

BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633/00 - Fue declarado inexecutable por violar la igualdad ante las cargas públicas / PRINCIPIO DE LA BUENA FE - Implica no afectar las situaciones jurídicas consolidadas de los contribuyentes cumplidos / ACTIVOS EN MONEDA EXTRANJERA - la inclusión en la declaración de renta daba lugar a una amnistía declarada inexecutable

Esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional siguiendo el criterio de que este tipo de medidas viola el principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria. Consideró que la única justificación de la amnistía tributaria era la calidad de moroso del contribuyente beneficiario "porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió declarar dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza "legalizar" estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometiendo a tarifas más altas". Sin embargo aclaró que la inexecutableidad no tenía efectos retroactivos, ya que en desarrollo del principio de la buena fé consagrado en el artículo 83 superior, no podían afectarse situaciones jurídicas consolidadas, de aquellos contribuyentes que se acogieron a lo dispuesto en la norma, durante el término de su vigencia.. Entonces, mientras estuvo vigente, el beneficio consistía en que el término de firmeza de las declaraciones de renta del año gravable 2000 y anteriores se reducía de 2 años a 4 meses, como contraprestación para que se incluyeran en la declaración de renta del año gravable 2000, los activos en moneda extranjera poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999 que no habían sido declarados.

FIRMEZA DE LIQUIDACION PRIVADA - En el caso de los activos en moneda extranjera sólo operaba sobre la diferencia patrimonial / BENEFICIO DE AUDITORIA DE LA LEY 633/00 - No es posible aplicarlo al impuesto sobre las ventas / ACTIVOS EN MONEDA EXTRANJERA - Beneficios por incluirlos en la declaración de renta de los años 2000 y anteriores

Pero la firmeza no operaba sobre la totalidad de la declaración de renta, sino en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, por lo tanto, los demás conceptos de la liquidación privada no quedaban cobijados con el beneficio. Además otra ventaja era la reducción del valor a pagar por dichos activos: 3% del valor patrimonial bruto de los mismos, de los cuales 2 puntos correspondían al impuesto de renta y 1 punto como sanción por la omisión de activos (sanción que según el artículo 649 del Estatuto Tributario es del 5%). Finalmente, una vez cumplidos los requisitos y su liquidación en firme por los conceptos mencionados, exoneraba a los contribuyentes de investigaciones y sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieran en el exterior antes del primero de agosto del año 2000. De acuerdo con lo anterior, no es posible aplicar este beneficio al impuesto sobre las ventas porque los conceptos que allí se "protegían" eran exclusivos del impuesto de renta y ajenos por tanto a la depuración del impuesto sobre las ventas. En el caso bajo análisis, la adición de ingresos por las operaciones gravadas, se originó luego de una investigación tributaria donde se estableció que el contribuyente había declarado ingresos por valor menor al real y existieron valores consignados en sus cuentas bancarias, no registradas en la contabilidad, correspondientes a ingresos obtenidos por su actividad de venta de muebles para el hogar, conforme al artículo 755-3 del Estatuto Tributario. De manera que el beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 no tenía efectos en relación con

su declaración del impuesto sobre las ventas por el 4 bimestre de 1999, pues era exclusivo para la liquidación privada del impuesto de renta y sólo por los conceptos relacionados con los activos declarados.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., catorce (14) de junio de dos mil siete (2007)

Radicación número: 66001-23-31-000-2003-000781-01(15578)

Actor: FEDERICO ALBERTO BOTERO GAVIRIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por el demandante contra la sentencia de 31 de marzo de 2005 del Tribunal Administrativo de Risaralda, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre las ventas del cuarto período de 1999.

ANTECEDENTES

El 14 de septiembre de 1999 Federico Alberto Botero Gaviria presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el 4º bimestre de 1999 en la que declaró como ingresos por operaciones gravadas \$24.469.000.

Como resultado de la operación de registro adelantada el 18 de octubre de 2000 en los establecimientos de comercio de propiedad del contribuyente, la DIAN encontró hechos constitutivos de indicios graves de incurrir en omisión de ingresos y doble facturación, pues según el informe de análisis documental, se determinaron ingresos por el período de \$241.665.000 que no fueron declarados.

El 26 de diciembre de 2001, la DIAN decretó una inspección tributaria que se llevó a cabo el 28 de enero de 2002, cuya acta se negó a firmar el contribuyente y quien afirmó tener los documentos solicitados en su casa pero que allí no atendía visitas. Mediante requerimiento ordinario, la DIAN solicitó el envío de la información requerida, sin embargo el contribuyente no dio respuesta. También requirió a los clientes del demandante para que le informaran sobre las transacciones realizadas, quienes en su mayoría respondieron que no se les expidió factura.

