

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017).

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 05001-23-33-000-2012-00486-01 (20553)

**Demandante:** G. L. LOGÍSTICA Y EXPORTACIÓN S.A.S.

**Demandado:** DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS  
NACIONALES –DIAN Y MINISTERIO DE HACIENDA  
Y CRÉDITO PÚBLICO

**Temas:** Impuesto sobre las ventas – Tercer bimestre del año gravable 2009. Corrección provocada. Oportunidad y procedibilidad de la imputación del saldo a favor del periodo anterior.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 20 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las súplicas de la demanda, condenó en costas a la demandante y liquidó las agencias en derecho en la suma de \$25.835.325 equivalente al 2.5% de las pretensiones negadas.

## ANTECEDENTES

El 21 de julio de 2009, el contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2009<sup>1</sup>, la cual fue corregida el 25 de marzo de 2010<sup>2</sup> y el 26 de marzo de 2010<sup>3</sup>, así:

Formulario N°	Sticker	Fecha	Estado
3007362456646	1355801916583	21 de julio de 2009	Inicial
3007098145098	91000083554868	25 de marzo de 2010	1ª Corrección
3007098142086	7001260334361	26 de marzo de 2010	2ª Corrección

Tanto en la declaración inicial como en las correcciones se registró un saldo a favor de \$645.883.000 y en el renglón 59 «*saldo a favor del periodo anterior*» se registró \$0. Las modificaciones se reflejan en la disminución de ingresos brutos.

El 26 de marzo de 2010, la actora solicitó la devolución del saldo a favor señalado, trámite que fue suspendido por 90 días mediante auto del 20 de abril de 2010<sup>4</sup>, proferido por la Directora Seccional de Impuestos Nacionales de Medellín.

---

<sup>1</sup> Fl. 216 vto. c.p.

<sup>2</sup> Fl. 217 c.p.

<sup>3</sup> Fl. 217 vto. c.p.

<sup>4</sup> Fl. 709 c.p.

El 1º de septiembre de 2010, la Administración formuló el Requerimiento Especial 112382010000106<sup>5</sup> en el que propuso el desconocimiento de compras gravadas por la suma de \$4.036.772.000 e impuestos descontables por \$645.883.000 y sanción por inexactitud en cuantía de \$1.033.413.000.

Mediante auto del 6 de septiembre de 2010, la DIAN declaró la improcedencia de la solicitud de devolución del saldo a favor correspondiente al tercer bimestre del impuesto sobre las ventas del año 2009<sup>6</sup>.

En la respuesta al requerimiento especial<sup>7</sup>, el contribuyente acogió las glosas propuestas y presentó la corrección a la declaración tributaria objeto de modificación, el 30 de noviembre de 2010 con el formulario N° 300711412792 8<sup>8</sup>, en la cual registró un saldo a favor del periodo fiscal anterior de \$388.621.000, con el cual pagó la sanción por inexactitud y sanción por corrección reducidas por la suma de \$297.215.000<sup>9</sup> y generó un nuevo saldo a favor de \$91.406.000.

El 19 de mayo de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000073<sup>10</sup>, en la cual confirmó las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud, para lo cual

---

<sup>5</sup> Fls. 312 a 330 c.p.

<sup>6</sup> Fls. 31 a 38 c.p.

<sup>7</sup> Fls. 339 a 368 c.p.

<sup>8</sup> Fl. 354 c.p.

<sup>9</sup> \$258.353.000 correspondiente a la sanción por inexactitud y \$38.862.000 de la sanción de corrección. Fl. 344 vto. de la respuesta al requerimiento especial.

<sup>10</sup> Fl. 13 a 28 c.p.

desestimó la corrección de la declaración presentada por el contribuyente, por cuanto el saldo a favor del periodo anterior registrado no es válido.

Contra el acto administrativo señalado, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración<sup>11</sup>, el cual fue decidido en la Resolución 900.097 del 30 de mayo de 2012<sup>12</sup>, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

## **DEMANDA**

G. L. Logística y Exportación S.A.S., en ejercicio el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó la nulidad del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración, actos mediante los cuales se modificó la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2009. A título de restablecimiento del derecho pidió:

*«1.3.- Que en razón de los hechos anteriores, se establezca que hubo violación al debido proceso al no haber ampliado el requerimiento especial para ajustar la liquidación privada del impuesto sobre las Ventas por el tercer (3) bimestre del año 2009, con el descuento del valor de las glosas y la eliminación del saldo a favor por razón de la devolución que se generó después del requerimiento especial, al segundo (2) bimestre del año 2009 y se practicó la Liquidación Oficial de Corrección*

---

<sup>11</sup> Fl. 403 a 419 c.p.

