**EXTENSIÓN DEL BENEFICIO DE AUDITORÍA EN RENTA A LAS DECLARACIONES DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Término / EXTENSIÓN DEL BENEFICIO DE AUDITORÍA EN RENTA A LAS DECLARACIONES DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE – Desarrollo normativo. Reiteración de jurisprudencia / EXTENSIÓN DEL BENEFICIO DE AUDITORÍA EN RENTA A LAS DECLARACIONES DE IVA Y RETENCIÓN EN LA FUENTE - Vigencia. Derogatoria por la Ley 863 de 2003. Reiteración de jurisprudencia / BENEFICIO DE AUDITORÍA EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Vigencia / NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL AL DECLARANTE DE IVA - Oportunidad. Reglas especiales para determinar el plazo en el que se debe efectuar. Reiteración de jurisprudencia / TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Inicio / UNIFICACIÓN DEL TÉRMINO DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES DE RENTA, IVA Y RETENCION EN LA FUENTE – Finalidad / NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL RESPECTO DE DECLARACIÓN DE IVA CON SALDO A FAVOR SOLICITADO EN DEVOLUCIÓN – Oportunidad**

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes para la época de los hechos, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias (…) La Ley 223 de 1995 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 1998 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 del año gravable de 1998, que «…*se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».* La Ley 633 de 2000 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 2° del artículo (…) Sin embargo, el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó expresamente el inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Finalmente, la Ley 1111 de 2006 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 2010 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 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».* 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 retefuente-, 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 renta»*, 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 gravable».* - El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003, pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° 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».* (…) [L]a Sala advierte que si bien la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2010 estaba amparada por beneficio de auditoría, la reducción del término de firmeza de esa declaración no cobijó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2010, sobre la cual procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario. Y como, además, la actora presentó solicitud de devolución del saldo a favor el 21 de junio de 2011, la Administración tenía dos años para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 21 de junio de 2013, con lo cual el **requerimiento especial** del 15 de diciembre de 2011, notificado el 19 del mismo mes y año, **es oportuno**.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 134 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 22 / LEY 633 DE 2000 - ARTÍCULO 17 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 69 / LEY 1111 DE 2006 - ARTÍCULO 63

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el alcance y la vigencia de la extensión del término especial de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta con beneficio de inventario a las declaraciones de los impuestos sobre las ventas y de retención en la fuente se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de

12 de agosto de 2014, radicación 76001-23-31-000-2009-00097-01(19808), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 10 de septiembre de 2014, radicación 76001-23-31-000-2009-00099-01(19924), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 7 de mayo de 2015, radicación 73001-23-31-000-2012-00309-01(20680) , C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 19 de mayo de 2016, radicación 15001-23-33-000-2013-00675-01(21185), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 29 de junio de 2017, radicación 54001-23-33-000-2012-00196-01(21005). C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 20 de septiembre de 2017, radicación 15001-23-33-000-2012-00218-01(21372), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de marzo de 2018, radicación 54001-23-33-000-2013-00037-00(20725), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

**RECURSO DE APELACIÓN - Decisión de cargos no resueltos en la sentencia de primera instancia. Procedencia. Hay lugar a analizar los cargos no estudiados en primera instancia ante la revocación de la sentencia favorable que el actor no estaba legitimado para apelar. Reiteración de jurisprudencia**

Comoquiera que prospera el cargo de la entidad demandada, en procura del derecho al debido proceso de la actora, quien no estaba legitimada para apelar, toda vez que la sentencia le fue favorable (artículo 320 CGP), se procederá a estudiar los demás cargos formulados en la demanda.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 320

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la procedencia del estudio en segunda instancia de los cargos no analizados por el juez de primera instancia, con ocasión de la revocatoria de la sentencia favorable que el actor no estaba legitimado para apelar, se pueden consultar las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 5 de abril de 2018, radicación 25000-23-37-000-2013-00049-01(21598), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 14 de marzo de 2019, radicación 76001-23-33-000-2013-00858-01(22202), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

**SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Procedencia / SENTAR Y UNIFICAR JURISPRUDENCIA - Alcance y diferencias. Reiteración de jurisprudencia / PROCEDENCIA DEL DERECHO A DESCONTAR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS ORIGINADO EN OPERACIONES DE VENTA DE BIENES FABRICADOS O ALMACENADOS POR USUARIOS INDUSTRIALES DE ZONAS FRANCAS CON DESTINO AL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL - Necesidad de sentar jurisprudencia por inexistencia de precedente jurisprudencial**

El artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que, «*Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o* ***necesidad de sentar jurisprudencia****, que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público. (…)».* (Se resalta). Al distinguir los conceptos de «*sentar*» y «*unificar*» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que «*La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de*

*cierre; mientras que la segunda, en cambio, tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales»*. Por su parte, la doctrina expresó que «*sentar*» jurisprudencia constituye una «*atribución que no se encontraba en el anterior código, y tiene como finalidad anticipar los pronunciamientos judiciales en temas sobre los cuales no haya jurisprudencia del Consejo de Estado*». En ese contexto, se advierte que en situaciones particulares y concretas creadas por actos administrativos que son objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, relacionadas con la existencia de un eventual derecho de los usuarios industriales de bienes y de servicios de zonas francas de descontar el impuesto sobre las ventas originado en importaciones al territorio aduanero nacional (TAN), no existen pronunciamientos de la Corporación, por lo cual se considera necesario sentar jurisprudencia sobre la procedencia del derecho aludido, a partir de la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 271

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el alcance de las expresiones sentar y unificar jurisprudencia se citan los autos proferidos por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado el 30 de agosto de 2016, radicación 11001-03-28-000-2014-00130-00 (acumulado), citado en el proveído de 9 de mayo de 2017, radicación 11001-03-28-000-2016-00025-00, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez

**ZONA FRANCA - Definición / MERCANCÍA INGRESADA A ZONA FRANCA - Alcance para efectos de los tributos aduaneros / INTRODUCCIÓN DEFINITIVA AL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL DE BIENES FABRICADOS O ALMACENADOS EN ZONA FRANCA - Naturaleza jurídica. Se considera una importación ordinaria / EXPORTACIÓN DE BIENES - Noción / IMPORTACIÓN - Noción / DESTINACIÓN DE BIENES FABRICADOS, TRANSFORMADOS O ALMACENADOS POR USUARIOS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DE ZONAS FRANCAS - Determinación de la naturaleza jurídica de la operación. Si los bienes se venden para ser distribuidos en el mercado externo la operación es de exportación, mientras que su venta y posterior introducción al Territorio Aduanero Nacional se considera una importación / HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR IMPORTACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES QUE NO HAYAN SIDO EXCLUIDOS EXPRESAMENTE - Responsable. Es el importador / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR IMPORTACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES QUE NO HAYAN SIDO EXCLUIDOS EXPRESAMENTE - Causación. Se causa al momento de la nacionalización del bien / IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS POR IMPORTACIÓN DE BIENES GRAVADOS – Obligaciones del importador adquirente / IMPUESTOS DESCONTABLES EN IMPORTACIÓN DE BIENES CORPORALES MUEBLES - Titularidad / OPERACIONES DE VENTA DE BIENES FABRICADOS O ALMACENADOS POR USUARIOS INDUSTRIALES DE ZONAS FRANCAS CON DESTINO AL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL - Naturaleza jurídica. Son importaciones / DERECHO A DESCONTAR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS ORIGINADO EN OPERACIONES DE VENTA DE BIENES FABRICADOS O ALMACENADOS**

**POR USUARIOS INDUSTRIALES DE ZONAS FRANCAS CON DESTINO AL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL - Titularidad. Radica en el adquirente importador, quien asume el pago del IVA generador con la introducción de dichos bienes / DERECHO DEL ADQUIRENTE IMPORTADOR A DESCONTAR EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS ORIGINADO EN OPERACIONES DE VENTA DE BIENES FABRICADOS O ALMACENADOS POR USUARIOS INDUSTRIALES DE ZONAS FRANCAS CON DESTINO AL TERRITORIO ADUANERO NACIONAL - Preservación de la neutralidad del impuesto sobre las ventas. Quien soporta el pago del impuesto sobre las ventas originado en la importación es quien tiene derecho al impuesto descontable**

El artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 define la zona franca como el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una **normativa especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.** Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones y los impuestos a las exportaciones. Por su parte, el artículo 4 [3] de la Ley 1004 de 2005, dispuso que el Gobierno Nacional debía «*Determinar las condiciones con arreglo a las cuales los bienes fabricados o almacenados en Zona Franca, pueden ingresar temporalmente al territorio aduanero nacional.* ***La introducción definitiva de estos bienes al territorio aduanero nacional será considerada como una importación ordinaria».*** Fue así como por medio de los Decretos 383 y 4051 de 2007, se modificó el Título IX del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos) para reglamentar el régimen de zonas francas permanentes y transitorias. El artículo 395 de la anterior normativa define lo que es una exportación de bienes en los siguientes términos: ***«Artículo 395. Definición de exportación de bienes****. Se considera* ***exportación****, la* ***venta y salida a mercados externos de los bienes producidos****, transformados, elaborados o almacenados,* ***por los usuarios industriales y comerciales****, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto (…)».* (…) Y el artículo 399 del mismo Decreto 2685 de 1999, indica qué se debe considerar como una importación (…) De conformidad con la normativa señalada, la destinación de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por usuarios industriales y comerciales en zonas francas, determina la naturaleza de la operación. Así, cuando los bienes aludidos se venden para ser distribuidos en el mercado externo la operación es de exportación, mientras que su venta y posterior introducción al Territorio Aduanero Nacional se considera una importación. En este último caso, el artículo 420 del Estatuto Tributario señala como uno de los hechos generadores de impuesto sobre las ventas la «***importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente***», y los artículos 429 y 437 [d] del mismo ordenamiento, establecen que ***los importadores son los responsables del impuesto*** y que éste se causa al momento de la nacionalización del bien. Es decir, que en la ***importación de bienes gravados***, es el ***importador adquirente de los bienes*** quien además de pagar el precio del bien, asume el valor del IVA generado y responde por el pago del impuesto y la presentación de la declaración tributaria. En ese sentido, el artículo 485 [b] Estatuto Tributario indica que es descontable el impuesto pagado en la importación de bienes corporales, es decir, que es el *adquirente - importador ubicado en el territorio aduanero nacional* quien puede descontar el IVA pagado en la importación pues, como se dijo, es quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos procedentes de la zona franca. Así las cosas, conforme con la normativa invocada y como se indicó

en la sentencia que negó la demanda de simple nulidad contra el Oficio Dian 099610 de 2007, *«quien tiene derecho al impuesto descontable es quien paga el IVA, esto es, la persona ubicada en el territorio aduanero nacional considerada importador»*, y *«es el importador del territorio aduanero nacional quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos y procedentes de la zona franca y quien, por ello, puede descontar el impuesto sobre la ventas pagado en la importación (…)*». Por lo expuesto, **la Sala procede a sentar jurisprudencia** en el sentido de señalar que las operaciones de venta de bienes fabricados o almacenados por usuarios industriales de zonas francas, con destino al Territorio Aduanero Nacional, son importaciones, en las que el derecho a reclamar impuestos descontables radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes (…) Conforme con lo precisado, las operaciones que realizó la demandante en su calidad de usuario industrial de bienes y de servicios de la Zona Franca del Pacífico, con adquirentes ubicados en el territorio aduanero nacional, corresponden a **importaciones**, en la medida que se trató de la introducción al territorio aduanero nacional de bienes procedentes de una zona franca, sobre las que no le asiste el derecho de reclamar impuestos descontables, el cual radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes al Territorio Aduanero Nacional. Lo anterior, además, constituye una forma de preservación de la neutralidad del tributo, al determinar que quien soporta el pago del impuesto originado con la importación tenga derecho al impuesto descontable. En el expediente se encuentran las declaraciones de importación por medio de las cuales, durante en el período en discusión, Bavaria S.A. y Cervecería Unión S.A. importaron al país refrigeradores fabricados por la actora en la zona franca del Pacífico, en las cuales liquidaron y pagaron el IVA generado por estas operaciones. En consecuencia, no son de recibo los argumentos expuestos por la demandante, según los cuales las operaciones de venta señaladas eran exportaciones pues, como lo indica el citado artículo 399 del Estatuto Aduanero, vigente durante los hechos en discusión, se está frente a una **importación**. En suma, contrario a lo expresado por la actora, no se está en presencia de una operación de exportación *(cuyos ingresos serían exentos para el exportador, con derecho a impuestos descontables)*, sino que, como ya se dijo, se trata de una importación de bienes procedentes de una zona franca, evento en el cual, quien tiene derecho al descuento del IVA es el importador, ubicado en el territorio aduanero nacional.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 420 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 429 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 437 LITERAL D / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 485 LITERAL B / DECRETO 2685 DE 1999 (ESTATUTO ADUANERO) - ARTÍCULO 395 / / DECRETO 2685 DE 1999 (ESTATUTO ADUANERO) - ARTÍCULO 399 / LEY 1004 DE 2005 - ARTÍCULO 1 / LEY 1004 DE 2005 - ARTÍCULO 4 NUMERAL 3 / DECRETO 383 DE 2007 / DECRETO 4051 DE 2007 / OFICIO DIAN 099610 DE 2007

