



13-001-23-33-000-2013-00625-00

Cartagena de Indias D. T. y C., veinticinco (25) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

I. IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, PARTES E INTERVINIENTES

Medio de control	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicado	13-001-23-33-000-2013-00625-00
Demandante	SOCIEDAD LAS ARENAS S.A.S
Demandado	DIAN
Tema	Declaración de retención en la fuente
Magistrado Ponente	LUIS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

II. PRONUNCIAMIENTO

Procede el Tribunal Administrativo de Bolívar a dictar sentencia de primera instancia dentro del proceso adelantado por la SOCIEDAD LAS ARENAS S.A.S en ejercicio del medio de control nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN.

III.- ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA (Fls. 1-15)

1.1. PRETENSIONES

Se señalan como pretensiones de la demanda, las siguientes:

"PRIMERO: La nulidad de los actos administrativos contenidos en la LIQUIDACION DE REVISION N° 062412012000022 del 11 de Abril de 2012, proferida y RESOLUCION RECURSO DE RECONSIDERACION QUE CONFIRMA No. 900.209 del 10 de Mayo de 2013, notificada el día 11 de junio de 2013, mediante los cuales las Divisiones de Liquidación y Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ordenan modificar la declaración de retención en la fuente por el año gravable 2008, PERIODO 2, a la sociedad LAS ARENAS S.A.S.

SEGUNDO: DECLARAR con plena validez y firmeza la declaración de RETENCION EN LA FUENTE presentada por la sociedad LAS ARENAS S.A.S Nit. 806.008.199 el 11 de marzo de 2008 radicada bajo el número 910000511130048, y el impuesto liquidado ya que reúne todos los requisitos para considerarse cumplido el deber formal de declarar."





1.2. HECHOS

Los hechos de la demanda se resumen de la siguiente manera:

1. La oficina de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Cartagena, con base en el análisis y la confrontación de la información, los soportes aportados por el contribuyente y la indagación realizada en el desarrollo de la investigación, se establecieron supuestos hechos que constituyen inexactitudes y por los cuales se propone modificar la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de febrero del año gravable 2008 presentada por el contribuyente LAS ARENAS S.A.S Nit. 806.008.199, la cual fue radicada el 09 de abril de 2008 radicada bajo el número 910000511130048.
2. Que el día 14 de Julio del año 2011 se le NOTIFICO a la sociedad LAS ARENAS LIMITADA Nit. 806.008.199 el Requerimiento Especial No. 062382011000042 de julio 14 de 2011, mediante el cual la Oficina de Gestión de Fiscalización de Impuestos de la Dirección Seccional de Cartagena propone modificar la declaración de retención en la fuente correspondiente al mes de febrero del año gravable 2008, la cual fue radicada el 10 de diciembre de 2008 radicada bajo el número 910000511130048 y se aplica la sanción de Inexactitud.
3. Dentro de la oportunidad legalmente establecida para el efecto, LAS ARENAS presentó la correspondiente respuesta al Requerimiento señalado en el numeral anterior, objetándolo de acuerdo con los siguientes argumentos: (i) La firmeza de la declaración privada; (ii) inobservancia de la concepción legal del contrato contenido en el código civil (iii) Indebida determinación de la tarifa de Retención en la Fuente; y, (iv) La improcedencia de la sanción por inexactitud.
4. El 11 de abril de 2012, La División de Liquidación expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412012000022 en donde acoge todo lo propuesto en el Requerimiento Especial anteriormente descrito y se modifica la liquidación privada.
5. El día 12 de junio de 2012, el contribuyente presenta Recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412012000022 del 11 de abril de 2012, radicado bajo el No. 8522.
6. Mediante la Resolución Recurso de Reconsideración que confirma No. 900.209 del 10 de Mayo de 2013, notificada el día 11 de junio de 2013, por la cual se falla el recurso de reconsideración, la Subdirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales confirmó la LIQUIDACION DE REVISION N° 062412012000022 del 11 de abril de 2012.



1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

La demandante señaló como normas violadas las siguientes:

- Artículo 647 y 705-1 del Estatuto Tributario.
- Artículos 1495, 1496 y 1500 del Código Civil.
- Artículo 1o del Decreto Reglamentario 3110 de 2004.

En síntesis, los argumentos por los cuales considera que se transgreden las normas invocadas y los cargos de violación que se invocaron fueron los siguientes:

Artículo 647 y 705-1 del Estatuto Tributario

Como concepto violación, señala que acorde al artículo 705-1 del Estatuto Tributario, existe una identidad en el término para notificar el requerimiento especial y para la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta, el IVA y la retención en la fuente, respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Por tanto, si el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta se modifica, incrementa o disminuye, por disposición legal o reglamentaria o por una actuación administrativa, igual suerte tendrá los términos de las declaraciones de IVA y la retención en la fuente. De tal forma que, si por acceder al beneficio de auditoría el término de firmeza de la declaración de renta disminuye, así disminuirá el de las declaraciones de IVA y la retención en la fuente.

En consecuencia, solicita a la División de Gestión jurídica reconocer que como quiera que la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del periodo 2008 se produjo el 13 de septiembre de 2009, la firmeza de la declaración en la fuente, por el mismo periodo igualmente se produjo el 13 de septiembre de 2009. Por esa razón el requerimiento especial de la DIAN, se produjo de forma extemporánea.

Violación legal por la inobservancia por parte de la DIAN de la concepción legal de contrato contenido en el Código Civil Artículos 1495, 1496 y 1500.

Señala el accionante que no comparte las apreciaciones realizadas por la División de Liquidación debido al error cometido en el requerimiento especial por la DIAN, al mencionar a INVERSIONES LA LLAVE DE ORO S.A. a sabiendas de que este le fue notificado a la sociedad LAS ARENAS LTDA, llegándose a una indebida motivación del requerimiento que lo hace nulo.

Además, asevera, que la DIAN entra en contradicción al establecer que no cuestiona que exista un contrato verbal entre INVERSIONES LA LLAVE DE ORO S.A. y sociedad LAS ARENAS LTDA, y de otro lado que no pueda dejar pasar



13-001-23-33-000-2013-00625-00

por alto lo complejo de un contrato de obra, en específico de construcción viviendas, al no existir documentación que pueda ser expuesta ante terceros; manifiesta entonces el accionante, que la documentación que soporta las operaciones si existe, en tanto está enmarcada dentro del ordenamiento jurídico en lo referente al contrato verbal y que así debe ser aceptado por la administración tributaria.