<sup>12</sup> Fl. 432 a 435 c.p.

*del Impuestos (sic) sobre las ventas y se ordenó la devolución de parte del saldo a favor, rechazando la diferencia, razón por la cual se eliminó el saldo a favor del bimestre siguiente.*

*1.4.- Que se establezca que hubo violación al principio general contemplado en el artículo 683 del Estatuto Tributario relacionado con el "Espíritu de Justicia" que debe primar en todas las actuaciones administrativas frente a la tasación de los impuestos, tasas, sanciones etc. por cuanto se omitió orden (sic) la corrección del requerimiento especial y se mantuvo como base para la liquidación de la sanción por inexactitud el valor que se había declarado como saldo a favor en la declaración del impuesto sobre las Ventas por el tercer (3) bimestre del año 2009, contentiva de la liquidación privada No. 7001260437034 presentada por la sociedad contribuyente el día 30 de noviembre del año 2010, por medio de la cual se aceptan las glosas propuestas por el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y aceptadas con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial y tenidas en cuenta dentro de los actos administrativos subsiguientes como se determina en la parte de los hechos de la presente demanda».*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6º, 9º, 29, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 588, 683, 684, 708, 709, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario
- Artículo 3º del Código Contencioso Administrativo.

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

Explicó que el requerimiento especial propuso modificar la liquidación privada del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2009 y que, al generarse la devolución del saldo a favor del 2º bimestre del año 2009, el saldo de arrastre registrado en la primera declaración desapareció. No obstante lo anterior, la Administración no amplió el requerimiento especial como lo ordena el artículo 708 del Estatuto Tributario, lo que viola el debido proceso y le causa un agravio injustificado a la demandante.

Indicó que se transgrede la normativa invocada al pretender que la sociedad contribuya al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, sin atender los principios de justicia y equidad y que, aceptar la liquidación del impuesto establecida en los actos administrativos demandados equivale a permitir la determinación de una obligación derivada del atropello de la Administración.

Expresó que la falta de ampliación del requerimiento especial viola el debido proceso, porque la aparición de hechos nuevos, como lo es la modificación sustancial originada en la devolución del saldo a favor registrado en la declaración del periodo inmediatamente anterior, afecta la decisión de la Administración sobre la sanción impuesta y viola el derecho del contribuyente de soportar debidamente sus actuaciones.

Alegó que, con anterioridad al proceso de determinación del tributo, la DIAN realizó una serie de verificaciones tendientes a constatar la solicitud de devolución presentada en relación con el saldo a favor

del tercer bimestre, lo que derivó en la corrección de las declaraciones privadas de los bimestres 2º y 3º del año 2009, y modificó sustancialmente las declaraciones que sirvieron de soporte a la liquidación de revisión, en la que se fijó una sanción por inexactitud que afecta a la sociedad.

Sostuvo que la Administración transgrede el espíritu de justicia al obligar a la sociedad a que pague más de lo que le corresponde, porque no existió saldo a favor en la declaración del tercer bimestre del 2009, *«por efectos de la corrección insinuada por parte de los funcionarios de la Dirección Seccional, que obligaron a la sociedad contribuyente a presentar la declaración por el segundo (2) bimestre de 2009»*.

Señaló que, como la DIAN aceptó la devolución del saldo a favor del 2º bimestre de 2009, el saldo de arrastre al tercer bimestre quedó en cero, lo cual debió ser tenido en cuenta por la entidad demandada mediante una ampliación al requerimiento especial, para disminuir el saldo a favor de la base de liquidación propuesta, con lo cual, esa base sería de cero (\$0), y no de \$1.033.413.000.

Reiteró que los actos administrativos demandados son nulos por violación al debido proceso, porque la entidad demandada omitió ampliar el requerimiento especial. Así mismo, anotó que las dudas que surjan en relación con las normas violadas, deben ser resueltas a favor del contribuyente.

Alegó que la sociedad aceptó los rechazos y planteamientos del requerimiento especial, salvo el relacionado con la sanción por inexactitud, pues es injusta e improcedente y se impuso sobre una base inexistente.

