



Radicado: 05001 23 33 000 2016 01622 01 (23504)
Demandante: Almacenes Éxito S.A.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 05001 23 33 000 2016 01622 01 (23504)
Demandante: ALMACENES ÉXITO S.A.
Demandado: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y
ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas, primer bimestre de 2013. Notificación
liquidación oficial de revisión. Inspección Tributaria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió¹:

“PRIMERO: NIÉGASE las súplicas de la demandada, por lo expuesto en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO. Conforme a lo dispuesto en el artículo 188 del Código Contencioso Administrativo en concordancia con el canon 365 del Código General del Proceso, se CONDENA EN COSTAS EN PRIMERA INSTANCIA, a la parte activa. SE FIJAN las agencias en derecho el equivalente al 1% de la estimación razonada de la cuantía efectuada en la demanda.”

ANTECEDENTES

La sociedad Almacenes Éxito S.A., el 18 de marzo de 2013, presentó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre de 2013, en la que registró: (i) ingresos por operaciones gravadas a la tarifa general por \$925.349.389.000; (ii) ingresos por operaciones excluidas \$520.893.490.000; y, (iii) un saldo a pagar de \$16.985.265.000. Dentro de los ingresos excluidos registró los percibidos por la venta de *pollo asado entero y adobado entero o despresado*.

Previo requerimiento especial, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000032 de 16 de marzo de 2016² en la que reclasificó los ingresos por la venta de pollo declarados en el renglón de “*ingresos por operaciones excluidas*” al renglón de “*ingresos por operaciones gravadas*”. Determinó un mayor valor a pagar de \$209.153.000 y una sanción por inexactitud de \$334.645.000.

¹ Folios 662 a 674 c. p.

² Folios 100 a 108 (vuelto) del c. p.



Contra la mencionada liquidación oficial no se presentó recurso alguno³.

DEMANDA

La sociedad Almacenes Éxito S.A., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁴:

- "1. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412016000032 del 16 de marzo de 2016 expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
2. Que como consecuencia de la anterior declaración, a título de restablecimiento del derecho (i) se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2013, presentada por ALMACENES ÉXITO S.A. NIT 890.900.608-9 el día 18 de marzo de 2013 con formulario N° 3009600326542 y adhesivo N° 91000170126881, (ii) se declare que ALMACENES ÉXITO S.A. NIT 890.900.608-9 no debe suma alguna por concepto de impuesto sobre las ventas y sanción por inexactitud en relación con el primer bimestre del año 2013."

El demandante invocó como normas violadas, los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política y los artículos 420, 424, 426, 468, 468-1, 477, 512-1, 512-8, 512-9, 647, 710, 711, 714 y 730 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, expuso lo siguiente:

Notificación extemporánea de la liquidación oficial

Señaló que el artículo 710 del E.T., establece como regla general que la liquidación oficial de revisión se debe notificar dentro de los 6 meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial y, excepcionalmente, cuando se haya decretado práctica de una inspección tributaria, ese término se suspende por 3 meses contados a partir del auto que la decretó.

Aseguró que, en el caso concreto, la DIAN tenía hasta el 16 de diciembre de 2015 para proferir y notificar la liquidación oficial de revisión, sin embargo, ese acto administrativo se notificó hasta el 16 de marzo de 2016, es decir, por fuera del término legalmente establecido. Que en consecuencia, debe declararse la firmeza de la declaración privada del impuesto.

Aclaró que, el 4 de diciembre de 2015, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria nro. 112412015000014, el cual se notificó por correo certificado el 9 de diciembre del mismo año, pero ese acto administrativo no suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión, porque la inspección jamás se practicó.

Precisó que, si bien la DIAN realizó visitas a las oficinas de la demandante y recaudó información correspondiente al primer bimestre de IVA del año gravable 2013, dichas actuaciones se dieron en cumplimiento del Auto de verificación o cruce nro. 112412015000002 de 6 de noviembre de 2015 y antes de proferirse el auto de inspección tributaria.