Considera que la DIAN, realiza una mala interpretación de la naturaleza de los contratos que desarrolla la sociedad, pues desde el punto de vista legal y jurisprudencial un contrato de obra si puede celebrarse de manera verbal no como lo pretende hacer ver la administración tributaria.

Artículo 1o del Decreto Reglamentario 3110 de 2004.

Para el accionante la DIAN, erróneamente interpreta que la Sociedad adelanto fue un contrato de prestación de servicios y no la celebración de contratos de construcción de obra por el sistema de administración delegada.

Es imposible que la DIAN a través del requerimiento especial quiera mostrar la naturaleza de un contrato de prestación de servicios aplicando una tarifa de retención en la fuente del 4%, pues como se ve, predominan las características de un contrato de obra, violándose así lo preceptuado en el artículo 1 del Decreto reglamentario 3110 de 2004, por indebida determinación de la tarifa de retención en la fuente.

Improcedencia de la sanción por inexactitud por violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Precisa el demandante, que la imposición de la sanción por inexactitud viola los preceptos del citado artículo debido a que la Sociedad LAS ARENAS LTDA, nunca tuvo la intención de evadir el pago de sus obligaciones tributarias o incluir datos falsos, además que para la imposición de la sanción se requiere que el contribuyente haya obrado de manera fraudulenta, es decir que tenga la intención de evadir ilegalmente el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En lugar de lo anterior, solicita se reconozca una diferencia de criterios de las normas aplicables, como causal de exoneración de la sanción en los términos del artículo 647, toda vez que a concepción de la parte demandante corresponde a una aplicación razonable de las normas aplicables sobre la naturaleza jurídica de los contratos de construcción que realizó, ya que constituye una interpretación sistemática desde el punto de vista fiscal, contable, comercial y económico sustentada a la luz de las normas legales y constitucionales.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA. (Fls. 173-184)

La entidad demandada DIAN, presentó contestación de la demanda dentro del término legal, y en ella plantean que su oposición a la totalidad de las pretensiones de la demanda, argumentando lo siguiente:

Frente al primer cargo propuesto por el demandante, aduce que carece totalmente de veracidad puesto que la firmeza de las declaraciones de Renta, ventas, y retenciones en la fuente, cuando la declaración de renta está sometida al beneficio de inventario, son diferentes, debido a que el inciso 1 del artículo 689 del Estatuto Tributario, que contemplaba el mismo término de firmeza para los tres, fue derogado por el artículo 69 de la ley 863 de 2003.

En relación con el segundo cargo, si bien es cierto para el contrato de obra, la ley no prevé ninguna solemnidad especial, también lo es que la administración deberá valorar las pruebas conforme al sana crítica y establecer una conexidad para poder llegar al convencimiento de que los hechos de la investigación gozan de veracidad, lo cual no sucede en el presente caso al pretender que los contratos se ejecuten sin ningún soporte documental.

A su vez resalta, que en diligencia de versión libre el representante legal de la sociedad investigada declaró que esta no construyó ninguna especie de obra, ni muchos menos el empleo de personal o elementos para la realización de las mismas, sino que solamente se limitó a recibir recursos de un tercero para efectuar operaciones contables por lo tanto su actividad es calificada como un servicio y no como un constructor se inmuebles, por lo que debió aplicarse la tarifa por servicios dispuesta en el artículo 392 del Estatuto Tributario.

En cuanto al tercer y último cargo, la sanción fue impuesta no por falta de pruebas o soporte si no porque el contribuyente incluyó en su declaración unos datos equivocados, incompletos o desfigurados, derivando un menor impuesto. Y que el hecho que el contribuyente incurra en unos hechos sancionables debido a errores de interpretación no da lugar a la exoneración de la sanción por inexactitud, como ha sido objeto de pronunciamiento por parte del Consejo de Estado.

TRÁMITE DEL PROCESO

La acción de nulidad y restablecimiento del derecho de la referencia, fue admitida a través de auto de fecha 30 de abril de 2014 (fs. 160-163);





13-001-23-33-000-2013-00625-00

notificada personalmente al demandado el día 11 de junio de la misma anualidad (fl. 171-172)

La entidad demandada, contestó la demanda en la oportunidad correspondiente (fls. 173 a 184)

Mediante auto del 19 de octubre de 2015 (fl. 214), se fija fecha para audiencia inicial; la cual es llevada a cabo el día 24 de noviembre de 2015, en la cual se saneo el proceso de vicios, se fijó el litigio, se decretaron las pruebas oportunamente aportadas por las partes y se prescindió de la realización de la audiencia de pruebas y la de alegaciones y juzgamiento de conformidad con el artículo 181 del CPACA, corriendo traslado para alegar de conclusión a las partes y al Ministerio Público, por el término de diez (10) días.

4. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

4.1. Parte demandada (fs. 243 -249)

La parte demandada DIAN, presentó alegatos de conclusión reiterando todos los puntos expuestos en la contestación de la demanda.

4.2. Parte demandante

La parte demandante, no presentó escrito de alegaciones.

5. Ministerio Público (fs. 234-239)

En el concepto presentado por el Agente del Ministerio Público, advierte que no puede entenderse de la normatividad tributaria, que el término de firmeza que cobija a las declaraciones de renta a las cuales cobija el beneficio de auditoria, es extensivo a las declaraciones de impuestos sobre las ventas y de retención en la fuente, toda vez que la norma no concede expresamente el beneficio para estas dos últimas declaraciones.

Que, atendiendo a los medios de prueba existentes, no obra prueba en contra de los argumentos esgrimidos por la DIAN en la liquidación oficial, con respecto a la existencia de lo que alega el demandante es un contrato de obra de administración delegada y no un contrato de prestación de servicio.

Finalmente, advierte que es procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, debido a que no estamos frente a una diferencia de criterios,





13-001-23-33-000-2013-00625-00

pues la imposición de la sanción obedece a que quedó demostrado con la declaración libre por parte del representante legal de la Sociedad Arenas SAS, que lo que realmente se ejecuto fue un contrato de prestación de servicios y no un contrato de obra por administración delegada.