## **OPOSICIÓN**

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Expuso que los errores e inconsistencias de las declaraciones tributarias, pueden ser corregidos voluntariamente por el contribuyente, o de forma provocada por la Administración y que, en el caso de la corrección voluntaria, la sanción es menos gravosa y sólo se puede adelantar con anterioridad a la expedición del requerimiento especial o del pliego de cargos, según el caso.

Sobre el procedimiento de corrección provocada, explicó que hay lugar a corregir las declaraciones tributarias en la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, y dentro del término para interponer el recurso de reconsideración.

Expuso que si el contribuyente no corrige voluntariamente, la Administración profiere un requerimiento especial en el que propone modificar la declaración privada y la imposición de la sanción por inexactitud.

Explicó que la actora presentó la declaración de corrección con ocasión del requerimiento especial, pero efectuó un procedimiento no permitido al modificar el renglón «*saldo a favor del periodo anterior*», porque sobre ese concepto no se había pronunciado la Administración y no es posible hacer un arrastre que no fue incluido en la declaración inicial, pues ya había precluido la oportunidad para hacerlo.

Dijo que la declaración privada solo se puede corregir en los puntos planteados en el requerimiento especial, los cuales pueden ser aceptados total o parcialmente y que, en este caso, el requerimiento propuso modificar la declaración privada del contribuyente, en el sentido de desconocer compras y servicios, rechazar impuestos descontables e imponer la sanción por inexactitud, pero la corrección provocada presentada por el contribuyente incluyó un valor que no hacía parte de las modificaciones propuestas, cuando se había agotado la oportunidad para hacerlo.

Aclaró que la actora se apartó del objeto de la discusión, al invocar el derecho de arrastrar saldos a favor originados en declaraciones anteriores, y dijo que, al revisar la declaración inicial del impuesto y las correcciones realizadas con anterioridad a la notificación del requerimiento especial, no figura valor alguno en el renglón 59 «*Saldo a favor en el periodo anterior*», el cual sólo apareció con ocasión de la corrección provocada por el requerimiento especial.

Agregó que el contribuyente solicitó la devolución del saldo a favor generado en el 2º bimestre del año 2009, por la suma de \$829.487.000, la cual fue resuelta en el sentido de ordenar la devolución de \$350.191.000 y rechazar la suma de \$479.926.000, lo cual indica que la actora no podía arrastrar valores que fueron objeto de devolución.

Sostuvo que la ampliación al requerimiento especial solicitada en la demanda, con base en que, al ordenarse la devolución del saldo a favor del 2º bimestre del año 2009 desapareció el saldo de arrastre y la declaración del tercer bimestre de ese año no tenía los parámetros establecidos en el requerimiento especial, no procede, porque el artículo 708 del Estatuto Tributario permite que la Administración amplíe el requerimiento sobre hechos no contemplados en el requerimiento especial, respecto de la declaración privada que es objeto de cuestionamiento, y no sobre los errores cometidos con ocasión de una nueva declaración de corrección, que finalmente no fue aceptada.

### **TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS**

El 8 de mayo de 2013 se celebró la audiencia inicial de que trata el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo<sup>13</sup>, y el 30 de mayo siguiente se realizó la audiencia de pruebas prevista en el artículo 181 ibídem<sup>14</sup>.

---

<sup>13</sup> Fls. 444 y 445 del c.p.

<sup>14</sup> Fls. 818 y 819 del c.p.

El 21 de junio de 2013, la actora solicitó la suspensión del proceso por un término de 60 días mientras adelantaba el trámite conciliatorio previsto en la Ley 1607 de 2012 y en el Decreto 699 de 2013<sup>15</sup>.

Mediante auto del 24 de junio de 2013<sup>16</sup>, el Tribunal negó la anterior solicitud de suspensión porque solo fue presentada por una de las partes, lo cual no se ajustaba a lo dispuesto en el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil. Contra esa providencia no se interpusieron recursos.

El 2 de julio de 2013, la demandante presentó los alegatos de conclusión de primera instancia<sup>17</sup>, en los que reiteró los argumentos de la demanda e insistió en la solicitud de suspensión de términos para tramitar la terminación del proceso mediante conciliación y pidió la colaboración de la DIAN para reunir los requisitos establecidos en la Ley 1607 de 2012 y suscribir la conciliación.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante, por las razones que se resumen a continuación:

---

<sup>15</sup> Fls.s 825 y 826 del c.p.