También solicitó información a las entidades financieras. Certificaron consignaciones bancarias por el 4º bimestre de 1999, la suma de \$174.659.271.

El 27 de junio de 2002 la DIAN practicó el requerimiento especial 160762002000071 por medio del cual se propuso la modificación del impuesto sobre las ventas por el 4 período de 1999 para adicionar como ingresos brutos por operaciones gravadas el 15% de las consignaciones bancarias conforme lo dispuesto en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, e imponer sanción por inexactitud de \$6.707.000.

El actor no respondió al requerimiento especial y el 28 de noviembre de 2002 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 160642002000055 en los mismos términos del requerimiento.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 160772003000006 de 30 de abril de 2003 que resolvió el recurso de reconsideración.

LA DEMANDA

El actor solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó y como consecuencia de la nulidad pidió que se le restableciera el derecho.

Invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política, 4 de la Ley 633 de 2000, 7, 705, 706, 710, 714, 743, 745, 773 y siguientes del Estatuto Tributario, cuyo concepto de violación desarrolló a través de los siguientes cargos:

1. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA

Conforme al artículo 705-1 del Estatuto Tributario el término para notificar el requerimiento especial y de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas es el mismo que corresponde a la declaración de renta.

El artículo 4 de la Ley 633 de 2000 estableció el beneficio de auditoría para los contribuyentes del impuesto de renta y complementarios, en virtud del cual si el contribuyente declara los activos no declarados representados en moneda extranjera poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999 y paga el 3% sobre el valor patrimonial bruto de esos activos, la liquidación privada quedará en firme dentro de los 4 meses siguientes a su presentación, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que le dieron origen.

Como lo manifestó la DIAN al decidir la reconsideración interpuesta contra la liquidación de revisión por el impuesto de renta del año 2000, el contribuyente cumplió con todos los requisitos para acceder al beneficio de auditoría.

De acuerdo con lo anterior, como los activos objeto del beneficio ascendían a \$100.000.000 no se podían adicionar todos los ingresos relacionados con las consignaciones bancarias sin excluir los ingresos que dieron origen a tales activos afectados con los respectivos costos y deducciones.

2. CONSIGNACIONES BANCARIAS

El proceder administrativo de aplicar el 15% de los depósitos efectuados en cuentas incluso que no pertenecen al contribuyente, riñe con lo establecido en el Estatuto Tributario, pues así como se tomaron diferentes medios para establecer los ingresos, se debieron igualmente aplicar los costos para el sector y más aquellos que se pudieron detectar con base en los datos suministrados por el contribuyente.

3. SANCIÓN POR INEXACTITUD

No procede la sanción por inexactitud cuando la DIAN aplica la presunción de las consignaciones porque es sancionar dos veces el mismo hecho. La sanción por inexactitud se origina por la omisión de ingresos y no por su presunción. En este caso no existe un ánimo deliberado de evadir impuestos, sino que se trata de una falta de prueba y de una presunción que no pudo desvirtuarse, como lo ha señalado la DIAN de Pereira al decidir unos recursos interpuestos ante ella.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes razonamientos:

1. Conforme al artículo 705-1 del Estatuto Tributario los términos para notificar el requerimiento especial y para que quede en firme la declaración del impuesto a las ventas, son los mismos que corresponden a la declaración de renta; para el presente caso, la de 1999 porque los actos demandados corresponden al impuesto sobre las ventas por el período julio-agosto de 1999.

El beneficio especial de auditoría previsto en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 no opera en este caso porque es para la determinación de la renta por diferencia de patrimonios, adición de ingresos de los bienes objeto de beneficio, entre otros, aspectos que no fueron objeto de modificación oficial.

2. La presunción de renta gravable por consignaciones bancarias prevista en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario es una renta líquida gravable que no se afecta con costo alguno, porque conforme al 26 *ibídem*, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley para el impuesto sobre la renta y complementarios.

Además, se trata del impuesto sobre las ventas en el que la presunción de la norma deriva en ingresos gravados distribuidos en proporción a las ventas declaradas por cada uno de los bimestres. Aquí no proceden costos sino impuestos descontables contabilizados y soportados. No se presumen.

3. Procede la sanción por inexactitud pues, la presunción de ingresos gravados es una forma alternativa de establecer el impuesto generado por operaciones gravadas y no una sanción.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Contencioso Administrativo de Risaralda negó las súplicas de la demanda. Las consideraciones se pueden resumir así:

El beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 para activos representados en moneda extranjera poseídos en el exterior al cierre de 1999, se relaciona con “investigaciones o sanciones cambiarias” en el sentido de que el contribuyente no podría ser objeto de tales medidas por infracciones derivadas de divisas poseídas en el exterior antes del mes de agosto de 2000. Tampoco puede establecerse la renta por diferencia de patrimonios o adicionar ingresos correspondiente a tales bienes o a los ingresos.