Conforme a lo anterior, concluye el Ministerio Público que no es procedente la declaración de nulidad de los actos administrativos demandados y por tanto no puede prosperar el restablecimiento del derecho.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

De conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en el desarrollo de las etapas procesales se ejerció control de legalidad de las mismas, sin presentarse manifestación alguna de las partes u observarse por el Tribunal vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso.

V. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

De conformidad con lo dispuesto en el numeral 3º del artículo 152 del CPACA, este Tribunal Administrativo es competente para conocer en primera instancia del presente asunto.

2. PROBLEMA JURÍDICO

Atendiendo a la fijación del litigio, el problema jurídico principal a resolver es el siguiente:

Esta Sala de Decisión, deberá determinar ¿Si son nulos los actos administrativos acusados, Resolución N° 062412012000022 del 11 de Abril de 2012, por medio del cual se expide una Liquidación Oficial de Revisión, ordenando modificar la declaración de retención en la fuente para el año gravable 2008, y se impone una sanción a la sociedad LAS ARENAS S.A.S., y su confirmatoria, la Resolución No. 900.209 del 10 de Mayo de 2013, proferidas por las Divisiones de Liquidación y Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, ?

3. TESIS



13-001-23-33-000-2013-00625-00

La sociedad LAS ARENAS S.A.S, no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara a las Resoluciones demandadas proferidas por las Divisiones de Liquidación y Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, toda vez no acreditó en debida forma ninguno de los cargos planteados contra las mismas.

4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL.

4.1 Firmeza de las declaraciones de IVA y retención en la fuente frente al beneficio de auditoría.

De acuerdo al artículo 702 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos podrá modificar, por una sola vez, las liquidaciones privadas de los contribuyentes, mediante la liquidación de revisión; para poder efectuarla previamente la administración deberá enviar al contribuyente un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

La administración dispone de un término de 3 años para notificar debidamente el requerimiento especial, como lo consagra el artículo 705 del Estatuto Tributario, ahora bien, la declaración fue presentada el 10 de diciembre de 2008, para ese entonces el término para efectuar el requerimiento especial era de dos años, antes de la modificación introducida por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016, y ese es el que se tendrá en cuenta para resolver la presente controversia. La norma en cita textualmente informa:

"ARTICULO 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

A su turno, sobre la firmeza de la declaración privada, el artículo 714 del Estatuto tributario indica:

ARTICULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. 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





13-001-23-33-000-2013-00625-00

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."

Por su parte, mediante la Ley 223 de 1995 se adicionó el artículo 705-1 al Estatuto Tributario:

"ARTICULO 705-1. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO EN VENTAS Y RETENCIÓN EN LA FUENTE. <Artículo adicionado por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable."

Más tarde la Ley 488 de 1998, adicionó el artículo 689-1 al Estatuto Tributario, estableciendo el beneficio de auditoría como una excepción al término de firmeza general de las declaraciones tributarias, prohibiendo expresamente su aplicación para las declaraciones de IVA y de retención en la fuente, a su vez, este artículo fue modificado mediante la inclusión del inciso 2 de la Ley 633 del 2000, extendiendo el beneficio de auditoría a las mismas de los años gravable 2000 a 2003, pero finalmente el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó expresamente el inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Atendiendo, al flujo de modificaciones y fenómenos que han sucedido en la normatividad tributaria sobre este tema en específico, la misma ha sido objeto de pronunciamiento por parte del Consejo de Estado, sentando así con claridad la aplicabilidad o no, del beneficio de auditoría a las declaraciones de impuesto sobre las ventas y las de retención en la fuente:

"Extensión del beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente – Reiteración jurisprudencial"

¹ Sentencias del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20680, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de marzo de 2016, Exp. 20385, CP Martha Teresa Briceño de Valencia; del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

Con fundamento en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el demandante argumentó que la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año gravable 2009 quedó en firme el 26 de octubre de 2010, fecha en la cual adquirió firmeza la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009 que estaba amparada por el beneficio de auditoría, lo que, en su entender, hace extemporáneo el requerimiento especial expedido el 20 de enero de 2012.

En un caso con supuestos fácticos similares al que se decide, la Sala reiteró² que, «Cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta quede reducido por efecto del beneficio de auditoría, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año será el general consagrado en los artículos 705 y 714 del ET».

Lo anterior, con fundamento en la normativa que se enuncia a continuación:

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes para la época de los hechos³, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «...dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar⁴», y que 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 especial⁵».

La Ley 223 de 1995⁶ adicionó el artículo 705-1 al Estatuto Tributario, que fijó un término especial de notificación del requerimiento especial para las declaraciones del impuesto sobre las ventas y retenciones en la fuente, al señalar que será el mismo que corresponda «...a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable».

Por su parte, la Ley 488 de 1998⁷ adicionó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y estableció el beneficio de auditoría como excepción a la regla general de firmeza de las declaraciones tributarias, pues permitió reducir a seis meses el término de firmeza de las declaraciones de los contribuyentes del impuesto sobre la renta, que en el año gravable de 1998 «...incrementen su impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del 30% frente al impuesto neto de renta (...)» del año anterior.

La norma excluyó expresamente del beneficio de auditoría a las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retenciones en la fuente

² Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, CP Julio Roberto Piza Rodríguez, actor: Samir Mustafá Vidales.

³ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

⁴ Artículo 705 del Estatuto Tributario.

⁵ Artículo 714 del Estatuto Tributario.

⁶ Artículo 134.

⁷ Artículo 22.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

del año gravable de 1998, que «...se registrarán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».

La Ley 633 de 2000⁸ modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y extendió el beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravable 2000 a 2003, mediante la inclusión del inciso 2º del artículo, que dispone: «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».

Sin embargo, el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó expresamente el inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Finalmente, la Ley 1111 de 2006⁹ dispuso que «El beneficio contemplado en este artículo [auditoría] se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007», lo cual incluye la vigencia 2009 sometida a discusión.