<sup>16</sup> Fl. 828 del c.p.

<sup>17</sup> Fl. 831 a 843 del c.p.

Con fundamento en los hechos probados del proceso y en la normativa fiscal aplicable, explicó que los contribuyentes pueden corregir voluntariamente sus declaraciones tributarias en las oportunidades previstas para ello, o de manera provocada al acogerse a lo señalado por la Administración en el requerimiento especial.

Indicó que el requerimiento especial expedido en relación con la declaración del impuesto sobre las ventas que se discute, propuso el desconocimiento de compras gravadas y de impuestos descontables.

Precisó que si bien el contribuyente, al responder el requerimiento, corrigió la declaración tributaria y se acogió a las glosas propuestas, lo cual se enmarca en la corrección provocada de que trata el artículo 709 del Estatuto Tributario, la corrección no se limitó a la aceptación de las glosas, pues incluyó datos que debían hacer parte de la declaración tributaria inicial o que debieron ser incluidos en la oportunidad para presentar la corrección voluntaria, relacionados con la modificación del renglón correspondiente al saldo a favor.

Resaltó, además, que el procedimiento de devolución del saldo a favor precluyó y no se podía incluir dicho saldo en un nuevo procedimiento, pues la devolución, la compensación y la imputación del mismo, son excluyentes entre sí.

Consideró que no opera la ampliación del requerimiento especial, porque el saldo a favor a que se refiere el demandante resultó de procedimientos y periodos diferentes, sobre los cuales se había ordenado su devolución, lo cual hace inviable su arrastre al bimestre en discusión.

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA condenó en costas y agencias en derecho a la actora. Estas últimas las liquidó en la suma de \$25.835.325 correspondientes al 2.5% de las pretensiones negadas.

**Salvamento de voto.** La Magistrada Yolanda Obando Montes salvó su voto en relación con la condena en costas, al considerar que: i) el artículo 188 del CPACA señala que esa figura jurídica no procede en los procesos en que se ventila un interés público; ii) el artículo 392 del CPC, normativa a la que remite el CPACA, dispone que sólo habrá lugar a la condena en costas cuando en el expediente se acredita su causación, y iii) la actora no las pidió.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La actora apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Afirmó que el *a-quo* enumeró las normas invocadas en la demanda, pero no las analizó, e incurrió en errores sobre la apreciación de los hechos.

Reiteró los argumentos y hechos descritos en la demanda y precisó que la devolución del saldo a favor del 2º bimestre del año 2009 es anterior al requerimiento especial, lo cual indica que las afirmaciones del juez de instancia, no concuerdan con la verdad procesal.

Pidió que el Consejo de Estado establezca las falencias en el proceso adelantado, entre ellas, la falta de suspensión por prejudicialidad administrativa del proceso, pues el *a-quo* desconoció que, por la solicitud de conciliación prevista en la Ley 1607 de 2012 y demás normas reglamentarias, no podía dictar sentencia hasta tanto la DIAN no se pronunciara sobre el particular, para lo cual tenía plazo hasta el 30 de septiembre de 2013.

Sostuvo que el ponente del fallo apelado negó la solicitud de suspensión del proceso por considerar que no se presentó de forma conjunta con la DIAN, quien se negó de forma irregular a hacerlo, razón por la cual la sentencia apelada es nula, pues ante la existencia de dos procesos '*administrativos*' paralelos (de nulidad y restablecimiento del derecho y de conciliación) en los que se discutía el tercer bimestre del impuesto sobre las ventas del año 2009, se cumplían los requisitos de la suspensión.

Rechazó la fijación de costas y agencias en derecho hechas por el Tribunal, porque los artículos 19 de la Ley 1395 de 2010 y 392 y 393 del Código de Procedimiento Civil, en los cuales se sustentó tal

decisión, fueron derogados por la Ley 1564 de 2012 a partir del 1º de octubre de 2012, cuyas previsiones empezaron a regir desde el 1º de enero de 2014.

Agregó que, conforme al salvamento de voto al fallo proferido por el *a quo*, la determinación de costas no guarda congruencia con la demanda y con la contestación a la misma, porque las partes del proceso no las solicitaron.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El demandante** insistió en los argumentos de la demanda y del recurso de apelación, de los que se destaca la prejudicialidad de la sentencia apelada, por cuenta del trámite de conciliación adelantado ante la Administración.

