



la firmeza de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, y el término del artículo 705 ib., frente a la notificación del requerimiento especial para las declaraciones tributarias en general. Desde ese punto de vista, el aparte demandado no tenía que sujetarse al último de tales artículos. Cosa distinta es que la etapa de determinación del procedimiento tributario presuponga el debido agotamiento de la etapa de fiscalización y que ese agotamiento exija la efectiva notificación del requerimiento especial contentivo de la propuesta de modificación de la declaración privada del impuesto de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia. En ese contexto de relación causal entre dichas fases del procedimiento de gestión, donde la determinación es producto de la fiscalización y, a su vez, esta impacta sustancialmente en la existencia, sentido y alcance de aquella, es lógicamente razonable concluir que la fiscalización de las declaraciones de renta del referido régimen contenida en el respectivo requerimiento especial y su notificación, pueden desarrollarse dentro del especial término de firmeza que establece el artículo 714 [inc. 6]. Tal interpretación dota de efecto útil a dicha norma, preconcebida con fines de eficacia y practicidad, superando así las dudas e inquietudes que trae consigo la falencia detectada en la legislación tributaria (*artículo 705 ET*) sobre el término de fiscalización de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia. Y es que, como ya lo ha señalado esta Sección, la doctrina tributaria ha propugnado que la interpretación normativa no se quede en la parte literal de los textos legales, sino que busque la armonía y correspondencia con la ley en conjunto, a partir del análisis lógico de la misma, cuando quiera que haya dicho menos de lo que lógicamente debió decir. Desde esta perspectiva, la Sala considera que el acto acusado no infringió las normas en las que debía fundarse.

FUENTE FORMAL: LEY 57 DE 1887 - ARTÍCULO 5 NUMERAL 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 697 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 702 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 704 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 710 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 INCISO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 INCISO 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 INCISO 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 715 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 764 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 276 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 277

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 14116 DE 2017 (26 de julio) DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN (PARCIAL) (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 11001-03-27-000-2018-00050-00(24226) 2021CE-SUJ-4-001

Actor: DAVID HERNANDO RUEDA MANTILLA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, y de la facultad que le confiere el artículo 270 ib., en concordancia con los artículos 271 *ejusdem* y 14 del Acuerdo 080 de 2019, mediante sentencia de unificación para sentar jurisprudencia, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad ejercido contra el Concepto Unificado 14116 del 26 de julio de 2017¹, sobre procedimiento tributario y régimen tributario sancionatorio, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto dispuso:

“PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

3. Firmeza de las declaraciones tributarias.

(...). Sin embargo, para efecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de contribuyentes que además están obligados al régimen de precios de transferencia, el término para notificar el requerimiento especial será de 6 años. Lo anterior, toda vez que, de no coincidir necesariamente el término de firmeza de las declaraciones con aquel para notificar el requerimiento especial, haría inocua una firmeza especial o distinta al término general, pues no podría la administración hacer uso de sus facultades de fiscalización, pues aun cuando la declaración no se torne inmodificable, no existen herramientas para cuestionar la misma. (...)

DEMANDA

David Hernando Rueda Mantilla demandó la nulidad parcial del Concepto Unificado 14116 del 26 de julio de 2017, de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por infracción de las normas en que debía fundarse y falsa motivación, en cuanto señaló que el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios sometidas al régimen de precios de transferencia², era de seis años.

Invocó como normas violadas los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

¹ Fls. 20 vto. a 22

² Fl. 2



El aparte del concepto acusado omitió el término legalmente previsto para la notificación del requerimiento especial (*tres años*), respecto del cual la normativa de procedimiento tributario no establece excepción.

Dicho aparte interpretó erróneamente la norma que dispuso el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre la renta sujetas al régimen de precios de transferencia (*seis años*), dado que aquel es esencialmente diferente al término de fiscalización mediante la notificación del requerimiento especial, de lo contrario, tales términos no se hubieren fijado a través de distintas normas (*artículos 705 y 714 de ET*).