Con fundamento en lo anterior, sobre la materia se reitera lo precisado en las sentencias del 10 de septiembre de 2014, Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, al señalar que:

«De acuerdo con esa jurisprudencia, existen dos reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial relativo a una declaración del IVA, a saber:

(i) Cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta sea el general (i.e. el establecido en los artículos 705 y 714 del ET), entonces el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año irá hasta cuando se cumplan dos años desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de ese periodo gravable.

Lo anterior en aplicación del artículo 705-1 del ET, norma que unificó los términos de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta y del IVA, con la finalidad de darle a la Administración la oportunidad de modificar las declaraciones del IVA, a partir de los hallazgos encontrados en la revisión de la declaración del impuesto sobre la renta.

(ii) Cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta quede reducido por efecto del beneficio de

⁸ Artículo 17.
⁹ Artículo 63.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

auditoría, el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año será el general consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, o sea, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA.

Así porque al haber sido derogada expresamente la norma que autorizaba que los efectos del beneficio de auditoría de la declaración del impuesto sobre la renta se proyectaran sobre las declaraciones del IVA, quedó clara la decisión legislativa al respecto»¹⁰.

A partir de la normativa y la jurisprudencia señalada, la Sala destaca lo siguiente:

- Para efectos de lo que se decide, el término de firmeza de las declaraciones tributarias se cuenta desde la fecha límite de vencimiento para declarar.
- **El artículo 705-1 del Estatuto Tributario «unificó los términos de firmeza de esas declaraciones -renta, IVA y retención-, con la finalidad de darle la oportunidad a la Administración de modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta¹¹», y por ello, «...el plazo para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del IVA correspondientes a ese año irá hasta cuando se cumplan dos años desde la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta de ese periodo gravable¹²».**
- El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003¹³, pero desapareció con la derogatoria del inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario¹⁴, por lo que las declaraciones de IVA y retenciones presentadas con posterioridad a las vigencias referidas, «no pueden acceder al beneficio de auditoría de las declaraciones de renta correspondientes al mismo periodo gravable, sencillamente porque la norma que lo permitía dejó de existir¹⁵» y se someten «al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario¹⁶».

17

4.2 Contrato de obra por administración delegada.

¹⁰ Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725.

¹¹ Sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹² Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, CP Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹³ L.633/00.

¹⁴ Art. 69 L.863/03.

¹⁵ Sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁶ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, CP Stella Jeannette Carvajal Basto, actor: Nelson de Jesús Zuluaga Salazar.

¹⁷ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, CP: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, veintinueve (29) de agosto de dos mil diecinueve (2019), Rad: 25000-23-37-000-2014-00277-01(24060)





13-001-23-33-000-2013-00625-00

El contrato de obra pública por administración delegada¹⁸, como el suscrito en el *sub judice*, no constituye una figura nueva en el derecho colombiano¹⁹, por cuanto de él se ocupaba tanto el artículo 85 del decreto 150 de 1976²⁰, como los artículos 90 a 100 del decreto 222 de 1983. Este negocio jurídico es entendido como aquel en el que el contratista, por cuenta y riesgo de la entidad pública contratante se encarga de la ejecución del objeto convenido, o lo que es igual, bajo este sistema el contratista actúa a nombre y por cuenta del contratante delegante²¹.

Bajo este sistema la administración paga el costo real de la obra, un determinado porcentaje como retribución al contratista, por concepto de honorarios de administración (en los que se incluyen costos de personal, oficinas, vehículos, desplazamientos etc.) y la utilidad²², tal y como lo ha señalado la Sala de Consulta y Servicio Civil:

"Según lo expresado, los dos elementos del precio en el contrato de Administración delegada son: El costo de las obras y los honorarios del contratista. Ambos factores, que son asumidos por la entidad contratante, constituyen el valor del contrato. Así se expresó esta Sala en otra oportunidad²³:

"El total de las obligaciones que en cuanto al valor adquiere la Administración es la suma de los factores honorarios y costos de las obras. Lo único que varía en el contrato de Administración delegada es la forma de pago al contratista (...) Este monto es el que desembolsa y paga la Administración y por ello en el contrato habrá de especificarse en forma clara el valor del mismo integrado por los honorarios del contratista y el costo de las obras.

¹⁸ De acuerdo con el decreto 2090 de 1989, por el cual se expidió el reglamento de honorarios para los trabajos de arquitectura, se definió esta modalidad de pago del contrato de obra pública, en el artículo 1º sección séptima en los siguientes términos: " 7.1.1 CONSTRUCCION POR ADMINISTRACION DELEGADA. En este caso el arquitecto obra como representante o delegado de la entidad contratante y todos los gastos de la obra se hacen por cuenta y riesgo de este último. El arquitecto deberá pagar a nombre y cuenta de la entidad contratante todos los gastos de obra definidos como presupuesto de construcción, sin incluir los gastos legales, financieros, gerencia, promoción y ventas, escrituración, propaganda y avalúos que no se consideran incluidos en el presupuesto de la obra. Sobre este punto se aclara que los pagos de otros honorarios, gastos reembolsables de otros asesores, licencias y tasas municipales, el arquitecto sólo está comprometido a pagarlas de los fondos sometidos a su responsabilidad por autorización expresa de la entidad contratante, pero no está responsabilizado a controlar y estar pendiente de la oportuna contratación y pago de dichos gastos."

¹⁹ Incluso con anterioridad a estas regulaciones ya era referido por la doctrina nacional Cfr. PAREJA, Carlos H. Curso de Derecho Administrativo, teórico y práctico. 2ª ed., Bogotá, 1939, editorial El Escolar, t. I, p. 319.

²⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL, Concepto de 13 de junio de 2002, Rad. 1395, C. P. César Hoyos Salazar.

²¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 26 de julio de 1996, Rad. 7754, Actor: Inmobiliaria El Cedrito S.A., en liquidación, Demandado: Servicio Nacional de Aprendizaje--SENA, C. P. Delio Gómez Leyva.

²² Marienhoff lo denomina este sistema de construcción de la obra como 'coste y costas', donde 'coste' comprende todos los gastos de construcción (materiales, mano de obra, etc.) y 'costas' comprende la utilidad del cocontratante (MARIENHOFF, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III-B, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Tercera edición, p. 544 y 545.