**La demandada** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

**El Ministerio Público** pidió revocar la condena en costas decretada por el Tribunal y confirmar, en lo demás, la sentencia apelada.

Dijo que no procede la ampliación del requerimiento, porque la liquidación de revisión se profirió en los términos propuestos en ese acto y que, a pesar de que el contribuyente se acogió a las glosas propuestas y corrigió su declaración tributaria, omitió el pago de la

sanción al incorporar un saldo de arrastre de la declaración anterior, que no había sido registrado en la declaración inicial.

Señaló que no procede la suspensión del proceso con ocasión del trámite conciliatorio adelantado con la Administración porque: i) la solicitud elevada por la actora no se presentó de forma conjunta con la DIAN como lo exige el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil, ii) el auto que negó la suspensión quedó en firme, porque no se interpusieron recursos y, iii) no se demostró la presentación de la fórmula conciliatoria en términos y con el lleno de los requisitos legales exigidos.

Rechazó la condena en costas, porque su causación no está demostrada en el proceso.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales se modificó la declaración privada del tercer bimestre del impuesto sobre las ventas del año gravable 2009, presentada por la sociedad G. L. Logística y Exportación S.A.S.

### **Asuntos previos**

La actora argumentó que el Tribunal debió suspender el proceso por prejudicialidad, porque al momento de dictar sentencia se

adelantaba el trámite de conciliación previsto en la Ley 1607 de 2012 y demás normas reglamentarias.

De la revisión del expediente se advierte lo siguiente:

- Que mediante escrito del 21 de junio de 2013, cuando el proceso estaba para fallo de primera instancia, la demandante solicitó *«suspender el proceso mientras se surte el trámite conciliatorio con la Dirección Seccional de impuestos de Medellín»*.
- Que el Tribunal Administrativo de Antioquia, en providencia del 24 de junio de 2013, negó la solicitud de suspensión, porque no se presentó por las dos partes del proceso como lo exigía el numeral 3 del artículo 170 del Código de Procedimiento Civil<sup>18</sup>. Contra la anterior decisión la actora no se interpuso recurso alguno.
- Que en la verificación de los requisitos de la conciliación hecha por la Administración, allegada con los alegatos de conclusión de primera instancia<sup>19</sup>, se anotó que no se adjuntaron los recibos de pago de la declaración de renta 2012, ni prueba del pago de impuestos o retenciones. Tampoco se demostró la suscripción de la fórmula conciliatoria con anterioridad al 30 de septiembre de 2013.

---

<sup>18</sup> **C.P.C. Art. 170.- Suspensión del proceso.** El juez decretará la suspensión del proceso... 3.- Cuando las partes la pidan de común acuerdo, por tiempo determinado, verbalmente o en audiencia, o por escrito autenticado por todas ellas como se dispone para la demanda.

<sup>19</sup> Fls. 844 a 852 del c.p.

Así pues, como lo afirmó el agente del Ministerio Público, en el proceso no se acreditó que la demandante hubiera radicado ante la DIAN la solicitud de conciliación con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 147 de la Ley 1607 de 2012 y 3º, 4º y 5º del Decreto 0699 de 2013.

Por lo anterior, la Sala considera que no procedía la pretendida prejudicialidad porque, además de que ésta no es la oportunidad procesal para discutir el auto que negó dicha solicitud, no se demostró que se hubiera adelantado el trámite conciliatorio entre la Administración y el contribuyente, con fundamento en la Ley 1607 de 2012.

Además de lo anterior, la Sala advierte que la demandante pidió que se declare la nulidad del requerimiento especial, pretensión frente a la cual no se pronunció el *a quo*. Teniendo en cuenta que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite que no es objeto de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pues no crea, modifica o extingue situación jurídica alguna, la Sala declarará de oficio la excepción de inepta demanda frente a dicho acto.

### **Asunto de fondo**

La actora ha sostenido que la Administración debió ampliar el requerimiento especial, porque el saldo a favor arrastrado de la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del

año gravable 2009, a la declaración del tercer bimestre de ese mismo año, al haber sido devuelto desapareció, lo cual constituye un hecho nuevo que incide en la sanción por inexactitud impuesta pues, al desaparecer el saldo a favor, disminuye la base de liquidación de la sanción.

Pues bien, frente a la corrección a las declaraciones tributarias, la normativa distingue entre las correcciones voluntarias a que se refieren los artículos 588 y 589 del Estatuto Tributario y las correcciones provocadas previstas en los artículos 709 y 713 *ibídem*.