Aunque el demandante se acogió y tuvo derecho al beneficio de auditoría en la declaración de renta del año gravable 2000 por sanear activos por \$100.000.000, ese beneficio no opera en relación con la declaración del impuesto sobre las ventas pues en este proceso se adicionaron ingresos por ventas en el 4 período de 1999, sin cuestionar las divisas que el contribuyente poseía en moneda extranjera.

La DIAN concluyó que existía diferencia entre los valores declarados por ventas y las consignaciones lo que daba lugar a aplicar la presunción prevista en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario. Conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, se detectó que las cuentas bancarias no estaban registradas en la contabilidad del actor y hubo suficientes indicios para considerar que los valores consignados en ellas, correspondieron a operaciones realizadas por el contribuyente pues, se evidenció que el monto de algunos cheques consignados en sus cuentas correspondían a las sumas de ventas y a las personas que giraron los respectivos cheques.

La sanción por inexactitud se diferencia claramente de la presunción de ingresos, pues esta figura es un juicio lógico del legislador que se concreta en tener como cierto y probado un hecho, que para el caso corresponde a lo señalado en el artículo 755-3, mientras que la sanción por inexactitud se refiere a la imposición de

un valor económico por conductas como la omisión de ingresos y que se encuentra señalada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

LA APELACIÓN

La **parte actora** solicita revocar la sentencia de primera instancia y en consecuencia acceder a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

“En demandas similares presentadas ante el Tribunal Administrativo de Risaralda se falló favorablemente al actor, dándole aplicación al beneficio de auditoría en virtud del cual la declaración de IVA queda en firme por haber transcurrido el término de un año sin haberse proferido liquidación oficial”

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** solicitó que se rechazara el recurso interpuesto porque carece de la debida sustentación, pues se limita a expresar que en casos similares se accedió a las pretensiones del actor, sin embargo, no cita los números de los expedientes, ni los demandantes, ni las fechas de las sentencias.

Por el contrario, el Tribunal de Risaralda ha reconocido la legalidad de los actos administrativos de determinación del impuesto sobre las ventas, sin acceder a la pretensión de las demandas de hacer extensivo el beneficio de auditoría contemplado para el impuesto de renta, al impuesto sobre las ventas.

Si bien el demandante en la declaración de renta de 2000 se acogió al beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 y cumplió con todos sus requisitos, ello no afecta en nada la legalidad de los actos administrativos demandados en este proceso, pues tal beneficio se refiere a la declaración de activos representados en moneda extranjera y poseídos en el exterior y a la firmeza de la declaración de renta en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que le dieron origen, lo cual es ajeno a los asuntos discutidos en el proceso de determinación del IVA por el cuarto bimestre de 1999.

En este proceso la adición de ingresos se originó por la investigación administrativa por denuncia de terceros y se demostró que el demandante vendía su mercancía y no entregaba la factura a sus clientes y se pudo determinar con fundamento en diferentes pruebas que tenía ingresos por ventas, superiores a los declarados.

Ni la **parte actora**, ni el **Ministerio Público** alegaron de conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación del demandante el problema jurídico que debe resolver la Sala es si la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el cuarto bimestre de 1999 se encuentra en firme, como consecuencia de haber operado el beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000.

La sustentación del recurso de apelación se centra en los reiterados pronunciamientos por los cuales en casos similares se accede a dar aplicación al beneficio de auditoría para la declaración del impuesto sobre las ventas que queda en firme si transcurrido un año no se ha proferido liquidación oficial. Sin embargo, el demandante no da ningún dato para verificar su afirmación, máxime cuando por el contrario, ha sido reiterada la jurisprudencia de la Sala en considerar que **el beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 no aplica al impuesto sobre las ventas**¹.

En efecto, no obstante el demandante en la apelación se refiere al término de un año de firmeza, que es propio de otra clase de beneficio de auditoría², lo cierto es que ha solicitado la aplicación del beneficio especial de auditoría referente a la

¹ Sentencia de 30 de marzo de 2006 expediente 15418 C.P. Ligia López Díaz, reiterada en las sentencias de 30 de agosto de 2006 y 18 de octubre de 2006, expedientes 15068 y 15066 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, entre otras.

² El artículo 689-1 del Estatuto Tributario consagra el beneficio de auditoría como una forma más eficiente de recaudar el impuesto de renta, estableciendo como contraprestación por el aumento del impuesto a pagar, la firmeza de la declaración tributaria en el término de 12 meses. El artículo 17 de la Ley 633 de 2000 disponía que este término de firmeza sería igualmente aplicable para las declaraciones de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio. Sin embargo esta norma fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003.

En la actualidad la Ley 1111 de 2006 prorrogó el beneficio de auditoría por cuatro años a partir del año gravable de 2007, pues la Ley 788 de 2002 lo había establecido por lo años gravables 2004, 2005 y 2006.

repatriación de activos, consagrado en el citado artículo 4 *ibídem* los siguientes términos:

“ARTÍCULO 4. Las liquidaciones privadas de los años gravables 2000 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2000, activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 1999 y no declarados, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2000, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial en relación con ingresos diferentes o los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

(...)

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2000, siempre y cuando a la fecha de vigencia de esta ley no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.” (Subrayas de la Sala)

Esta norma fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional siguiendo el criterio de que este tipo de medidas viola el principio de igualdad ante las cargas públicas y la equidad tributaria. Consideró que la única justificación de la amnistía tributaria era la calidad de moroso del contribuyente beneficiario “porque el contribuyente entró en mora desde el momento en que debió declarar dichos activos y no lo hizo, luego, en virtud de una norma posterior, se le autoriza “legalizar” estas partidas y como contraprestación, como ya se dijo, se disminuye el impuesto a la renta al 2% y la sanción por omisión de activos al 1%, colocándolo en una situación privilegiada frente al contribuyente cumplido, que canceló oportunamente el impuesto a cargo sometándose a tarifas más altas”³.

Sin embargo aclaró que la inexecutable no tenía efectos retroactivos, ya que en desarrollo del principio de la buena fé consagrado en el artículo 83 superior, no podían afectarse situaciones jurídicas consolidadas, de aquellos contribuyentes que se acogieron a lo dispuesto en la norma, durante el término de su vigencia.

Entonces, mientras estuvo vigente, el beneficio consistía en que el término de firmeza de las declaraciones de renta del año gravable 2000 y anteriores se reducía de 2 años a 4 meses, como contraprestación para que se incluyeran en la

³ Sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001.

declaración de renta del año gravable 2000, los activos en moneda extranjera poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999 que no habían sido declarados.

Pero la firmeza no operaba sobre la totalidad de la declaración de renta, sino en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, por lo tanto, los demás conceptos de la liquidación privada no quedaban cobijados con el beneficio.

Además otra ventaja era la reducción del valor a pagar por dichos activos: 3% del valor patrimonial bruto de los mismos, de los cuales 2 puntos correspondían al impuesto de renta y 1 punto como sanción por la omisión de activos (sanción que según el artículo 649 del Estatuto Tributario es del 5%).

Finalmente, una vez cumplidos los requisitos y su liquidación en firme por los conceptos mencionados, exoneraba a los contribuyentes de investigaciones y sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2000.

De acuerdo con lo anterior, no es posible aplicar este beneficio al impuesto sobre las ventas porque los conceptos que allí se “protegían” eran exclusivos del impuesto de renta y ajenos por tanto a la depuración del impuesto sobre las ventas.

En efecto, la Sala en la sentencia de 30 de marzo de 2006 citada anteriormente, consideró:

“Conforme a dicha norma, el beneficio sólo operaba en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, beneficio que está previsto para el impuesto sobre la renta y toda vez que se discute el impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 1998, no es procedente su aplicación”.

En el caso bajo análisis, la adición de ingresos por las operaciones gravadas, se originó luego de una investigación tributaria donde se estableció que el contribuyente había declarado ingresos por valor menor al real y existieron valores consignados en sus cuentas bancarias, no registradas en la contabilidad,

correspondientes a ingresos obtenidos por su actividad de venta de muebles para el hogar, conforme al artículo 755-3 del Estatuto Tributario.

De manera que el beneficio especial de auditoría consagrado en el artículo 4 de la Ley 633 de 2000 no tenía efectos en relación con su declaración del impuesto sobre las ventas por el 4 bimestre de 1999, pues era exclusivo para la liquidación privada del impuesto de renta y sólo por los conceptos relacionados con los activos declarados.

Lo anterior, no debe tampoco confundirse con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario cuando dispone que los términos de firmeza de las declaraciones de ventas y retención en la fuente son las mismas que corresponden a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable, que se aplica en situaciones de normalidad, y que remite a los artículos 705 y 714, que consagran 2 años para notificar el requerimiento especial y 6 meses para la liquidación de revisión.

Pero cuando se está frente al régimen de auditoría en el que precisamente no se aplican los términos generales de firmeza sino los especiales, no tiene cabida esta disposición, salvo que el legislador haya previsto esos efectos.

Así las cosas, no está llamado a prosperar el recurso de apelación del demandante por lo que se confirmará la sentencia que denegó las pretensiones de la demanda.

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:

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE a la abogada Patricia del Pilar Romero Angulo como apoderada de la demandada.

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

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

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