²³ Consulta de fecha 16 de febrero de 1984. Consejero Ponente: Doctor Oswaldo Abello Noguera.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

"En el contrato de Administración delegada el costo de las pólizas de seguros, tendientes a garantizar las obligaciones del contratista, no forma parte integrante del valor del contrato; y este valor, como queda dicho, representa el total de las obligaciones de la entidad pública.

"(...) Por otra parte, el mismo Decreto establece que el administrador delegado toma bajo su responsabilidad la dirección técnica de la obra; que maneja también bajo su propia responsabilidad los fondos que la entidad contratante le suministra para el cumplimiento de sus funciones y obligaciones; que serán de cuenta del administrador delegado los daños que cause a terceros en desarrollo del contrato, así como los que ocasione el incumplimiento del contrato; y que tendrá la obligación de pagar con los fondos del contrato el valor de los salarios y prestaciones a que hubiere lugar.

"Toda esa gama de obligaciones contractuales que están a cargo del contratista, deben ser garantizados por él, con su propio peculio, sin que posteriormente la Administración esté obligada al reembolso de los gastos efectuados por dicho concepto"²⁴ (subrayas fuera de texto original).

El contratista ejecuta, entonces, el objeto convenido por cuenta y riesgo de la entidad que contrata la obra, de suerte que se convierte en un delegado o representante de aquélla, a cambio de un honorario que se acuerda en el contrato ya como una suma fija, ora como un porcentaje del presupuesto de la obra²⁵. Se trata pues, como advierte Sayagués Laso²⁶, de una modalidad del precio del contrato.

4.3 Facultad de la DIAN para recalificar negocios jurídicos en asuntos fiscales.

El artículo 684 del Estatuto Tributario dispone, "La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.", en efecto, facultades para poder obtener la correcta liquidación de las obligaciones tributarias.

²⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL, Concepto de 26 de octubre de 1988, Rad. 229, C. P. Javier Henao Hidrón.

²⁵ "La diferencia entre el contrato de administración delegada y el contrato de obra pública por el sistema de concesión, consistía en que en el primero el contratista, por cuenta y riesgo del contratante, se encarga de la ejecución del objeto del convenio y, en el segundo, el concesionario se obliga, por su cuenta y riesgo, a construir, montar, instalar, adicionar, conservar, restaurar o mantener una obra pública, bajo el control de la entidad concedente, a cambio de una remuneración que puede consistir en los derechos o tarifas que, con aprobación de la autoridad competente, aquel cobre a los usuarios por un tiempo determinado, o en una utilidad única o porcentual que se otorga al concesionario en relación con el producido de dichos derechos o tarifas. Ambos son contratos administrativos, regidos por el derecho público.": CONSEJO DE ESTADO, SALA DE CONSULTA Y SERVICIO CIVIL, Concepto de 5 de mayo de 1999, Rad. 1190, C. P. Javier Henao Hidrón.

²⁶ SAYAGUES LASO, Enrique, Tratado de Derecho Administrativo, 3ª edición, Montevideo, 1974, p. 108 y ss.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

Dentro de esa amplia gama de facultades y atribuciones conferidas legalmente a la DIAN, se puede distinguir la de "identificar los hechos generadores del impuesto en su acepción más amplia –con el fin de acopiar las pruebas en cada investigación–, de la facultad más relevante que le permite verificar la exactitud de la declaración, y conlleva la potestad implícita para revisar la aplicación de las normas que el contribuyente ha hecho a su caso, y en cuyo ejercicio la Dian puede recalificar los hechos, interpretar las normas de manera diferente y, por esa vía, considerar que tal aplicación no es correcta y, por tanto, proponer una nueva calificación de los hechos, una distinta interpretación de las normas y, en suma, una aplicación diferente que traiga como consecuencia la liquidación de un mayor impuesto"²⁷.

Es decir, que la DIAN, como autoridad tributaria tiene la facultad de recalificar los negocios jurídicos reportados por sus contribuyentes en sus declaraciones, mediante un previo análisis de la operación no solo para determinar que esta fue catalogada erróneamente por el contribuyente, sino que además conllevo a reportar una tributación inferior a la que correspondería:

*"En esa oportunidad, la Sección indicó que «para constatar eventuales ahorros fiscales contrarios al ordenamiento, se requiere adelantar un análisis de la operación desplegada en su completitud, no en sus aspectos parciales, del cual debe surgir, no solamente la demostración de que fue errónea la calificación jurídica dada por las partes a los contratos celebrados, sino también de que ella conllevó una tributación inferior a la que correspondería para la adecuada calificación negocial»."*²⁸

Si bien es cierto, el ordenamiento jurídico le otorga a los particulares la facultad de ejercitar sus derechos económicos y la libertad para configurar sus relaciones jurídico negociales, esto no debe desconocer los mandatos de normas imperativas, como las tributarias, que responden a intereses públicos y no privados, lo que es tanto como afirmar que la libertad de pactos no puede emplearse para desatender prohibiciones o para evitar deberes y obligaciones legales.

4.4 Sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud se encuentra contemplada en el artículo 647 del Estatuto Tributario:

²⁷ Julio Roberto Piza Rodríguez, "La función de fiscalización de tributaria en Colombia", pág. 9.

²⁸





13-001-23-33-000-2013-00625-00

"ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

(...)

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

(...)

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."

Como se observa en el transcrito artículo, el Estatuto Tributario previó una excepción frente a la aplicación de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o de criterio entre las Oficinas de Impuesto y el declarante; sin embargo para que esta pueda ser alegada, los hechos y valores declarados deberán ajustarse a la realidad y deberá demostrarse que los hechos cuestionados sucedieron como consecuencia de una interpretación diferente más no equivocada de la ley. Sobre este tema el Consejo de Estado ha manifestado:

"El artículo 647 del Estatuto Tributario, vigente para la época de los hechos, disponía que constituye inexactitud sancionable, entre otros, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor. Además, establecía que no se configura



13-001-23-33-000-2013-00625-00

inexactitud sancionable en los eventos en que el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. La Sala reitera que los errores de apreciación o la diferencia de criterios deben versar sobre el derecho aplicable, siempre y cuando se cumpla la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Así, existe diferencia de criterio "cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable".²⁹

Frente al artículo 647 del ET, vigente al momento de la ocurrencia de los hechos en cuestión, el Consejo de Estado también mantenía la misma tesis que aún permanece en cuanto a las diferencias de criterio como excepción de la sanción por inexactitud:

*"Para la Sala, cuando el artículo 647 citado se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a "la interpretación del derecho propiamente dicha" a que alude la cita referida. El artículo 647 no se refiere a la interpretación de los hechos. Por eso, no es posible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de hecho. Por interpretación errónea, la Sala Plena ha precisado que "consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica." Ahora bien, identificar cuándo se está en presencia de un error de hermenéutica jurídica no es tarea fácil, pero sirve como pauta identificar la metodología y las pautas legales y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias. De tal manera que cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, el artículo 647 del E.T. exige que "los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos". **De manera que, así se advierta el "error de interpretación" que indujo al contribuyente a incluir en la declaración tributaria correspondiente erogaciones a título de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, el contribuyente no está exonerado de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual se aplicará la sanción.** No debe perderse de vista que las dudas provenientes de vacíos probatorios sólo se resuelven a favor del contribuyente cuando no hay modo de eliminarlas, y siempre y cuando el*

²⁹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, CP: MILTON CHAVES GARCÍA, nueve (09) de mayo de dos mil diecinueve (2019), Rad: 76001-23-31-000-2007-01317-01(18363)





13-001-23-33-000-2013-00625-00

contribuyente no se encuentre obligado a probar determinados hechos [art. 745 E.T].”³⁰

Si bien es cierto, la normatividad aplicable al caso en concreto es el artículo 647 del ET, vigente para la época de los hechos; el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, puesto que los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias, estableciendo una menos gravosa, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción; en tesis reiteradas del Consejo de Estado ha consignado al respecto lo siguiente:

“El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En este caso, en la demanda se alegó que no se demostró la realización de maniobras fraudulentas por parte de la contribuyente, ni la existencia de daños al patrimonio del Estado, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable. Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior». Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. Así, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.”³¹

5. Caso concreto

5.1. Hechos relevantes probados

³⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCION CUARTA, CP: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS, primero (1) de noviembre de dos mil doce (2012), Rad: 17001-23-31-000-2006-00788-01 (18109).

³¹ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, CP: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, once (11) de julio de dos mil diecinueve (2019). Rad. 2136584 08001-23-33-000-2014-00253-01 22045.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

De conformidad con las pruebas obrantes dentro del expediente, se tiene acreditado lo siguiente:

- Que el demandante, Sociedad LAS ARENAS S.A.S., presentó de forma electrónica la declaración mensual de retención en la fuente del segundo periodo del 2008, con el número de formulario No. 3507631265391 y Radicación No. 910000511130048 de fecha 11 de marzo de 2008, ante la DIAN, en la que se registró un impuesto a pagar de \$10.436.000 (fls.56 cdr principal 1 y folios 53-54, cdr de pruebas No. 2).
- La Sociedad LAS ARENAS S.A.S., presentó el 13 de marzo de 2009 la declaración de Impuesto sobre la renta del año gravable 2008, mediante formulario No. 1108000065357 y adhesivo No. 91000065409753. (Fls. 12-13, cdr de pruebas No. 2)
- Que se adelantó por parte del Distrito de Cartagena investigación tributaria identificada como Gestión Derivada Investigaciones por Devoluciones contra la sociedad LAS ARENAS S.A.S., por la declaración del impuesto de retención en la fuente, correspondiente al segundo periodo del año gravable 2008, en el cual se expidió el auto de Inspección Tributaria No. 062382011000054, notificado el 11 de marzo de 2011. (Fl. 148, cdr de pruebas 1).
- En fecha 14 de julio de 2011, la Oficina de Gestión de Fiscalización de impuestos de la DIAN, profirió requerimiento Especial No. 062382011000042, notificado el 14 de julio de 2011 (Fl. 203, cdr de pruebas 2), contra la Sociedad LAS ARENAS S.A.S., por medio del cual propone modificar la declaración de retención en la fuente correspondiente al segundo periodo gravable del año 2008. (Fl. 183-196, cdr de pruebas 2)
- Mediante escrito radicado con No. 13222 de fecha 13 de octubre de 2011, la Sociedad LAS ARENAS S.A.S., presento respuesta al requerimiento Especial No. 062382011000042, suscrito por el Herman Augusto Villamil Pineda en su calidad de representante legal de la sociedad accionante. (Fls. 204-221, cdr de pruebas 2).
- La división de Gestión de Liquidación Oficial práctico Liquidación Oficial de Revisión No. 062412012000022 del 11 de abril de 2012 (Fls. 67-94, cdr principal) mediante la cual se modificó la liquidación privada de retención en la fuente y se impuso una sanción por inexactitud a la Sociedad LAS ARENAS S.A.S., la cual fue notificada el 13 de abril de 2012. (Fl. 95 cdr principal)





13-001-23-33-000-2013-00625-00

- El 12 de junio de 2012, el representante legal de la Sociedad LAS ARENAS S.A.S., interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión mediante escrito No. 8522. (Fls. 258-271, cdr de pruebas 2).
- Mediante Resolución No. 900.209 del 10 de mayo de 2013 (Fls. 96-114, crd principal), notificada mediante Edicto No. 30 el 11 de junio de 2013 (Fl. 117), la Subdirectora de Gestión de Recursos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, confirmó la Liquidación Oficial práctico Liquidación Oficial de Revisión No. 062412012000022 del 11 de abril de 2012.

5.2. Análisis crítico de los hechos relevantes probados de cara al marco jurídico.

Se solicita en el presente asunto, la nulidad de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISION N° 062412012000022 del 11 de Abril de 2012, y la RESOLUCION No. 900.209 del 10 de Mayo de 2013, por medio de la cual se resuelve un RECURSO DE RECONSIDERACION, emitidos por las Divisiones de Liquidación y Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por las cuales se ordena modificar la declaración de retención en la fuente por el año gravable 2008, PERIODO 2, a la sociedad LAS ARENAS S.A.S.