Sobre las correcciones voluntarias la Sala<sup>20</sup> ha precisado que el contribuyente está facultado para modificar los rubros inicialmente declarados y rehacer su declaración, ya sea a favor o en contra<sup>21</sup>, en tanto que, las correcciones provocadas, ocurren con la intervención previa de la Administración, lo cual restringe las facultades del contribuyente a la aceptación total o parcial de las glosas planteadas, para efectos de disminuir la sanción por inexactitud en proporción al monto aceptado y según la etapa procesal en que se encuentre el procedimiento administrativo.

Para el caso de las correcciones originadas en el requerimiento especial, el artículo 709 del Estatuto Tributario fijó los requisitos que determinan la validez de la corrección, así:

---

<sup>20</sup> Sentencia 18766 del 24 de mayo de 2012, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>21</sup> Sentencia 16528 del 29 de abril de 2010, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

**Art. 709. Corrección provocada por el requerimiento especial.** *Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo [647](#), se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.*

De la norma transcrita se extrae que, la validez de la corrección originada en el requerimiento especial y la consecuente reducción de la sanción por inexactitud está sujeta a que: i) se presente con la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación o con la respuesta al pliego de cargos, según el caso, ii) los hechos planteados por la Administración se acepten total o parcialmente, iii) se corrija la declaración privada sobre los hechos aceptados, se registren los mayores valores y se liquide la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte y, iv) se adjunte prueba de pago o del acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

Ante el incumplimiento de alguno de los requisitos referidos, la corrección de la declaración no se incorpora al procedimiento de

determinación del tributo y, por tanto, no aplica la reducción de la sanción por inexactitud.

De los requisitos señalados se extrae que, como condición para la procedencia de la corrección, los valores modificados deben corresponder a los que fueron cuestionados en el requerimiento<sup>22</sup> o derivarse de las modificaciones efectuadas en los actos demandados<sup>23</sup>.

Ahora bien, para dar claridad a los argumentos expuestos por la actora, la Sala observa que están demostrados los siguientes hechos, en relación con las declaraciones del segundo y tercer bimestre del año gravable 2009, así:

<b>Segundo bimestre del año 2009</b>	<b>Tercer bimestre del año 2009 (Periodo discutido)</b>
<p>El 21 de mayo de 2009, la actora presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, en la que registró un saldo a favor del periodo de \$488.340.000<sup>24</sup>.</p> <p>El 25 de enero de 2010 corrigió la declaración<sup>25</sup>, para aumentar el saldo a favor de \$829.487.000.</p> <p>Mediante Liquidación Oficial de Corrección del 16 de marzo de 2010<sup>26</sup>, se aceptó la liquidación presentada</p>	<p>El 21 de julio de 2009, la sociedad presentó la declaración del impuesto sobre las ventas, en la que registró un saldo a favor del periodo de \$645.883.000<sup>31</sup> y un saldo a favor del periodo fiscal anterior de \$0.</p> <p>El 25 y 26 de marzo de 2010 corrigió la declaración del bimestre, sin modificar el saldo a favor<sup>32</sup> ni el registrado en el periodo fiscal anterior.</p>

<sup>22</sup> Sentencia 18371 del 13 de septiembre de 2012, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>23</sup> Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21363, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>24</sup> Fl. 336 del c.p.

<sup>25</sup> Fl. 337 vto. c.p.

<sup>26</sup> Fl. 379 del c.p.