³ La contribuyente acudió a la jurisdicción en aplicación de la figura *per saltum* pues contestó el requerimiento especial en escrito radicado nro. 20150603-19494. Folios 586 vuelto a 591 c.p.

⁴ Folios 4 y 5 c. p.



El servicio de restaurante en la venta de pollo, para la mesa o para llevar, está excluido del impuesto sobre las ventas y sometido al impuesto al consumo

Indicó que la DIAN pretende gravar con IVA, las ventas realizadas por la demandante durante el primer bimestre del año 2013, por concepto de *pollo asado entero y adobado entero o despresado*, que son vendidos listos para el consumo en la mesa o para llevar, sin tener en cuenta que es una venta que se encuentran expresamente excluida de IVA, pero sometido al impuesto al consumo, conforme lo previsto en el artículo 426 del E.T. Que esa norma está acorde a lo establecido en los artículos 512-1 y 512-8 ibídem, referentes al impuesto al consumo y la definición de lo que debe entenderse por restaurante.

Relató que con la respuesta al requerimiento especial se aportó la declaración del impuesto al consumo del primer bimestre del año 2013, el recibo de pago de ese impuesto y el certificado del revisor fiscal, documentos con los cuales se demuestra que la parte demandante declaró el impuesto al consumo respecto del pollo asado entero y adobado entero o despresado vendido para la mesa o para llevar durante el primer bimestre de 2013.

Aseguró que es improcedente la sanción por inexactitud ante la ausencia del hecho sancionable, toda vez que está acreditado que los conceptos y valores incluidos en la declaración de IVA del primer bimestre del 2013 son ciertos, se encuentran probados y declarados conforme a la ley. Que en caso de concluirse que la demandante incurrió en alguna de las conductas sancionables, establecidas en el artículo 647 del E.T., tampoco se debe imponer la sanción por inexactitud, porque lo que existe es una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda⁵, al considerar que en la declaración de IVA del primer bimestre de 2013, la sociedad Almacenes Éxito S.A. reportó ingresos por operaciones excluidas por la suma de \$1.307.205.897, los cuales se originaron de la venta de pollo que fue clasificado por la autoridad Aduanera, según la clasificación arancelaria, bajo la partida 16.02, como servicios gravados con IVA a la tarifa general. Que, además, esa partida no se encuentra en la exclusión prevista en el artículo 424 del E.T. *"bienes que no causan el impuesto"*.

Indicó que el requerimiento especial se notificó dentro del plazo previsto en el Decreto 2972 de 20 de diciembre de 2013 y que el término para la notificación de la liquidación oficial de revisión, previsto en el artículo 710 del E.T., se suspendió por 3 meses, ante la expedición del auto de inspección tributaria.

Señaló que dentro del proceso de fiscalización se expidió auto de inspección tributaria el 4 de diciembre de 2015⁶, que suspendió el término para notificar la Liquidación oficial de revisión por 3 meses, los cuales se cumplían el 16 de marzo de 2016, fecha en la que justamente se expidió y notificó ese acto administrativo.

⁵ Folios 73 a 83.

⁶ El cual se notificó el 9 de diciembre de 2015.



Afirmó que procedía la sanción por inexactitud, porque la demandante registró datos equívocos en la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año 2013, lo que derivó en un menor saldo a pagar.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 19 de octubre de 2017⁷, negó las pretensiones de la demanda. Las razones fueron las siguientes:

Concluyó que la sociedad Almacenes Éxito S.A. no logró demostrar que los ingresos por ventas que registró como excluidos en la declaración de IVA del primer bimestre del año 2013, realmente lo estén, toda vez que no están previstos en las excepciones normativas como excluidas o exentas, ni se encuentran establecidas en régimen o tarifa especial.

Encontró que los servicios discutidos son adquiridos por terceros y se promocionan o venden con su marca original, lo que en principio sugiere que no se venden en el restaurante sino que se exhiben o venden en el almacén. Que si bien, se advierte que el pollo tiene una preparación para ser consumido en el establecimiento o para ser llevado por el cliente, no se determinó el manejo del IVA en los consumos utilizados para ponerlo en condiciones de uso, ya que al ser destinado para un servicio excluido de naturaleza gravado, según el arancel de aduanas, este debe formar un mayor valor del bien y no tomarse como impuesto descontable.

En cuanto a la notificación de la liquidación oficial de revisión, aseguró que se notificó en tiempo, pues dentro del trámite administrativo tributario se expidió auto de inspección tributaria, que cumplió de manera formal y material el objetivo de la prueba, por ello se suspendió el plazo de 3 meses el término de notificación del acto cuestionado.

Infirió que era procedente la sanción por inexactitud en la medida en que no existía una diferencia de criterios entre las partes, sino que existió por parte del contribuyente un desconocimiento del derecho aplicable al caso concreto.

Con fundamento en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal condenó en costas a la parte demandante y fijó las agencias en derecho en el equivalente al 1% de la estimación razonada de la cuantía, por ser la parte vencida en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso el recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos⁸:

⁷ Folios 501 a 514.

⁸ Folios 678 a 699.



Precisó que, el auto de inspección tributaria suspende el término de notificación de la liquidación oficial de revisión, siempre que cumpla con estos requisitos: (i) que el auto se notifique por correo o de manera personal antes del término para notificar la liquidación oficial e indique los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla; (ii) la práctica efectiva de la inspección tributaria, la cual se deberá hacer una vez sea notificado el auto que la decreta; y, (iii) la elaboración del acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación.

Insistió en que la liquidación oficial de revisión que se cuestiona se notificó por fuera del plazo previsto en el artículo 710 del E.T., teniendo en cuenta que si bien se profirió un auto de inspección tributaria, esta no se practicó y el recaudo de las pruebas aportadas al proceso tuvo como sustento actuaciones y decisiones previas de la administración tributaria.

Que acorde con lo anterior, la declaración privada IVA del primer bimestre de 2013 quedó en firme el 16 de diciembre de 2015 y, desde ese momento, la DIAN perdió competencia para modificarla, por lo tanto, la liquidación oficial de revisión que se cuestiona es nula por incurrir en las causales previstas en los numerales 3, 5 y 6 del artículo 730 del E.T.

Alegó que el Tribunal omitió valorar el material probatorio aportado por la demandante, al no tener en cuenta las pruebas que acreditaban que la sociedad declaró y pagó el impuesto al consumo generado por los ingresos a que se ha hecho referencia, atendiendo lo previsto en el artículo 426 del E.T.

Que la autoridad judicial no tuvo en cuenta que con la modificación de la declaración privada del IVA, la DIAN gravó una misma actividad con dos impuestos, esto es, el IVA a la tarifa del 16% y el impuesto al consumo a la tarifa del 8%, desconociendo los principios de justicia, equidad y capacidad contributiva.

Finalmente insistió en que no es procedente la sanción por inexactitud, porque, a su juicio, demostró que los conceptos y valores descritos en la declaración de IVA del primer bimestre de 2013 son ciertos, se encuentran probados y fueron declarados conforme a la ley. Que en todo caso, de ser procedente la reclasificación de ingresos efectuada por la DIAN, no se debe imponer la sanción porque se presenta una diferencia de criterios en el derecho aplicable.

En cuanto a la codena en costas, señaló que no era procedente en el presente caso, porque dentro del proceso se demostró que la declaración privada de IVA es correcta y las modificaciones efectuadas por la DIAN carecen de fundamento legal.

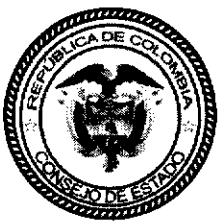
ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación⁹.

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y los alegatos de conclusión¹⁰.

⁹ Folios 759 a 776 c.p.

¹⁰ Folios 777 a 785 c.p.



CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicita que se revoque la sentencia de primera instancia, al considerar que se debe declarar la nulidad del acto administrativo demandado por las causales del artículo 730 del E.T.: *"1) practicada por funcionario incompetente" y "3) por no haber sido notificado dentro del término legal"*.

Señaló que a partir del vencimiento del término para responder el requerimiento, la DIAN contaba con 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión, los cuales se cumplían el 16 de diciembre de 2015. Que, aunque la DIAN en auto de 4 de diciembre de 2015, notificado el 9 del mismo mes y año, decretó la inspección tributaria en el trámite referido, la misma no se practicó y por ello, no hay lugar a la suspensión de términos para notificar la liquidación de revisión.

No es posible concluir que la visita realizada por la DIAN a la demandante el 4 de diciembre de 2015, se hizo en cumplimiento de la inspección tributaria que se decretó en un auto del mismo día y que se notificó después. En los términos del artículo 779 del E.T. la inspección tributaria inicia una vez haya sido notificado el auto que la ordene.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante corresponde a la Sala determinar si debe revocarse la sentencia de primera instancia, para en su lugar declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión, mediante la cual la DIAN modificó la declaración de IVA del primer bimestre del año 2013.

Al respecto, se deberá establecer (i) si el auto de inspección tributaria suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión y si en consecuencia, el acto liquidatorio fue notificado de manera oportuna; (ii) si la venta de pollo asado o adobado para consumo en el establecimiento o para llevar, es una actividad que se encuentra excluida del impuesto sobre las ventas y sometida al impuesto al consumo; (iii) si procede la sanción por inexactitud y la condena en costas.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con el artículo 710 del E.T., la liquidación oficial de revisión se debe notificar dentro de los seis (6) meses siguientes al cumplimiento término para responder el requerimiento especial. Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspende por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Debe precisarse que la suspensión del término para notificar la liquidación oficial de revisión opera siempre y cuando la inspección tributaria realmente sea practicada por la Administración, pues, como esta Corporación lo ha manifestado en otras oportunidades, *"la finalidad del mencionado auto es la práctica real de la prueba, por lo que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría"*¹¹.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 28 de julio de 2007, exp. nro. 15238, M.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en las sentencias del 16 de diciembre de 2014, exp. nro. 20095, y de 10 de diciembre de 2015, exp. nro. 21336, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



En el mismo sentido, la Sala ha sostenido que la suspensión del término para proferir la liquidación oficial de revisión empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordena la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del período de suspensión se realice al menos una prueba relacionada con la inspección, pues mientras los funcionarios comisionados no realicen alguna actividad propia de su encargo, no puede entenderse que se ha practicado la inspección y menos que hubiese empezado la suspensión del término de firmeza de la declaración¹².

El Requerimiento Especial nro. 112382015000014 del 12 de marzo de 2015, en el que la DIAN propuso modificar la declaración del impuesto de IVA del primer bimestre del año 2013, se notificó por correo certificado el 16 de marzo de 2015¹³ y el término para responderlo vencía el 16 de junio de 2015; a partir de ésta fecha, la DIAN contaba con 6 meses para notificar la liquidación oficial de revisión, los cuales se cumplían el 16 de diciembre de 2015, conforme con lo previsto en el artículo 710 del E.T.

El 4 de diciembre de 2015, se profirió Auto de Inspección Tributaria nro. 112412015000014, el cual se notificó el 9 de diciembre de 2015¹⁴, esto es, antes de que venciera el término de 6 meses para notificar la liquidación oficial. Sin embargo, dentro del expediente no obra prueba con la cual se acredite que se haya adelantado alguna actuación con posterioridad a la fecha de notificación del auto que la ordenó.

En cuanto al acta de inspección tributaria que se encuentra de folios 636 a 639 del c.p., se debe indicar que en dicho documento solo se menciona como soporte de las actuaciones la visita realizada al contribuyente el 4 de diciembre de 2015, es decir, una diligencia que fue practicada antes de haberse notificado el auto de inspección tributaria.

Además, en esa acta de visita al contribuyente de 4 de diciembre de 2015, se precisó:

"(...) dando cumplimiento a lo establecido en el artículo 691 del Estatuto tributario, artículos 46 del Decreto 4048/08, y artículo 7 de la Resolución 009 de 2008, el funcionario JOSÉ ALBERTO CARDONA RESTREPO identificado con cédula de ciudadanía No. 71.640.252, debidamente comisionado por el funcionario competente de la División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuesto de Medellín, **dando cumplimiento al auto de verificación o cruce No. 112412015000002 del 6 de noviembre de 2015**, se hizo presente en las instalaciones de la sociedad contribuyente antes indicada a fin de verificar todo lo relacionado con el impuesto a las ventas."

(Resalta la Sala)

Se concluye que la visita hecha a la sociedad Almacenes Éxito S.A. de 4 de diciembre de 2015, se realizó en cumplimiento del auto de verificación y no con ocasión al auto de inspección tributaria, el cual se notificó a la demandante con posterioridad, esto es, el 9 de diciembre de 2015 y, como se indicó en párrafos anteriores, según lo previsto en el artículo 779 del E.T., la inspección se inicia una vez notificado el auto que la ordena.

¹² CONSEJO DE ESTADO – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta. Sentencia de 5 de diciembre de 2003, exp. nro. 13598, M.P. Ligia López Díaz

¹³ Folios 538 (vuelto) y 539 c.p.

¹⁴ Folios 621 c.p.



Teniendo en cuenta lo expuesto, el término para notificar la liquidación oficial de revisión no se suspendió, por lo que la DIAN tenía hasta el 16 de diciembre de 2015, para notificar el referido acto administrativo. Sin embargo, la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000032, se profirió y notificó el 16 de marzo de 2016, es decir, cuando la Administración Tributaria había perdido competencia para modificar la declaración privada de IVA del primer bimestre de 2013.

La consecuencia de notificar de manera extemporánea la liquidación oficial de revisión es la firmeza de la declaración privada. Al respecto, el artículo 714 del E.T¹⁵. establece:

ARTÍCULO 714. TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS.

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

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

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

Acorde con lo anterior, se puede deducir que la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000032 de 16 de marzo de 2016, está viciada de nulidad porque fue proferida con falta de competencia temporal, pues la DIAN dictó ese acto administrativo cuando había perdido competencia para hacerlo.

La Sala se abstendrá de estudiar los demás cargos, dado que prosperó el primer cargo del recurso de apelación propuesto por la parte demandante, que es apelante única en este asunto.

El *a quo* condenó en costas a la parte demandante y fijó las agencias en derecho en el equivalente al 1% de la estimación razonada de la cuantía, por ser la parte vencida en el proceso. Esta decisión se revoca en virtud de lo dispuesto en el numeral 4 del artículo 365 del Código General del Proceso. Y de conformidad con el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 y el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso, no se condena en costas en esta instancia en razón a que no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto.

La Sala revocará el fallo de primera instancia y, en su lugar, se declarará la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000032 de 16 de marzo de 2016 y la firmeza de la liquidación privada de IVA del primer bimestre del año 2013. No se condenará en costas.

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

PRIMERO: Revocar la sentencia de 19 de octubre de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar:

¹⁵ Vigente para la época de los hechos.



Radicado: 05001 23 33 000 2016 01622 01 (23504)
Demandante: Almacenes Éxito S.A.

SEGUNDO: Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412016000032 de 16 de marzo de 2016. En consecuencia,

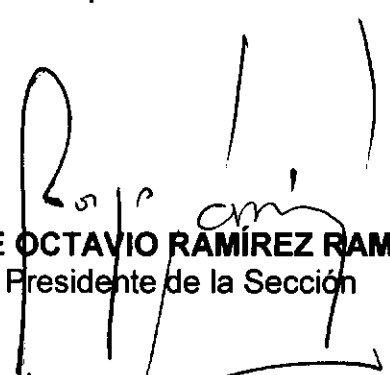
TERCERO: Declarar la firmeza de la liquidación privada de IVA del primer bimestre del año 2013, presentada por la sociedad Almacenes Éxito S.A., acorde con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO: Sin condena en costas en ambas instancias.

QUINTO: Reconocer personería a TATIANA OROZCO CUERVO como apoderado de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 748 del cuaderno principal.

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

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


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