Analizadas las pruebas obrantes en el proceso de cara al marco jurídico expuesto, la Sala procederá a pronunciarse sobre cada uno de los cargos propuestos por la parte demandante contra los Actos Administrativos cuya nulidad se persigue, así:

5.2.1. Violación del Artículo 647 y 705-1 del Estatuto Tributario.

La parte demandante, Sociedad LAS ARENAS S.A.S, arguye que existe una identidad en el término para notificar el requerimiento especial y para la firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta, el IVA y la retención en la fuente, respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable; por tal razón cuando la declaración de renta se encuentra cobijada por el beneficio de auditoria, y en consecuencia se reduce el término de firmeza de la misma, esta reducción deberá aplicarse a las declaraciones del IVA y retención en la fuente.

Por lo anterior, para el accionante, la notificación del requerimiento especial fue realizada fuera del término de revisión al encontrarse en firme la declaración de retención en la fuente.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

De otra parte, la DIAN, considera que el requerimiento especial fue efectuado en término y la declaración de retención en la fuente no se encontraba en firme, toda vez que, el beneficio de auditoría no le es aplicable a las declaraciones de impuestos sobre las ventas y retención en la fuente, en tanto que la norma que extendía el beneficio a tales declaraciones ha sido derogada.

Teniendo en cuenta lo expuesto en el marco normativo y los pronunciamientos al respecto por parte del Consejo de Estado; frente al cargo en comento, considera esta Sala que le asiste razón a la parte demandada, por cuanto lo que pretendía el legislador mediante el artículo 705-1 del Estatuto Tributario era la unificación de los términos de firmeza de las declaraciones de renta, IVA y retención en la fuente con la posibilidad por parte de la administración de requerir al contribuyente y modificar el IVA y las retenciones, cuando encontrara hallazgos en la liquidación privada de renta.

Si bien es cierto, durante un periodo el beneficio de auditoría había sido extendido a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003, este desapareció con la derogatoria del inciso 2º del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, por lo que las declaraciones de IVA y retenciones presentadas con posterioridad a las vigencias referidas, no pueden acceder al beneficio de auditoría de las declaraciones de renta correspondientes al mismo periodo gravable, sencillamente porque la norma que lo permitía dejó de existir y se someten al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

De acuerdo al material probatorio que obra en el expediente, la declaración de retención en la fuente correspondiente al segundo periodo del 2008 de la Sociedad LAS ARENAS S.A.S, fue presentada el día 11 de marzo de 2008 y la declaración de renta correspondiente al año gravable 2008, fue presentada el 13 de marzo de 2009.

Conforme al artículo 13 del Decreto Reglamentario 4680 de 2008, las personas jurídicas cuyo Nit termina en 9 debían presentar la declaración de impuesto sobre la renta y complementario al año gravable 2008, a más tardar el 14 de abril de 2009. De conformidad con lo establecido por el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial y para que queden en firmes las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, será el mismo que corresponda a la declaración de renta, quiere decir que si dentro de los dos años siguientes al vencimiento





13-001-23-33-000-2013-00625-00

de la declaración de renta no se ha notificado el requerimiento especial, las declaraciones en comento no podrán ser objeto de investigación, revisión o corrección por parte de la autoridad tributaria, debido a que han adquirido firmeza; en consideración a que el término de los dos años, empieza a correr a partir del 14 de abril de 2009, fecha del vencimiento del término para declarar.

Se observa, que el 8 de marzo de 2011, la División de Gestión de Fiscalización expidió Auto de Inspección Tributaria No. 062382011000054, notificado el 11 de marzo de 2011, y acorde a lo establecido en el artículo 706 del Estatuto Tributario, una de las causales de suspensión del término para notificar el requerimiento especial ocurre "*Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.*"

Por tanto, el término de los dos años, contados a partir del 14 de abril de 2009, fecha de presentación de la declaración de renta vencía en principio el 14 de abril de 2011, no obstante, se suspende a partir del 11 de marzo de 2011, por un término de 3 meses, y se reanuda nuevamente el 11 de junio de 2011; venciendo definitivamente el 14 de julio de 2011.

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial fue notificado 14 de julio de 2011 (Fl. 203, cdr de pruebas 2), se concluye entonces, que el mismo fue expedido y notificado dentro del término legal previsto en los artículos 705, 705-1, 706 y 714 del Estatuto Tributario, de tal manera que este cargo no está llamado a prosperar.

5.2.2. Violación de la concepción legal de contrato contenido en el Código Civil.

El accionante argumenta, que la DIAN se equivoca al calificar los negocios presentados por el demandante como contrato de obra por administración delegada como un contrato de prestación de servicios, pues si bien es cierto la DIAN tiene la facultad de solicitar documentos y soportes, también lo es que esas facultades deberán estar limitadas por la ley, de manera que si el ordenamiento jurídico colombiano permite los contratos verbales, los mismos deberán ser aceptados por la DIAN, so pena que se vulnere el debido proceso.

De otra parte, la DIAN señala que, si bien es cierto existen contratos verbales y la ley no prevé una solemnidad especial para los contratos de obra, también lo es que la administración deberá valorar las pruebas de acuerdo a la sana crítica con la finalidad de llegar al convencimiento de los hechos



13-001-23-33-000-2013-00625-00

objeto de la investigación, lo que no sucede en este caso pues se pretende es disminuir los impuestos simulando transacciones y figuras comerciales con el pretexto del contrato verbal.

Analizado el acervo probatorio obrante en el expediente, concluye esta Sala que el demandante no desvirtúa el análisis realizado por la DIAN a la declaración de retención en la fuente presentada por la Sociedad LAS ARENAS S.A.S, toda vez que, el demandante solo hace argumentaciones de carácter normativo sin contar con soporte documental que permita acreditar que se trataba realmente de un contrato de obra por administración delegada y no un contrato de prestación de servicios como así lo asevera la autoridad tributaria.

Por el contrario, el demandante solo allega al expediente administrativo las fotocopias de las facturas de venta expedidas por el contribuyente de los supuestos proveedores por concepto de obra civil, sin arrimar ni un solo contrato de obra, planos, presupuesto, informes, actas de entrega, pólizas, contratos de suministros o de manejo de personal que permitiera a la DIAN, la verificación de las características propias del contrato de obra por administración delegada.