<b>Segundo bimestre del año 2009</b>	<b>Tercer bimestre del año 2009 (Periodo discutido)</b>
<p>con el saldo a favor de \$829.487.000.</p> <p><b>El 24 de junio de 2010, pidió la devolución del saldo a favor por la suma de \$829.487.000<sup>27</sup>.</b></p> <p><b>El 22 de noviembre de 2010,</b> corrigió nuevamente la declaración y fijó un saldo a favor del periodo anterior de \$189.141.000 <b>y un saldo a favor del periodo de \$229.400.000, para un total saldo a favor de \$388.621.000<sup>28</sup>.</b></p> <p>El <b>6 de diciembre de 2010,</b> corrigió la declaración y registró un saldo a favor de \$350.191.000<sup>29</sup>.</p> <p>Por la anterior corrección, la Administración, mediante <b>Resolución 22236 del 14 de diciembre de 2010<sup>30</sup>,</b> rechazó la suma de \$479.296.000 y ordenó la devolución de \$350.191.000.</p>	<p>El 26 de marzo de 2010, pidió la devolución del saldo a favor referido<sup>33</sup>.</p> <p>El 20 de abril de 2010, la Administración suspendió por 90 días el término de la devolución.</p> <p>El 1º de septiembre de 2010, la Administración expidió el requerimiento especial correspondiente al periodo en discusión y el 6 de septiembre siguiente<sup>34</sup> declaró la improcedencia de la solicitud de devolución del 26 de marzo de 2010.</p> <p><b>El 30 de noviembre de 2010<sup>35</sup>, el actor aceptó las glosas discutidas por la DIAN, corrigió la declaración y registró un saldo a favor del periodo anterior de \$388.621.000, de los cuales imputó a sanciones la suma de \$297.215.000 y al saldo a favor \$91.406.000.</b></p> <p>El <b>19 de mayo de 2011,</b> la DIAN profiere la liquidación oficial de revisión en la cual no tiene en cuenta la corrección.</p>

<sup>31</sup> fl. 140 vto. c.p.

<sup>32</sup> Fl. 144 del c.p.

<sup>27</sup> Fl. 629 del c.p.

<sup>28</sup> Fl. 338 vto. c.a. En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración (Fl. 435) la Administración precisó que esta corrección presentada con posterioridad a la liquidación oficial de corrección «*aparece como válida*» para lo cual se sustentó en el documento denominado "detalle de obligación del contribuyente", que obra en los folios 430 y 431.

<sup>29</sup> Fl. 610 del c.p. Esta declaración se tomó como válida, al punto que la DIAN profirió auto de archivo el 9 de diciembre de 2010 frente al IVA del 2º bimestre por haberse presentado esta corrección. (fl. 620 del c.p.).

<sup>30</sup> Fl. 29 del c.p.

<sup>33</sup> Fl. 143 del c.p.

<sup>34</sup> Fls. 31 a 38 c.p.

<sup>35</sup> Fl. 335 vto. c.p.

A partir de los hechos señalados, la Sala advierte que en el expediente obran dos solicitudes de devolución: la primera originada en la declaración del 2º bimestre del año 2009, solicitada el 24 de junio de 2010 y reconocida parcialmente mediante resolución del 14 de diciembre de 2010 y, la relacionada con el tercer bimestre de ese año, que fue declarada improcedente como consecuencia de la investigación administrativa adelantada.

La Sala observa que la sociedad demandante pretendió acogerse a la corrección provocada de la declaración del tercer bimestre del año 2009, mediante la aceptación de las glosas propuestas en el requerimiento especial y, para acreditar el pago de la sanción por inexactitud reducida a una cuarta parte, así como el de la sanción de corrección, arrastró el saldo a favor del 2º periodo del año 2009, originado en la corrección de la declaración presentada el 22 de noviembre de 2010 que, como se indicó, fue objeto de la solicitud de devolución presentada el 24 de junio de 2010, sin que se hubiere allegado prueba alguna que desvirtúe tal devolución.

Para ello, en la respuesta al requerimiento especial el contribuyente manifestó que *«la sociedad acepta la totalidad de las glosas y por ello reduce el total de la sanción a la cuarta parte y la cancela con el saldo a favor que se refleja en la declaración presentada por el segundo (2) bimestre de 2009, aplicando el procedimiento de corrección en los términos de ley (...) como se trata de una corrección, la sociedad debe calcularla y liquidar la sanción por*

*corrección de la declaración en cuanto hace relación con el arrastre de saldo del bimestre inmediatamente anterior»<sup>36</sup>.*

En esas condiciones, de los hechos precisados se advierte que el saldo a favor originado en la declaración del 2º bimestre de 2009, no hizo parte de la declaración inicial y, por tanto, no hizo parte del requerimiento especial.

Además, es preciso señalar que no es viable arrastrar un saldo que previamente había sido objeto de solicitud de devolución, pues ello implica disponer en dos oportunidades de dicho saldo, uno a través de la solicitud de devolución y, otra, mediante la imputación al periodo siguiente, trámite que, para el momento en que se profirió la liquidación oficial de revisión ya había concluido con la resolución que efectivamente ordenó la devolución, por lo tanto, no pudo ser aceptada la corrección por la Administración.

En esas condiciones, las circunstancias antes precisadas no constituyen hechos nuevos que deban ser objeto de la ampliación del requerimiento especial previsto en el artículo 708 del Estatuto Tributario<sup>37</sup>, cuyo objeto consiste en adicionar los hechos y

---

<sup>36</sup> Folio 344 del c.p.

<sup>37</sup>E.T. Art. 708. Ampliación al requerimiento especial. El funcionario que conozca de la respuesta al requerimiento especial podrá, dentro de los tres (3) meses siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para responderlo, ordenar su ampliación, por una sola vez, y decretar las pruebas que estime necesarias. La ampliación podrá incluir hechos y conceptos no contemplados en el requerimiento inicial, así como proponer una nueva determinación oficial de los impuestos, anticipos, retenciones y

conceptos que se omitieron al momento de su expedición<sup>38</sup>, pero que están referidos o sustentados en la declaración privada objeto de modificación.

En ese orden de ideas, el saldo a favor referido se debió registrar en la declaración inicial del contribuyente, dentro de las oportunidades previstas para la corrección voluntaria de las declaraciones tributarias, y no mediante la ampliación del requerimiento, que no constituye una herramienta para subsanar los errores en que incurrió el contribuyente al momento de presentar o corregir su declaración tributaria.

Además se precisa, en relación con el argumento del demandante sobre la base para liquidar la sanción por inexactitud, que aún si se hubiera expedido la ampliación del requerimiento especial para no tener en cuenta el saldo a favor del periodo fiscal anterior que desapareció, la modificación propuesta por la Administración, que no generó impuesto a cargo, si implicó desconocer el saldo a favor del periodo (\$645.883.000), lo cual constituye la diferencia sobre la cual debía calcularse la sanción por inexactitud, en los términos dispuestos en el inciso 2º del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, no prospera el recurso de apelación.

### **Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial<sup>39</sup>.**

---

sanciones. El plazo para la respuesta a la ampliación, no podrá ser inferior a tres (3) meses ni superior a seis (6) meses.

<sup>38</sup>Ibídem 20.

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 dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un saldo a favor al que no tenía derecho, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>40</sup>, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

---

<sup>39</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P: Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>40</sup> *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.*

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario<sup>41</sup> fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>42</sup>, 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.

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 en el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2009, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud, así:

Saldo a favor declarado	\$645.883.000
Tarifa	100%

---

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

Sanción por inexactitud \$645.883.000

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL IMP A CARGO/ IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV	\$0	\$0	\$0
IMPUESTOS DESCONTABLES POR OPERACIONES GRAVADAS	\$645.883.000	\$0	\$0
TOTAL IMPUESTOS DESCONTABLES	\$0	\$0	\$0
SALDO A PAGAR DEL PERIODO FISCAL	\$0	\$0	\$0
SALDO A FAVOR DEL PERIODO FISCAL	\$645.883.000	\$0	\$0
SANCIÓNES	\$0	\$1.033.413.000	\$645.883.000
TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	\$1.033.413.000	\$645.883.000

### Condena en costas

De otra parte, no se condenará en costas a la demandante porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso<sup>43</sup> establece que «Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación» y en el expediente no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas, razón por la cual, prospera el recurso de apelación interpuesto por la parte actora y se revocará la condena impuesta por el Tribunal.

---

<sup>43</sup> Ley 1514 de 2012.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia y, en su lugar, se inhibirá de pronunciarse respecto del requerimiento especial demandado y declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, se fijará como valor a pagar a cargo de la contribuyente el valor liquidado en la liquidación practicada en esta providencia.

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

### **FALLA**

**PRIMERO: REVÓCASE** la sentencia del 20 de agosto de 2013, proferida por la Sala Primera de Oralidad el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

- 1. DECLÁRASE** probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto del Requerimiento Especial 112382010000106 del 1º de septiembre de 2010, expedido por el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
- 2. ANÚLANSE** *parcialmente* la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000073 del 19 de mayo de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional

de Impuestos de Medellín y la Resolución 900.097 del 30 de mayo de 2012, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

- 3.** A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como valor a pagar a cargo de G. L. Logística y Exportación S.A.S., por concepto del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año gravable 2009, la suma establecida en la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

**SEGUNDO.-** Sin condena en costas.

Reconócese personería para actuar en representación de la parte demandada, al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, en los términos del poder que obra en el folio 964.

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

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidenta de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**