Las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia quedan en firme al vencimiento de los seis años previstos en el artículo 714 ib. y esa firmeza impide ejercer la facultad de fiscalización, así como modificar la declaración privada. Las declaraciones sólo pueden fiscalizarse dentro de los tres años que el artículo 705 *eiusdem* otorgó a la autoridad tributaria para verificar el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales a cargo de los contribuyentes.

CONTESTACIÓN DEL DEMANDADO

La DIAN³ se opuso a las pretensiones de la demanda, porque el actor interpretó indebidamente el concepto demandado. Al efecto, expuso que:

El ejercicio de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria se limita por el término del artículo 705 del ET, previsto para expedir el requerimiento especial y establecer la veracidad de los hechos y operaciones declaradas; sin embargo, ese término no puede desconocer los términos especiales de firmeza legalmente previstos para las declaraciones que gozan del beneficio de auditoría, que declaren o compensen pérdidas fiscales y las del régimen de precios de transferencia.

La lectura armónica de la norma precitada y el artículo 714 ib. muestra la directa relación entre los términos para la firmeza de las declaraciones tributarias y para proferir los requerimientos especiales respecto de las mismas, sin perjuicio de la eficacia de los términos especiales legalmente previstos.

Si el término para notificar el requerimiento especial se apartara del mayor término especial de firmeza establecido para algunas declaraciones sería inocua la fiscalización de las mismas. El inciso sexto del artículo 714 del ET buscó crear identidad en el plazo que tiene la Administración Tributaria para verificar las declaraciones de precios de transferencia, al cual debe ajustarse el término para notificar el requerimiento especial respecto de las mismas; dicho término, por tanto, sería de seis años a partir de la fecha de vencimiento para presentar la declaración, si es extemporánea, o de la solicitud de devolución y/o compensación, en caso de que refleje un saldo a favor.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020 el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto

³ Fls. 35 a 39



806 de 2021, en el entendido que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho en el que no se requiere la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada**⁴ insistió en que el legislador goza de competencia de configuración normativa para establecer términos excepcionales de firmeza de las declaraciones tributarias, con los que se le otorga más tiempo a la administración para ejercer sus facultades de verificación y fiscalización respecto de las mismas; resaltando que el término de firmeza está directamente relacionado con el término para ejercer la facultad de fiscalización con la notificación del requerimiento especial, el cual, tratándose de las declaraciones del impuesto de renta y complementarios sujetas al régimen de precios de transferencia proviene de la directa aplicación del inciso 6 del artículo 714 del E.T., sin lugar a predicar extralimitación del ejecutivo en la interpretación de dicha norma.

El **demandante**⁵ insistió en que el acto demandado interpreta indebidamente el artículo 714 del ET, pues confunde el concepto de firmeza con el de fiscalización y yerra al pretender que esta última se rija por un término distinto al que establece el artículo 705 *eiusdem*. La facultad de fiscalizar la declaración de renta sujeta al régimen de precios de transferencia difiere de la firmeza de la misma y si bien esta se produce después de seis años de vencido el término para declarar o de haberse presentado la declaración, el artículo 705 ib. implica que solo puede fiscalizarse dentro de los 3 años siguientes a cualquiera de esos momentos.

El **Ministerio Público**⁶ solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda porque la finalidad de la Ley 1819 de 2016, bajo cuya vigencia se expidió el concepto unificado demandado, fue la de fortalecer los mecanismos de lucha contra la evasión y la elusión fiscal mediante regulaciones como el término de firmeza especial para las declaraciones de renta sujetas al régimen de precios de transferencia, debido a las circunstancias que las rodean, la complejidad de su fiscalización frente a aspectos tales como la determinación de ingresos, costos, deducciones y demás, las operaciones con vinculados del exterior y residentes en el país, la aplicación de los métodos para determinar el precio o margen de utilidad en las mismas y la magnitud de la documentación comprobatoria.

Admitir que el requerimiento especial respecto de esas declaraciones es solo de tres años excluiría la posibilidad de que la Administración ejerza su labor de fiscalización dentro del término de firmeza especialmente previsto por la propia complejidad de aquellas y le restaría objeto al mismo. La aplicación preferente del artículo 705 del ET dejaría sin efecto jurídico a la herramienta antielusión y antievasión contemplada en el artículo 714 [inc. 6] ib., conforme al cual el término para notificar el requerimiento especial sobre las declaraciones de renta de precios de transferencia sería de 6 años.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

⁴ Fl. 17 índice Samai

⁵ Fl. 19 Índice Samai

⁶ Fl. 18 Índice Samai



Corresponde establecer la legalidad del Concepto Unificado 14116 del 26 de julio de 2017, expedido por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto señala que el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes obligados al régimen de precios de transferencia es de seis años.

Aduce el demandante que el aparte acusado infringe la norma legal en la que debía fundarse, en cuanto ordena realizar la notificación del requerimiento especial dentro de los tres años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar o de la presentación de la declaración, según sea el caso, y que tal mandato opera, inclusive, para las declaraciones de renta sujetas al régimen de precios de transferencia, independientemente de que su término de firmeza sea de seis años a partir de las mismas fechas.

A *contrario sensu*, la demandada sostiene que el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones mencionadas debe coincidir con el término de firmeza de las mismas, so pena de afectarse su debida fiscalización.

De acuerdo con tales planteamientos, el problema jurídico se contrae a establecer el término aplicable a la notificación del requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, en el contexto de los artículos 705 y 714 del ET. Para ello, se observa:

A la luz del régimen de procedimiento tributario, regulado sistemáticamente por los preceptos del Libro V del ET, el conjunto de garantías ínsitas al principio y derecho fundamental al debido proceso y los principios procesales de las actuaciones administrativas en general, entre las que se encuentran las de naturaleza tributaria, tales actuaciones se estructuran en tres etapas con cometidos diferenciales:

i) El inicio, ligado a la existencia de una declaración privada, a la omisión en su presentación o a la comisión de infracciones castigadas por el ordenamiento fiscal⁷; *ii) el procedimiento de gestión*, para fiscalizar y, posteriormente, determinar, liquidar y recaudar las obligaciones por concepto de tributos a cargo, así como para establecer la tipificación de infracciones que ameritan la imposición de sanciones tributarias y, *iii) el procedimiento de discusión en vía administrativa*⁸.

El procedimiento de gestión, de corte eminentemente inquisitivo por el interés público involucrado en el debido y oportuno recaudo de los ingresos públicos, se articula a través del ejercicio de las facultades de fiscalización con las que el artículo 684 del ET dotó a la Administración de Impuestos para «asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», mediante las diligencias de investigación, inspección y comprobación dirigidas a la correcta y oportuna determinación y liquidación de las obligaciones fiscales objeto de recaudo, y a la detección de conductas constitutivas de infracción fiscal, con la construcción del acervo probatorio que habrá de soportar la determinación oficial del tributo.

⁷ En los casos de verificación previa de las solicitudes de devolución y/o compensación de saldos a favor o pagos de lo no debido seleccionadas para ello, también se ejerce la etapa de fiscalización con la comprobación de los requisitos que dan derecho a devolución y/o compensación pedida.

⁸ Nuestra legislación presenta la etapa de discusión gubernativa dentro de la fase de gestión, no obstante que tienen distintas finalidades y la deciden diferentes autoridades.



El desarrollo de la fiscalización, que es selectiva porque responde a criterios y técnicas establecidos por las políticas fiscales de turno, concluye a través de los autos de archivo (*si no se encuentra mérito para la fiscalización y determinación oficial del impuesto*); requerimientos especiales (*si se evidencia alguna alteración en los factores de liquidación que precisen proponer la modificación de la declaración privada*); emplazamientos para declarar (*cuando la gestión inicia sin una declaración privada por haberse omitido el deber de presentarla*); emplazamientos para corregir (*por indicios de inexactitud en la declaración, enmendables dentro del mes siguiente con el pago de la respectiva sanción*); y, pliegos de cargos previos a las resoluciones sancionatorias independientes (*cuando se establece la ocurrencia de infracciones tributarias no sancionables mediante las liquidaciones oficiales*).

Con excepción de los autos de archivo y de emplazamiento para corregir, los demás actos precitados constituyen presupuesto y punto de partida de la etapa de determinación del tributo, en la cual se razonan y valoran los fundamentos que exponen para efecto de la liquidación oficial de aquel, vía corrección aritmética, revisión, liquidación provisional y aforo, dependiendo de las circunstancias del caso⁹.

Tratándose de la determinación oficial a través de liquidación de revisión que, a la luz del artículo 702 del ET, constituye la decisión a través de la cual se materializa la facultad legal otorgada a la Administración de Impuestos para modificar, por una sola vez, las declaraciones privadas, el artículo 703 ib. ordenó expedir un requerimiento especial como requisito previo a la misma.

Dicho requerimiento, acorde con los artículos 704 y 711 *ejusdem*, formula la propuesta de modificación a la declaración privada y explica las razones que la sustentan, presentando la nueva cuantificación de impuestos, anticipos, retenciones y/o sanciones; de modo que la liquidación oficial debe contraerse a los hechos que motivan el requerimiento.

A partir de ese alcance meramente propositivo, el requerimiento especial se concibe como un acto de trámite propio de la etapa de fiscalización, llamado a impulsar la fase de determinación del impuesto vía revisión de la declaración privada. Esa fase termina con la liquidación oficial¹⁰ que dispondrá sobre la modificación propuesta por el requerimiento el cual, a su vez, debe revestirse de la eficacia emanada de su debida notificación, dentro de los términos establecidos en el artículo 705 del ET, cuyo texto ajustado a la reforma introducida por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016, dispone:

«El requerimiento de que trata el artículo 703 deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.»

De esta forma la norma pretranscrita reguló el aspecto temporal de la notificación del requerimiento especial expedido respecto de las declaraciones tributarias objeto de la revisión oficial, sujetando dicha diligencia a un término trienal y previendo la forma en

⁹ E. T. arts. 697, 702, 715 y 764

¹⁰ O con los autos de archivo, cuando no se encuentra mérito para la fiscalización y determinación oficial del impuesto, según se explicó párrafos atrás.



la que este debe contarse, a partir de dos referentes iniciales específicos, dependientes de la oportunidad o no de las declaraciones: *i)* el vencimiento del plazo para declarar, si aquellas se han presentado dentro de los términos de ley y, *ii)* la fecha en que se presentan, si han sido extemporáneas; con distinción específica para las declaraciones que presentan saldos a favor, en las que el término de notificación comienza a transcurrir después de radicarse la solicitud de devolución y/o compensación de los mismos.

De manera concordante, el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la citada Ley 1819, advirtió que **“La declaración tributaria quedará en firme si, dentro de los tres (3) 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 tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme si, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1° de este artículo”.**

Así, la firmeza de las declaraciones seleccionadas para revisión, entendida como atributo jurídico material que asegura la estabilidad del contenido original de aquellas, haciéndolo inmodificable e inalterable, resulta ser la consecuencia que apareja la falta de notificación del requerimiento especial; concomitantemente, la oportuna notificación de dicho acto de trámite pasa a constituir el factor legal de interrupción del término de firmeza establecido en los primeros incisos del artículo 714 del ET, anteriormente transcritos.

Sin embargo, la regulación de firmeza no se limita al supuesto de falta de notificación indicado. Los demás apartes del referido artículo 714 ib. revisten con dicho atributo a las declaraciones respecto de las cuales no se notifica la liquidación de revisión dentro del término previsto para practicarla¹¹ e incorporan términos específicos para las declaraciones en las que se liquidan pérdidas fiscales, así como para las del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, sobre las cuales el texto del inciso sexto del artículo 714 ib., con la reforma de la Ley 1819 de 2016, dispuso:

«El término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de los contribuyentes sujetos al Régimen de Precios de Transferencia será de seis (6)¹² años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.»

Como se ve, el precepto anterior recae concretamente sobre la declaración de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia. Esa especificidad de objeto circunscribe el ámbito material de la norma y dota de especialidad al término de firmeza que establece, en cuanto plazo concebido única y exclusivamente para las declaraciones de renta mencionadas, materialmente

¹¹ Seis meses siguientes al vencimiento del término para responder el requerimiento especial o su ampliación [ET, art. 710].

¹² Es de observar que al momento de ejercerse el presente medio de control no se había expedido la Ley 2010 del 27 de diciembre de 2019, cuyo artículo 117 redujo a cinco años el término de firmeza de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, de modo que el juicio de legalidad no se planteó respecto de tal reforma expedida en el contexto y para los objetivos impulsados por la Ley 1943 de 2018, la cual fue declarada inexecutable por la sentencia C-481 de 2019, por vicios de trámite en su formación, con efectos diferidos al primero de enero de 2020, para que el Congreso, dentro de su potestad de configuración expidiera el régimen de ratificación, derogatoria, modificación o subrogación de los contenidos de la Ley 1943 de 2018 que en norma alguna previó variaciones específicas sobre el término de firmeza de las declaraciones de renta señaladas en el inciso sexto del artículo 714 del ET.



distinguibles de las referidas en los incisos 1 y 2 del artículo 714 del ET¹³ que, en armonía con el artículo 705 ib.¹⁴, alude a la “declaración tributaria” *in genere*, sustantivo abstracto acorde con el cual cabe interpretar que el citado artículo 705 ib. establece una regla general para la notificación del requerimiento especial, tomada como referente en los incisos 1 y 2 del artículo 714 ib. para establecer una regla general de firmeza acorde con aquella.

Tal concordancia no se aprecia en la regla especial del inciso sexto del artículo 714 ib., que al fijar en seis años el término de firmeza de las declaraciones de renta sujetas al régimen de precios superó el término previsto por el artículo 705 ib. para la notificación del requerimiento especial, sin que esa particular circunstancia constituya una incompatibilidad en estricto sentido, porque el propio legislador tributario, en uso de su libertad de configuración normativa, previó tales disposiciones para ámbitos materiales diferentes: se repite, el término del artículo 714 [inc. 6] del ET, respecto de la firmeza de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, y el término del artículo 705 ib., frente a la notificación del requerimiento especial para las declaraciones tributarias en general. Desde ese punto de vista, el aparte demandado no tenía que sujetarse al último de tales artículos¹⁵.

Cosa distinta es que la etapa de determinación del procedimiento tributario presuponga el debido agotamiento de la etapa de fiscalización y que ese agotamiento exija la efectiva notificación del requerimiento especial contenido de la propuesta de modificación de la declaración privada del impuesto de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

En ese contexto de relación causal entre dichas fases del procedimiento de gestión, donde la determinación es producto de la fiscalización y, a su vez, esta impacta sustancialmente en la existencia, sentido y alcance de aquella¹⁶, es lógicamente razonable concluir que la fiscalización de las declaraciones de renta del referido régimen contenida en el respectivo requerimiento especial y su notificación, pueden desarrollarse dentro del especial término de firmeza que establece el artículo 714 [inc. 6].

¹³ “La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) 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 tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor del contribuyente o responsable quedará en firme sí, tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando se impute el saldo a favor en las declaraciones tributarias de los periodos fiscales siguientes, el término de firmeza de la declaración tributaria en la que se presente un saldo a favor será el señalado en el inciso 1o de este artículo.”

¹⁴ “(...) Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar tres (3) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

¹⁵ Y es que aunque se concibiera alguna forma de incompatibilidad entre las normas anteriores, que no es el caso, el principio *lex specialis* contenido en la regla del numeral 1 del artículo 5 de la Ley 57 de 1987 dispone la preferencia a la normas específicas que están en conflicto con otras con campo de referencia más general, y, en esa medida, dota de prevalencia al término de firmeza del artículo 714 [inc. 6], en tanto norma con regulación de firmeza específica para las declaraciones de renta que menciona, y que excluye la aplicación de reglas generales sobre el mismo aspecto regulado (el término de firmeza de la declaración) o aquellos conexos al mismo (el término de fiscalización de la misma declaración).

¹⁶ De allí que el legislador tributario haya reconocido al requerimiento como “requisito previo” de dicha liquidación, en el marco de esa relación causal inescindible que condiciona la expedición de la segunda a la existencia del primero, y que, en el contexto del artículo 714 del ET, dicho requerimiento se haya tomado como elemento esencial del presupuesto material al que esa norma sujetó la firmeza de las declaraciones tributarias, esto es, el de *no haberse notificado el requerimiento especial dentro de los términos que allí se establecen*. Desde la misma perspectiva, se entiende que la efectiva notificación del requerimiento interrumpe el transcurso de los términos de firmeza legalmente previstos, impidiendo que esta se produzca y permitiendo que se expida la respectiva liquidación oficial de revisión encargada de modificar la declaración privada.



Tal interpretación dota de efecto útil a dicha norma¹⁷, preconcebida con fines de eficacia y practicidad, superando así las dudas e inquietudes que trae consigo la falencia detectada en la legislación tributaria (*artículo 705 ET*) sobre el término de fiscalización de las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia.

Y es que, como ya lo ha señalado esta Sección¹⁸, la doctrina tributaria ha propugnado que la interpretación normativa no se quede en la parte literal de los textos legales, sino que busque la armonía y correspondencia con la ley en conjunto, a partir del análisis lógico de la misma, cuando quiera que haya dicho menos de lo que lógicamente debió decir.

Desde esta perspectiva, la Sala considera que el acto acusado no infringió las normas en las que debía fundarse.

Necesidad de unificar jurisprudencia – Término para notificar requerimiento especial en declaraciones de contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia

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*¹⁹» (Se resalta).

Ahora bien, sobre el término para notificar los requerimientos especiales expedidos respecto de declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, no existen pronunciamientos de la Sección; y dado que el término general de notificación del requerimiento especial respecto de las declaraciones tributarias, previsto en el artículo 705 del ET (*tres años*), deviene claramente menor, por ende insuficiente, y en todo incongruente con el término especial de firmeza previsto en el inciso sexto del artículo 714 ib. (*seis años*) para las declaraciones de renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia que, en sí mismo, dobla al de las declaraciones tributarias referidas en el primero de dichos artículos, la Sección considera necesario adoptar una regla de unificación sobre el alcance del término de notificación mencionado, entendiéndolo adicionado en la parte que le falta para corresponder y ser proporcional con el término

¹⁷ Sentencia C-145/94 «(...) Conforme al principio hermenéutico del efecto útil de las normas constitucionales, según el cual siempre debe preferirse aquella interpretación que confiere pleno efecto a las cláusulas de la Carta puesto que no debe suponerse que las disposiciones constitucionales son superfluas o no obedecen a un designio del Constituyente (...)»

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de octubre de 2017, exp. 19950, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ 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, CP. Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez.



de firmeza especial previsto para las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia (*tres años más*).

Con ello se busca garantizar la eficacia de la facultad fiscalizadora respecto de las declaraciones de renta sometidas a dicho régimen, así como el espíritu legislativo de control oficial que motivó la ampliación del término de firmeza de las mismas; e igualmente salvaguardar la seguridad jurídica en la aplicación de la normativa de procedimiento tributario en las actuaciones iniciadas para verificar la exactitud de ese tipo de declaraciones especiales. Para tales fines, en torno al término de notificación del requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, la Sección sienta la siguiente regla:

De acuerdo con el inciso 6 del artículo 714 del ET, el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia será de seis años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.

Conforme a lo anterior, la Sala negará las pretensiones de la demanda, por carecer de razones que desvirtúen la presunción de legalidad que ampara al acto acusado.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

1.- **SENTAR** jurisprudencia del Consejo de Estado en torno al término de notificación del requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia, para adoptar la siguiente regla:

De acuerdo con el inciso 6 del artículo 714 del ET, el término para notificar el requerimiento especial respecto de las declaraciones del impuesto sobre la renta de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia será de seis años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar. Si la declaración se presentó en forma extemporánea, el anterior término se contará a partir de la fecha de presentación de la misma.

La anterior regla jurisprudencial rige para los trámites pendientes de resolver en sede administrativa y judicial. No podrá aplicarse a conflictos decididos con antelación.

2.- **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

3.- No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.



Radicado: 11001-03-27-000-2018-00050-00 (24226)
Demandante: DAVID HERNANDO RUEDA MANTILLA

Cópiese, notifíquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