Teniendo en cuenta, la declaración realizada por el representante legal de la Sociedad LAS ARENAS S.A.S, Hernán Augusto Villamil Pineda, analizada a su vez por la DIAN, es él mismo el que afirma, que la subcontratación de quien realmente ejecuta la obra, su supervisión y la entrega es tarea del mismo cliente, quiere decir que la Sociedad LAS ARENAS S.A.S, no subcontrata nada, ni delega la ejecución de ninguna obra, siendo este el objeto propio del contrato de obra por administración delegada; por el contrario, esta solo se encarga de llevar la contabilidad y presentar las declaraciones tributarias, lo que implica simplemente la prestación de un servicio de asesoría contable.

Coincide este Despacho con lo expuesto por la DIAN, en tanto que, de este tipo de contratos que requieren especificaciones técnicas, operaciones económicas y que implican altos costos financieros, debe existir cierta documentación que obre por escrito, si bien, no se exige que el contrato mismo sea escrito, dada a la libertad de configuración del mismo, al menos deben existir soportes de una parte de las prestaciones que se deriven del mismo, bien sea para llevar un control por parte de la misma Sociedad LAS ARENAS S.A.S, o para la determinación clara y soportes de los impuestos que haya lugar a pagar.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

Tal y como se presentó en el Marco Jurídico, la Dian en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización e investigación, podrá identificar los hechos generadores del impuesto y cotejarlos con los documentos aportados por el contribuyente, con el fin de verificar la exactitud de la declaración; lo anterior conlleva la potestad implícita de revisar la aplicación de las normas que el contribuyente ha hecho a su caso, aplicando las que correspondan y proponiendo una nueva calificación de los hechos, una distinta interpretación de las normas y, en suma, una aplicación diferente que traiga como consecuencia la liquidación de un mayor impuesto.

Como lo asevera el demandante, el ordenamiento jurídico le otorga a los particulares la facultad de ejercitar sus derechos económicos y la libertad para configurar sus relaciones jurídico negociales, pero esta libertad comercial no podrá desconocer normas imperativas, como las tributarias, para desatender prohibiciones o para evitar deberes y obligaciones legales.

Concluye esta Sala, que la DIAN se encontraba legalmente facultada para recalificar el negocio jurídico presentado por la sociedad LAS ARENAS S.A.S, y aplicarle la tarifa que atendía realmente a los hechos que se probaron en el expediente, es decir la tarifa de retención en la fuente del 4% por concepto de prestación de servicios.

Conforme a lo anterior, y en vista que la sociedad LAS ARENAS S.A.S, no allega material probatorio que pueda desvirtuar la presunción de legalidad de la liquidación oficial de revisión propuesta por la DIAN, no se tiene por probado este cargo.

5.2.3 Imprudencia de la sanción por inexactitud.

Para la Sociedad Demandante, existe entre ella y la DIAN, una clara diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable, toda vez que, su posición corresponde a una aplicación razonable de las normas sobre la naturaleza jurídica de los contratos de construcción que realizó, en tanto se constituye en una interpretación sistemática sustentada bajo la luz de las normas constitucionales y legales que regulan el caso y respecto de las cuales tiene la convicción de haber aplicado correctamente.

Para la Dian, la diferencia de criterios no podrá alegarse, cuando se omiten activos o ingresos, se incluyen costos o deducciones inexistentes, o que la información contenida en las declaraciones no sea cierta o verdadera. De manera que en el caso demandado no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, por



13-001-23-33-000-2013-00625-00

el contrario se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte de la sociedad recurrente al no desvirtuar los hechos que dieron lugar al cambio de calificación.

Atendiendo al Marco jurídico y jurisprudencial expuesto, considera esta Sala que en el presente caso no se presentó una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, el contribuyente omitió impuestos generados por operaciones gravadas aplicando una tarifa de impuestos de retención en la fuente distinta a la que correspondía por concepto de prestación de servicios, dando como resultado en la declaración tributaria un menor valor a pagar, encuadrándose así dentro de las causales establecidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Si bien quería el demandante alegar en su defensa la diferencia de criterios, este se encontraba en la obligación de probar la existencia de los hechos y cifras que declaró, pues ante la ausencia de esa prueba, igual habría que aplicarle la sanción. Como lo ha señalado la jurisprudencia reseñada, las dudas que surjan de los vacíos probatorios se resolverán a favor del contribuyente, siempre y cuando este no se encuentre en la obligación de probarlos, cosa que no sucede en el caso en comento.

De tal forma, que el demandante tenía la carga de comprobar que la administración se encontraba realizando una interpretación equivocada de las normas, cimentando su posición en un fundamento objetivo y razonable, aportando así las pruebas que permitieran corroborar su planteamiento.

Habida consideración que se encuentra demostrado que el contribuyente omitió impuestos generados por operaciones gravadas, debe mantenerse la sanción por inexactitud. Además, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la sociedad demandante se resolvieron desfavorablemente por falta de soporte probatorio, y en tanto la Administración demostró que la tarifa de impuesto correspondiente era del 4% por concepto de prestación de servicios.

Por lo anterior este cargo no tiene vocación de prosperar.

6. Condena en costas.





13-001-23-33-000-2013-00625-00

En virtud de lo establecido en el artículo 188 del CPACA, por tratarse de un proceso en el que se ventila un interés público, tal como lo es el cobro de un impuesto, la Sala no condenará en costas a la parte vencida.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Bolívar administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

FALLA

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda conforme a lo expuesto en la parte motiva.

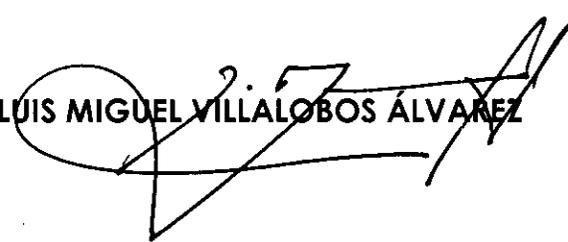
SEGUNDO: Sin condena en costas, en esta instancia.

TERCERO: Ejecutoriada la presente providencia, y en caso de no interponerse recurso alguno, ARCHÍVESE el expediente, previa constancia de esta actuación en el Sistema "Justicia Siglo XXI".

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de esta providencia fue estudiado y decidido en sesión de la fecha.

LOS MAGISTRADOS


LUIS MIGUEL VILLALOBOS ÁLVAREZ

ROBERTO MARIO CHAVARRO COLPAS

JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL