término general de firmeza de las declaraciones que arrojen pérdidas es de cinco años, pues dicho término, por ministerio de la ley, está dado en función de la pérdida registrada y no del beneficio a que esté sujeta la declaración.

El término de firmeza así dispuesto, se aplica aunque dichas declaraciones hayan acreditado los supuestos exigidos por el artículo 689-1 ibídem, pues no puede quedar al arbitrio del contribuyente establecer, mediante el cumplimiento de tales requisitos, un término de firmeza diferente al señalado expresa y específicamente, en el artículo 147, para las declaraciones que arrojen pérdidas.

Las disposiciones antes mencionadas se remiten a las facultades de fiscalización previstas en los artículos 684 y 688 del E.T., que en su orden señalan:

Art. 684.- Facultades de Fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. (...)

*f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna **determinación** de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta **determinación**”. (Subraya y resalta la Sala).*

En tal sentido, el artículo 688 ibídem¹ estableció que las aludidas facultades las ejerce el jefe de la Unidad de Fiscalización, para lo cual podrá proferir los

¹ Estatuto Tributario Art. 688 “Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y

requerimientos especiales y demás actos de trámite en los procesos de determinación de los impuestos.

Así las cosas, las facultades de fiscalización de la Administración a que se refiere el inciso 3º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, tienen como fin asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, mediante la verificación de la exactitud de las declaraciones tributarias que sean objeto del beneficio de auditoría y el desarrollo de las diligencias necesarias para determinar correctamente los impuestos, para lo cual podrá expedir los requerimientos y demás actos a que haya lugar.

De lo anterior se concluye que las facultades de fiscalización van más allá de una simple verificación, ya que las mismas, al pretender asegurar la correcta determinación de los impuestos, facultan a la Administración para expedir los actos que garanticen el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, dentro de los que se encuentran los requerimientos especiales.

Caso particular

En el sub-lite están demostrados los siguientes hechos relevantes:

- El 19 de abril de 2006, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2005, respecto de la cual se acreditaban los requisitos establecidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario para quedar cobijada por el beneficio de auditoría, en el término de seis (6) meses, por haber incrementado el impuesto neto de renta en un 181.02%², en relación al declarado en el año gravable anterior, 2004. En dicha declaración, el contribuyente registró en el renglón "*Pérdida líquida del ejercicio*", la suma de \$7.659.461.000³.

demás actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones".

² Liquidación de revisión, folio 27, anverso.

³ Visible en el folio 108 del cuaderno de antecedentes.

- El 23 de julio de 2009, la Administración expidió el Requerimiento Especial número 312382009000016⁴, en el que propuso el rechazo de la pérdida registrada y la imposición de la sanción por disminución de la pérdida, en cuantía de \$4.289.354.000.
- El 7 de abril de 2010, practicó la Liquidación Oficial de Revisión número 312412010000013⁵, en la que confirmó el rechazo de la pérdida propuesto en el requerimiento especial, así como la sanción referida.
- Contra el acto señalado, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración en el que no se pronunció sobre el rechazo de las pérdidas fiscales declaradas, que fue resuelto negativamente por la Resolución 900 del 23 de noviembre de 2010⁶.

Frente a los supuestos referidos, la Sala advierte que al 23 de julio de 2009, momento de expedición del requerimiento especial, la declaración presentada por la actora el 19 de abril de 2006 no estaba en firme, pues no había transcurrido el término de firmeza de cinco (5) años a que se refiere el artículo 147 del Estatuto Tributario.

Sobre este punto, la Sala, en fallo que ahora se reitera, precisó que el término de firmeza para las declaraciones que reportan pérdidas fiscales es el consagrado en el artículo 147 del Estatuto Tributario y no el del artículo 689-1 de dicho ordenamiento, al indicar⁷:

“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 N° 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.

⁴ Visible de folio 541 a folio 569 del cuaderno de antecedentes.

⁵ Visible de folio 24 a folio 50 del cuaderno principal.

⁶ Visible de folio 51 a folio 67 del cuaderno principal.

⁷ CONSEJO DE ESTADO Sección Cuarta, sentencia del 12 de marzo de 2012, expediente 17180, consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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". (Subraya la Sala).

Así las cosas, si bien el artículo 689-1 del Estatuto Tributario prevé para las declaraciones un término de firmeza de 6, 12 y 18 meses, en razón del beneficio de auditoría, también establece una excepción para el caso de las declaraciones en la que se reportan pérdidas fiscales y, por lo tanto, frente a éstas opera el término general de firmeza de cinco años dispuesto en el artículo 147 del Estatuto Tributario, sin importar que sean o no objeto del beneficio señalado, tiempo durante el cual la Administración puede ejercer sus facultades de fiscalización frente a la declaración privada, procediendo, si es del caso, a la modificación de la misma.

De esta forma no resulta acertada la interpretación que la actora hace del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, esto es, que la Administración solamente puede ejercer las facultades de fiscalización para verificar que las pérdidas no se compensen hacia el futuro, pues si se aceptara que la declaración está en firme, dicha pérdida constituiría un crédito fiscal que tendría que ser compensado en periodos posteriores.

En lo que respecta a la sanción impuesta en cuantía de \$4.289.354.000, el artículo 647-1 del Estatuto Tributario estableció:

"La disminución de las pérdidas fiscales declaradas por el contribuyente, mediante liquidaciones oficiales o por corrección de las declaraciones privadas, se considera para efectos de todas las sanciones tributarias como un menor saldo a favor, en una cuantía equivalente al impuesto que teóricamente generaría la pérdida rechazada oficialmente o disminuida en la corrección. Dicha cuantía constituirá la base para determinar la sanción, la cual se adicionará al valor de las demás sanciones que legalmente deban aplicarse". (Subraya la Sala).

En atención a la norma transcrita, la Sala advierte que la sanción procede por el simple hecho de llevar a la declaración tributaria mayores valores a los reales, lo que en este caso se concretó cuando el contribuyente registró en el renglón

“Pérdida líquida del ejercicio”, la suma de \$7.659.461.000, que fue declarada improcedente por la Administración, sin que la actora haya cuestionado tal rechazo.

Cabe recordar que la Corte Constitucional⁸ manifestó que la sanción referida opera por el simple hecho de incluir en el denuncia rentístico valores mayores a los reales por concepto de pérdidas, para lo cual expresó:

“Por las anteriores consideraciones, encuentra la Corte que la norma demandada, no presume la mala fe del contribuyente y se ajusta a los artículos 29 y 83 de la Constitución, porque la sanción no corresponde a un hecho futuro y eventual, cual sería compensar las pérdidas declaradas, sino a una conducta actual y establecida conforme a las reglas del debido proceso, cual es haber incluido en la declaración, valores mayores que los reales por concepto de pérdidas. No se trata entonces de desconocer la presunción de inocencia o de presumir una culpabilidad futura, porque la sanción se aplica a un hecho cierto, preexistente a la sanción, y que configura para el contribuyente un crédito fiscal, independientemente de su decisión de hacerlo valer en el futuro o no”. (Subraya la Sala).

Conforme con las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada por no advertirse en esta instancia motivo alguno para desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos acusados.

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

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 3 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación, por las razones expuestas en la parte motiva del presente proveído.

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

⁸ C-910 del 21 de septiembre de 2004.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