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con la legalidad del Oficio DIAN 099610 de 2007 se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 28 de agosto de 2014, radicación 11001-03-27-000-2011-00033-00(19105), C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre el principio de neutralidad del impuesto sobre las ventas se cita la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 28 de

febrero de 2019, radicación 25000-23-37-000-2014-00690-01(23479), C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.

**SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR INCLUSIÓN EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DE DATOS EQUIVOCADOS DE LOS CUALES SE DERIVÓ UN MENOR IMPUESTO A CARGO - Procedencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Disminución por favorabilidad. Reiteración de jurisprudencia**

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, la Sala considera procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración tributaria datos equivocados de los cuales se derivó menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable. Ahora bien, la Sala pone de presente que el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció 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% -*previsto 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. En consideración a lo anterior, 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.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

**CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

[S]e observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., catorce (14) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 76001-23-33-000-2014-00008-01(21793)CE-SUJ-4-006**

**Actor: FOGEL ANDINA SAS**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

## FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1º del artículo 149 del CPACA y de la facultad que le confiere el artículo 270 ibídem, en concordancia con el artículo 271 *ejusdem* y el artículo 14 del Acuerdo 080 de 2019[1], mediante sentencia de unificación para sentar jurisprudencia, decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 26 de noviembre de 2014, complementada y aclarada por providencias del 3 de febrero y 17 de marzo de 2015, respectivamente, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió:[2]

> *«1. Se decreta la nulidad de la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas 152412012000026 del 22 de agosto del 2012 y la resolución 000012 del 29 de agosto del 2013.*
>
> *2. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho es válida la declaración privada del IVA correspondiente al primer bimestre del 2010.*
>
> *Que el contribuyente, no está obligado al pago del mayor valor de impuesto determinado por la Dian, ni al de los intereses moratorios, ni la sanción por inexactitud impuesta por el ente fiscalizador en los actos administrativos declarados nulos.*
>
> *Se actualice el estado de cuenta corriente que lleva la DIAN del contribuyente eliminando cualquier concepto a su cargo por el impuesto sobre las ventas del primer bimestre del 2010.*
>
> *3. CONDENAR en costas al demandado de conformidad con lo expuesto en la parte motiva, y se fijan agencias en derecho por $61.250,61 pesos M / CTE. […]».*

## ANTECEDENTES

El 12 de marzo de 2010, FOGEL ANDINA SAS[3], presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año gravable 2010, con un

---

[1] «***Artículo 14. Otros asuntos asignados a las secciones según su especialidad.*** *Cada una de las Secciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo, atendiendo al criterio de especialidad, también tendrá competencia para: (…) 2. Dictar las* ***sentencias de unificación jurisprudencial*** *por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de* ***sentar jurisprudencia****, en relación con los asuntos que provengan de las Subsecciones o de los Tribunales Administrativos. Las Secciones podrán asumir conocimiento a solicitud de parte,* ***de oficio****, por petición del Ministerio Público o por remisión de las Subsecciones o de los Tribunales administrativos*».

[2] Fls. 310 vto. y 311 c.p.

[3] Antes Fogel Andina S.A. - El objeto social de la compañía se concreta en la construcción y comercialización de refrigeradores.

saldo a favor de $39.550.000[4], corregida el 14 de septiembre del mismo año, para disminuir dicho saldo a $37.020.000[5].

El 11 de abril de 2011, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010[6], respecto de la cual se acogió al beneficio de auditoría.

El 21 de junio de 2011, la sociedad le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor declarado[7].

Por auto N° 009 del 1° de agosto de 2011, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira, suspendió por 90 días el trámite de la solicitud de devolución, por considerar que había un indicio de inexactitud frente a las operaciones realizadas por la demandante[8].

El 7 de octubre de 2011, la Administración profirió el auto de inspección tributaria N° 152382011000119[9].

El 15 de diciembre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira, profirió el Requerimiento Especial N° 152382011000060, en el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2010 en el sentido de disminuir los ingresos por exportaciones de $2.318.901.000 a $1.096.993.000 y aumentar los ingresos por operaciones excluidas a $1.221.908.000, disminuir los impuestos descontables de $67.423.000 a $34.349.000 e imponer sanción por inexactitud de $52.918.000[10]. La sociedad dio respuesta al requerimiento[11].

El 22 de agosto de 2012, la Dirección Seccional de Impuestos de Palmira profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 152412012000026 en la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial[12]. Contra este acto la actora interpuso recurso de reconsideración[13].

Mediante la Resolución N° 000012 del 29 de agosto de 2013, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión[14].

## DEMANDA

FOGEL ANDINA SAS, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de

[4] Fl. 106 c.p.
[5] Fl. 107 c.p.
[6] Fl. 5 c.p.
[7] Fl. 105 c.p.
[8] Fl. 104 c.p.
[9] Fl. 101 c.p.
[10] Fls. 7 a 13 c.p.
[11] Fl. 17 a 43 c.p.
[12] Fls. 45 a 54 c.p.
[13] Fls. 56 a 79 c.p.
[14] Fls. 80 a 93 c.p.

Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones[15]:

*«1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:*

- *Requerimiento Especial No. 152382011000060 del 15 de diciembre de 2011, porque fue notificado por fuera del plazo que establece el artículo 705-1 del E.T.*
- *Liquidación Oficial de Revisión No. 152412012000026 del 22 de agosto de 2012, por medio de la cual la DIAN modifica la Liquidación privada del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2010.*
- *Resolución Recurso de Reconsideración No. 000012 del 29 de agosto de 2013, por medio de la cual se agota la vía gubernativa notificada el día 10 de septiembre de 2013.*

*2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO a la **SOCIEDAD FOGEL ANDINA S.A.S**, NIT 900.106.873-4, disponiendo, que:*

- *El tratamiento dado a las partidas llevadas a la declaración del primer bimestre del año 2010, es correcto y se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el mayor valor por concepto de impuesto y de sanción por inexactitud determinados por la DIAN. Adicionalmente, el requerimiento especial fue notificado de manera extemporánea, es decir, por fuera del plazo que establece el artículo 705-1 del estatuto tributario nacional.*
- *Que en la sentencia se ordene de inmediato la devolución del saldo a favor por valor de $37.020.000 originado en la declaración de IVA del primer bimestre de 2010, o el determinado por el juez en el fallo. En ambos casos, con el pago de los intereses corrientes y moratorios calculados en la forma que los prescribe el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional vigente al momento de la presentación de la presente demanda. […]*

*3. Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente de la **SOCIEDAD FOGEL ANDINA S.A.S.**, eliminando cualquier obligación a su cargo por impuestos, sanciones y actualizaciones respecto del Impuesto Sobre las Ventas, del primer [1] Bimestre del año gravable 2010.*

*4. Condenar a la NACIÓN-DIAN DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador»[16].*

La actora invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 29, 95 [9], 150, 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 424, 481, 483, 485, 488, 489, 490, 647, 683, 689-1, 705-1 742, 745 y 746 del Estatuto Tributario
- Artículo 176 del Código General del Proceso
- Artículos 42 y 188 de la Ley 1437 de 2011
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Sostuvo que la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010 quedó en firme, porque dentro del plazo previsto por el artículo 705-1 E.T. no se notificó el requerimiento especial; como la sociedad se acogió al

[15] Fls. 6 y 7 c.p.
[16] Fls. 160 y 161 c.p.

beneficio de auditoría de que trata el artículo 689-1 E.T., la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento hasta el 11 de octubre de 2011, en la medida que la declaración de renta del año gravable 2010 se presentó el 11 de abril de 2011, pero dicho acto fue notificado el 19 de diciembre de 2011.

Precisó que la operación que realizó la sociedad fue una exportación a Bavaria S.A. y Cervecería Unión S.A., bajo la modalidad DDU (las partes convienen las condiciones de negociación de las mercancías), de 545 bienes que produjo en la zona franca del Pacífico; que se pactó que el vendedor entregaba las mercancías en las instalaciones de la zona franca para que los adquirentes realizaran la nacionalización respectiva e importaran la mercancía al territorio aduanero nacional.

Indicó que en las declaraciones de importación figura como exportador FOGEL ANDINA S.A., calidad avalada por la DIAN al no presentar ninguna objeción a dichas declaraciones, con lo que se demuestra que se trata de una exportación y, por ende, en su entender, los ingresos percibidos por estas operaciones no podrían ser tratados como excluidos porque el artículo 424 E.T. no lo determina así.

Consideró que de la interpretación de los artículos 488 y 489 E.T. se concluye que la actora tiene derecho a llevar como descontable en las declaraciones de IVA, el impuesto pagado en la adquisición de bienes o servicios en un período determinado, toda vez que se trata de costos o gastos imputables a bienes que adquirieron la calidad de exentos; en consecuencia, no es posible aplicar la proporcionalidad que prevé el artículo 490 E.T. porque solo tienen operaciones gravadas y exentas.

Señaló que los actos administrativos acusados fueron expedidos de manera irregular al no fundamentarse en las normas aplicables al caso, lo que también genera una falta de motivación.

Pidió la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 (principios en materia sancionatoria) para que se declare que la sociedad no está obligada a pagar la sanción por inexactitud, porque no se configuran las conductas descritas en el artículo 647 E.T; que lo que se presenta es una diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable, pues mientras la Administración considera que la venta de bienes por una empresa ubicada en zona franca al territorio aduanero nacional no es una exportación, la sociedad considera que sí lo es y, por ende, tiene derecho a tratar como impuesto descontable el IVA pagado en la adquisición de bienes y servicios imputable a los bienes producidos.

Estimó que es procedente condenar en costas a la Nación por las irregularidades cometidas durante la vía administrativa, las cuales demuestran que la conducta de los funcionarios fue opuesta a derecho y a los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva que rigen los tributos en Colombia.

## OPOSICION

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-**, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[17]:

[17] Fls. 207 a 228 c.p.

Propuso las excepciones de *indebida acumulación de pretensiones* y de *inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa.*

En relación con la primera excepción sostuvo que el requerimiento especial es un acto de trámite, que no puede ser objeto de control jurisdiccional por lo que no se puede declarar su nulidad. Y frente a la segunda, consideró que se están discutiendo hechos nuevos que no fueron controvertidos en sede administrativa: la firmeza de la declaración en virtud de los artículos 705-1 y 689-1 E.T. y la reclasificación de los ingresos a operaciones excluidas.

Afirmó que si bien es cierto que el artículo 705-1 E.T. consagra el mismo plazo para notificar el requerimiento especial en declaraciones de IVA y renta, también lo es que el beneficio de auditoría es una prerrogativa a favor de los contribuyentes del impuesto de renta que cumplan con los requisitos establecidos en la norma, sin que pueda tenerse como una generalidad.

Señaló que el beneficio de auditoría no aplica para el impuesto sobre las ventas, porque el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó el inciso segundo del artículo 689-1 E.T.; en consecuencia, el requerimiento especial fue notificado dentro del término previsto en el artículo 714 E.T., porque la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2010 no estaba amparada por dicho beneficio.

Resaltó que tener la calidad de usuario de zona franca no le da la condición de exportador, a menos de que venda al exterior o al territorio aduanero nacional en los supuestos de que tratan los artículos 27 y 28 del Decreto 971 de 1993; que tampoco puede tenerse como exportación una operación realizada desde la zona franca al territorio aduanero nacional por el hecho de que ésta se haya estipulado bajo los términos de negociación Incoterm denominados DDU, los cuales solo definen las obligaciones, responsabilidades y derechos de las partes que intervienen en la negociación.

Afirmó que la Administración no puede asumir que las operaciones desde zona franca al territorio aduanero nacional se tengan como una exportación, porque en las declaraciones de importación se haya dicho que el usuario de zona franca es el exportador.

Expresó que la posibilidad de descontar el IVA solo puede ser utilizada por los exportadores que vendan sus bienes o servicios en el exterior; que en este caso, no se puede tener como exportación una operación que se realiza por parte de un usuario de zona franca con destino al territorio aduanero nacional, por lo que no es posible que se pretenda acceder al beneficio tributario del impuesto descontable.

Estimó que no hubo falsa motivación, porque la decisión se fundamentó en los aspectos fácticos debidamente probados.

Adujo que los fundamentos fácticos y jurídicos de la actuación administrativa han sido expresados por la Administración en sus pronunciamientos y la decisión de no tener como exportación una operación de un usuario de zona franca al territorio aduanero nacional está soportada en el Concepto 45453 de 2011 *(que reitera el criterio expresado en el Concepto 099610 del 4 de diciembre de 2007)*, en el que se dio respuesta a la solicitud de la contribuyente demandante.

Señaló que la demandante consignó en la declaración de IVA datos equivocados, porque solicitó impuestos descontables que lo serían para los adquirentes ubicados en el territorio aduanero nacional, que no para la actora, de los cuales se derivó un saldo a favor al que no tenía derecho, por lo que se configuró la inexactitud sancionable de conformidad con el artículo 647 E.T.

Consideró que no hay una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, sino una interpretación errada de las normas que califican como importador, para efectos fiscales, al comprador nacional que adquiere bienes de un usuario de zona franca; la sociedad pretende, por interpretación analógica, que se reconozca que es un exportador en la medida que hay un importador.

## AUDIENCIA INICIAL

El 13 de noviembre de 2014 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[18]. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades, ni se solicitaron medidas cautelares, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

Se declaró no probada la excepción de indebida acumulación de pretensiones porque la solicitud de nulidad del requerimiento especial es una petición homogénea frente a los otros actos acusados y no impide el análisis de éstos; una cosa es que el juez contencioso no pueda conocer de un acto preparatorio y otra, que la pretensión sea contraria a los presupuestos de la acumulación.

En cuanto a la inclusión de hechos nuevos en la demanda, indicó que esta posición procedimental y jurisprudencial fue rectificada por el Consejo de Estado, en aras de proteger el derecho de acceso a la administración de justicia, razón por la cual no se declaró probaba la excepción de inepta demanda.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las consideraciones que se resumen a continuación[19]:

Consideró que se cumplieron los presupuestos indicados en el artículo 705-1 del E.T. sobre aplicación del término de renta para notificar el requerimiento de IVA, sin aludir al beneficio de auditoría, que es propio del impuesto de renta.

Indicó que el Consejo de Estado, en precedente reiterado, abordó el tema del artículo 705-1 E.T. y las consecuencias en IVA derivadas de la firmeza de la declaración de renta con beneficio de auditoría, para lo cual citó y trascribió varias providencias de esta Corporación.

---

[18] Fls. 251 a 258 c.p.
[19] Fls. 261 a 273 c.p. Dicha sentencia fue complementada y aclarada por providencias del 3 de febrero y 17 de marzo de 2015, respectivamente. Fls. 300 y 301 c.p. y, 310 y 311 c.p.

Sostuvo que como la declaración de renta por el año gravable 2010 se presentó con beneficio de auditoría (el 11 de abril de 2011), la declaración de IVA del bimestre discutido quedó en firme el 11 de octubre de 2011, pese a estar en discusión la procedencia del saldo a favor.

Afirmó que al haberse notificado el requerimiento especial de manera extemporánea, esto es, dos meses y ocho días después de haber operado la firmeza de la declaración privada, los actos liquidatorios se encuentran viciados de nulidad.

Condenó en costas a la entidad demandada de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en concordancia con el artículo 392 del CPC.

## RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente[20]:

Manifestó que el fallador de primera instancia apoyó su decisión en varios pronunciamientos del Consejo de Estado que no hacen referencia a la situación fáctica que se discute, ya que ninguna de las sentencias se refiere a declaraciones de renta que hayan estado amparadas por el beneficio de auditoría y que dicho amparo se extienda a las declaraciones de IVA; además, son providencias anteriores a la legislación vigente a partir de la Ley 863 de 2003, que trajo modificaciones sustanciales en cuanto al beneficio de auditoría consagrado en el artículo 869-1 del E.T.

Estimó que los pronunciamientos judiciales en los que se sustenta la sentencia impugnada no corresponden a la actual legislación y no tuvieron en cuenta la variación normativa consagrada en el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, que derogó el parágrafo del artículo 689-1 del E.T.

Señaló que en la sentencia del 30 de noviembre de 2004, expediente 14126, se explicó que la finalidad del artículo 705-1 E.T. al establecer que la firmeza de la declaración de IVA depende de la de renta, es ampliar el plazo que tiene la Administración para hacer la correspondiente fiscalización de la declaración.

Expresó que cuando existe solicitud de devolución, la firmeza de la declaración se alcanza dos años después de haber sido presentada ésta; como el 21 de junio de 2011 la actora pidió en devolución el saldo a favor determinado en IVA por el primer bimestre de 2010, la declaración quedaba en firme el 21 de junio de 2013, por lo que habiéndose proferido el requerimiento especial el 15 de diciembre de 2011, el acto está amparado de legalidad en la medida que fue notificado dentro del término previsto para ello.

Consideró que no es dable condenar en costas a la Administración porque su actuación no fue temeraria y se ajustó a los presupuestos legales establecidos en el Estatuto Tributario para asuntos como el discutido.

---

[20] Fls. 277 a 282 c.p.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación y en el recurso de apelación[21].

La parte **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda[22].

Adicionalmente indicó que la única norma que existe en el Estatuto Tributario que regula el término de firmeza de las declaraciones de IVA es el artículo 705-1 el cual no ha sido modificado, razón por la cual no se le puede dar el alcance que pretende la Administración, en el sentido de excluir a las declaraciones de IVA cuando la de renta se haya presentado con beneficio de auditoría.

**El Ministerio Público** no emitió concepto en esta procesal.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial de Revisión N° 152412012000026 del 22 de agosto de 2012 y de la Resolución Nº 000012 del 29 de agosto de 2013, expedidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Palmira y por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, respectivamente, por medio de los cuales la DIAN determinó el impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año gravable 2010, a cargo de FOGEL ANDINA SAS, e impuso sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar si de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría que amparaba la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 era aplicable a la declaración del impuesto sobre las ventas del periodo en discusión y, en caso afirmativo, si dicha declaración quedó en firme por la notificación extemporánea del requerimiento especial.

Si se determina que el requerimiento especial fue notificado dentro del término legal, la Sala, en aplicación del derecho al debido proceso, analizará la legalidad de los actos acusados en relación con los demás cargos planteados en la demanda, relativos al alegado derecho a impuestos descontables en las operaciones que a su juicio serían exportación (ingresos exentos) y la procedencia de la sanción por inexactitud.

**Extensión del beneficio de auditoría en renta a las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente - Reiteración de jurisprudencia[23]**

---

[21] Fls. 331 a 332 c.p.
[22] Fls. 325 a 330 c.p.
[23] Sentencias del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 10 de septiembre de 2014. Exp. 19924, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20680, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de marzo de 2016, Exp. 20385, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, del 20 de septiembre de 2017, Exp. 21372, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

Con fundamento en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el demandante argumentó que la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2010 quedó en firme el 11 de octubre de 2011, fecha en la cual adquirió firmeza la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 que estaba amparada por el beneficio de auditoría, lo que, en su entender, hace extemporáneo el requerimiento especial del 15 de diciembre de 2011, notificado el 19 del mismo mes y año[24].

En un caso con supuestos fácticos similares al que se decide, la Sala reiteró[25] 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, o sea, dos años desde la presentación de cada una de las declaraciones del IVA».*

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 hechos[26], 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 declarar*[27]*»*, 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 especial*[28]*».*

La Ley 223 de 1995[29] 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 1998[30] 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 del año gravable de 1998, que «…*se regirán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».*

La Ley 633 de 2000[31] modificó el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y extendió el beneficio de auditoría a las declaraciones de IVA y retenciones de los años

[24] Fl. 16 vto. c.p.
[25] Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, actor: Samir Mustafá Vidales.
[26] Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Lay 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.
[27] Artículo 705 del Estatuto Tributario.
[28] Artículo 714 del Estatuto Tributario.
[29] Artículo 134.
[30] Artículo 22.
[31] Artículo 17.

gravable 2000 a 2003, mediante la inclusión del inciso 2° 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 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Finalmente, la Ley 1111 de 2006[32] 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 2010 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 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»[33].*

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 retefuente-, 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 renta[34]»*, y por ello, *«…el plazo*

[32] Artículo 63.
[33] Sentencia del 15 de marzo de 2018, **Exp. 20725**.
[34] Sentencia del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*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*[35]*».*

- El beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones de los años gravables 2000 a 2003[36], pero desapareció con la derogatoria del inciso 2° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario[37], 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*[38]*»* y se someten *«al término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario*[39]*».*

**Caso concreto**

En el expediente están acreditados los siguientes hechos:

- El 12 de marzo de 2010, FOGEL ANDINA SAS, presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año gravable 2010, con un saldo a favor de $39.550.000[40], corregida el 14 de septiembre del mismo año para disminuir dicho saldo a $37.020.000[41].

- El 11 de abril de 2011, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, en la cual se acogió al beneficio de auditoría[42].

- El 21 de junio de 2011, la sociedad le solicitó a la DIAN la devolución del saldo a favor declarado[43].

- El 15 de diciembre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de y Aduanas de Palmira, profirió el Requerimiento Especial N° 152382011000060, en el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre las ventas por el primer bimestre del año 2010 en el sentido de disminuir los ingresos por exportaciones de $2.318.901.000 a $1.096.993.000 y aumentar los ingresos por operaciones excluidas a $1.221.908.000, disminuir los impuestos descontables de $67.423.000 a $34.349.000 e imponer sanción por inexactitud de $52.918.000[44]. La sociedad dio respuesta al requerimiento[45].

---

[35] Sentencia del 15 de marzo de 2018, Exp. 20725, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
[36] L.633/00.
[37] Art. 69 L.863/03.
[38] Sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 19808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.
[39] Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21005, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor: Nelson de Jesús Zuluaga Salazar.
[40] Fl. 106 c.p.
[41] Fl. 107 c.p.
[42] Fl. 5 c.p.
[43] Fl. 105 c.p.
[44] Fls. 7 a 13 c.p.
[45] Fl. 17 a 43 c.p.

- El 22 de agosto de 2012, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 152412012000026 en la cual confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial[46]. Contra este acto la actora interpuso recurso de reconsideración[47].

- Mediante la Resolución N° 000012 del 29 de agosto de 2013, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión[48].

En las condiciones señaladas y como lo expresó la demandada en la apelación, la Sala advierte que si bien la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el año gravable 2010 estaba amparada por beneficio de auditoría, la reducción del término de firmeza de esa declaración no cobijó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2010, sobre la cual procede la aplicación del término general de firmeza de las declaraciones tributarias establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario.

Y como, además, la actora presentó solicitud de devolución del saldo a favor el 21 de junio de 2011, la Administración tenía dos años para notificar el requerimiento especial, esto es, hasta el 21 de junio de 2013, con lo cual el **requerimiento especial** del 15 de diciembre de 2011, notificado el 19 del mismo mes y año, **es oportuno**.

Comoquiera que prospera el cargo de la entidad demandada, en procura del derecho al debido proceso de la actora, quien no estaba legitimada para apelar, toda vez que la sentencia le fue favorable (artículo 320 CGP), se procederá a estudiar los demás cargos formulados en la demanda.

**Necesidad de sentar Jurisprudencia - Impuestos descontables - Usuarios Industriales de bienes y servicios**

El artículo 271 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que, «*Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o* ***necesidad de sentar jurisprudencia****, que ameriten la expedición de una sentencia de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo, de oficio o a solicitud de parte, o por remisión de las secciones o subsecciones o de los tribunales, o a petición del Ministerio Público. (…)».* (Se resalta).

Al distinguir los conceptos de «*sentar*» y «*unificar*» jurisprudencia, la Sala Plena de la Corporación precisó que «*La primera hipótesis apareja la novedad del asunto a discutir o, por lo menos, la inexistencia de un pronunciamiento previo por parte del órgano de cierre; mientras que la segunda, en cambio, tiene como presupuesto la existencia de pronunciamientos que encierran posiciones divergentes sobre un mismo tema, que ameritan una decisión que zanje las diferencias existentes en aras de dar coherencia a la jurisprudencia y garantizar la igualdad y la seguridad jurídica en las sucesivas decisiones judiciales*[49]».

[46] Fls. 45 a 54 c.p.
[47] Fls. 56 a 79 c.p.
[48] Fls. 80 a 93 c.p.

[49] CE Sala Plena, providencia del 30 de agosto de 2016, radicación 2014-00130-00, reiterada en Auto del 9 de mayo de 2017, radicación 2016-00025-00, C.P. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.

Por su parte, la doctrina expresó que «*sentar*» jurisprudencia constituye una «*atribución que no se encontraba en el anterior código, y tiene como finalidad anticipar los pronunciamientos judiciales en temas sobre los cuales no haya jurisprudencia del Consejo de Estado*[50]».

En ese contexto, se advierte que en situaciones particulares y concretas creadas por actos administrativos que son objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, relacionadas con la existencia de un eventual derecho de los usuarios industriales de bienes y de servicios de zonas francas de descontar el impuesto sobre las ventas originado en importaciones al territorio aduanero nacional (TAN), no existen pronunciamientos de la Corporación, por lo cual se considera necesario sentar jurisprudencia sobre la procedencia del derecho aludido, a partir de la naturaleza jurídica de las operaciones realizadas.

El artículo 1° de la Ley 1004 de 2005 define la zona franca como el área geográfica delimitada dentro del territorio nacional, en donde se desarrollan actividades industriales de bienes y de servicios, o actividades comerciales, bajo una **normativa especial en materia tributaria, aduanera y de comercio exterior.** Las mercancías ingresadas en estas zonas se consideran fuera del territorio aduanero nacional para efectos de los tributos aduaneros aplicables a las importaciones y los impuestos a las exportaciones.

Por su parte, el artículo 4 [3] de la Ley 1004 de 2005, dispuso que el Gobierno Nacional debía «*Determinar las condiciones con arreglo a las cuales los bienes fabricados o almacenados en Zona Franca, pueden ingresar temporalmente al territorio aduanero nacional.* ***La introducción definitiva de estos bienes al territorio aduanero nacional será considerada como una importación ordinaria».***

Fue así como por medio de los Decretos 383 y 4051 de 2007, se modificó el Título IX del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero vigente para la época de los hechos) para reglamentar el régimen de zonas francas permanentes y transitorias.

El artículo 395 de la anterior normativa define lo que es una exportación de bienes en los siguientes términos:

> ***«Artículo 395. Definición de exportación de bienes****. Se considera* ***exportación****, la* ***venta y salida a mercados externos de los bienes producidos****, transformados, elaborados o almacenados,* ***por los usuarios industriales y comerciales****, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto (…)».* (Se resalta).

Y el artículo 399 del mismo Decreto 2685 de 1999, indica qué se debe considerar como una importación, al señalar:

> ***«Artículo 399. Régimen de importación.*** *La* ***introducción al resto del Territorio Aduanero Nacional de bienes procedentes de la Zona Franca será considerada una importación*** *y se someterá a las normas y requisitos exigidos a las importaciones de acuerdo con lo previsto en este decreto.*
>
> ***Parágrafo.*** *Los productos fabricados en la Zona Franca que tengan Registro Sanitario expedido por el INVIMA se exceptúan de visto bueno para su ingreso al resto del Territorio Aduanero Nacional».* (Se resalta y subraya).

[50] ARBOLEDA Perdomo Enrique José, Comentarios al Nuevo Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Editorial Legis, págs. 110-11.

De conformidad con la normativa señalada, la destinación de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por usuarios industriales y comerciales en zonas francas, determina la naturaleza de la operación. Así, cuando los bienes aludidos se venden para ser distribuidos en el mercado externo la operación es de exportación, mientras que su venta y posterior introducción al Territorio Aduanero Nacional se considera una importación.

En este último caso, el artículo 420 del Estatuto Tributario señala como uno de los hechos generadores de impuesto sobre las ventas la «***importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente***», y los artículos 429 y 437 [d] del mismo ordenamiento, establecen que ***los importadores son los responsables del impuesto*** y que éste se causa al momento de la nacionalización del bien.

Es decir, que en la ***importación de bienes gravados***, es el ***importador adquirente de los bienes*** quien además de pagar el precio del bien, asume el valor del IVA generado y responde por el pago del impuesto y la presentación de la declaración tributaria.

En ese sentido, el artículo 485 [b] Estatuto Tributario indica que es descontable el impuesto pagado en la importación de bienes corporales, es decir, que es el *adquirente - importador ubicado en el territorio aduanero nacional* quien puede descontar el IVA pagado en la importación pues, como se dijo, es quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos procedentes de la zona franca.

Así las cosas, conforme con la normativa invocada y como se indicó en la sentencia que negó la demanda de simple nulidad contra el Oficio Dian 099610 de 2007[51], *«quien tiene derecho al impuesto descontable es quien paga el IVA, esto es, la persona ubicada en el territorio aduanero nacional considerada importador»*, y *«es el importador del territorio aduanero nacional quien asume el pago del IVA cuando importa los bienes adquiridos y procedentes de la zona franca y quien, por ello, puede descontar el impuesto sobre la ventas pagado en la importación (…)*».

Por lo expuesto, **la Sala procede a sentar jurisprudencia** en el sentido de señalar que las operaciones de venta de bienes fabricados o almacenados por usuarios industriales de zonas francas, con destino al Territorio Aduanero Nacional, son importaciones, en las que el derecho a reclamar impuestos descontables radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes.

**Caso concreto**

En el **caso concreto** se debe establecer si las transacciones realizadas por FOGEL ANDINA S.A.S. (usuario industrial de bienes y de servicios de la Zona Franca del Pacífico[52]), con Bavaria S.A. y Cervecería Unión S.A. (adquirentes ubicados en el territorio aduanero nacional), consistentes en la ***venta*** de 545 bienes (refrigeradores) que produjo en la Zona Franca del Pacífico, son

[51] Sentencia del 28 de agosto de 2014, Exp. 19105, C.P. Carmen Teresa Ortiz Rodríguez.
[52] A folio 9 c.a. 2, obra la certificación expedida el 13 de junio de 2011, por el usuario operador de la Zona Franca del Pacífico, en la que se hace constar que FOGEL ANDINA S.A. fue calificado mediante el Acto N° 086 de 20 de octubre de 2006, como usuario industrial de bienes y de servicios de dicha zona franca.

operaciones de exportación que otorgan a la actora el derecho de reclamar impuestos descontables.

Conforme con lo precisado, las operaciones que realizó la demandante en su calidad de usuario industrial de bienes y de servicios de la Zona Franca del Pacífico, con adquirentes ubicados en el territorio aduanero nacional, corresponden a **importaciones**, en la medida que se trató de la introducción al territorio aduanero nacional de bienes procedentes de una zona franca, sobre las que no le asiste el derecho de reclamar impuestos descontables, el cual radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes al Territorio Aduanero Nacional.

Lo anterior, además, constituye una forma de preservación de la neutralidad del tributo[53], al determinar que quien soporta el pago del impuesto originado con la importación tenga derecho al impuesto descontable.

En el expediente se encuentran las declaraciones de importación por medio de las cuales, durante en el período en discusión, Bavaria S.A. y Cervecería Unión S.A. importaron al país refrigeradores fabricados por la actora en la zona franca del Pacífico, en las cuales liquidaron y pagaron el IVA generado por estas operaciones[54].

En consecuencia, no son de recibo los argumentos expuestos por la demandante, según los cuales las operaciones de venta señaladas eran exportaciones pues, como lo indica el citado artículo 399 del Estatuto Aduanero, vigente durante los hechos en discusión, se está frente a una **importación**.

En suma, contrario a lo expresado por la actora, no se está en presencia de una operación de exportación *(cuyos ingresos serían exentos para el exportador, con derecho a impuestos descontables)*, sino que, como ya se dijo, se trata de una importación de bienes procedentes de una zona franca, evento en el cual, quien tiene derecho al descuento del IVA es el importador, ubicado en el territorio aduanero nacional.

En consecuencia, la Sala concluye que la actora no tiene derecho a solicitar impuestos descontables derivados de la importación que realizaron las cervecerías adquirentes ubicadas en el territorio aduanero nacional.

**Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial**[55].

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.

---

[53] Sentencia del 28 de febrero de 2019, Exp. 23479, C.P Julio Roberto Piza Rodríguez.
[54] Fls. 115, 128, 130, 132, 134, 136, 140, 142, 144, 146, 148, 150, 152, 156 y 158 c.p.
[55] Se reitera lo expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y del 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

En este caso, la Sala considera procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración tributaria datos equivocados de los cuales se derivó menor impuesto a cargo, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[56], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció 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[57] fue modificada por la Ley 1819 de 2016[58], al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -*previsto 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.
En consideración a lo anterior, 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.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y, en consecuencia, procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2010, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

**SANCION POR INEXACTITUD**

| CONCEPTO | VALORES |
|---|---|
| Saldo a favor declarado por el contribuyente | 37.266.000 |
| Saldo a favor determinado por la DIAN y el Consejo de Estado | 4.192.000 |
| Base sanción | 33.074.000 |
| % sanción | **100%** |
| **Sanción** | **33.074.000** |

| CONCEPTO | LIQUIDACION PRIVADA | LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION | LIQUIDACION SALA |
|---|---|---|---|
| Ingresos brutos por exportaciones | 2.318.901.000 | 1.096.993.000 | 1.096.993.000 |
| Ingresos brutos por operaciones excluidas | 0 | 1.221.908.000 | 1.221.908.000 |
| Impuesto descontable por operaciones gravadas | 61.127.000 | 28.053.000 | 28.053.000 |
| Total impuestos descontables | 67.423.000 | 34.349.000 | 34.349.000 |
| Saldo a favor del período fiscal | 37.266.000 | 4.192.000 | 4.192.000 |
| Sanciones | 246.000 | 53.164.000 | 33.320.000 |
| **Total saldo a favor** | 37.020.000 | 0 | 0 |
| **Total saldo a pagar** | | **48.972.000** | **29.128.000** |

[56] «*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*».
57 E.T. «*Artículo 647. Sanción por inexactitud. (…) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente*».
[58] Art. 288 L.1819/16, que modificó el artículo 648 del E.T.

Finalmente, se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

**FALLA:**

1.- **SENTAR jurisprudencia** en el sentido de señalar que las operaciones de venta de bienes fabricados o almacenados por usuarios industriales de zonas francas, con destino al Territorio Aduanero Nacional, son importaciones, en las que el derecho a reclamar impuestos descontables radica en cabeza del adquirente - importador, quien asume el pago del impuesto sobre las ventas generado con la introducción de dichos bienes.

2.- **REVOCAR** la sentencia del 26 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

> ***Anular*** *parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión N° 152412012000026 del 22 de agosto de 2012 y la Resolución N° 000012 del 29 de agosto de 2013, expedidas por la División de Gestión de Liquidación y Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, respectivamente.*
>
> *A título de restablecimiento del derecho,* ***fijar*** *como total saldo a pagar a cargo del contribuyente FOGEL ANDINA SAS, por concepto del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2010, la suma de VEINTINUEVE MILLONES CIENTO VEINTIOCHO MIL PESOS M/CTE ($29.128.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.*

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- Reconocer personería al abogado Mauricio Alexander Dávila Valenzuela como apoderado de la entidad demandada, en los términos del poder conferido, que obra en el folio 356 del c.p.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ** **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**