



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., primero (1º) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Radicado número: 08001-23-33-000-2013-90155-01 [21293]

**Actor: SOCIEDAD RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA.
S.A.S.**

Demandado: UAE - DIAN

**Referencia: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS DEL
SEGUNDO BIMESTRE DE 2008. FALSA MOTIVACION,
VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO, VALORACIÓN
PROBATORIA.**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte

demandante contra la sentencia del seis (06) de junio de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que denegó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

1. ANTECEDENTES

1.1.- Los hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se extraen los siguientes hechos relevantes:

Mediante las resoluciones Nros. 0011 y 0012 del veintiocho (28) de septiembre de dos mil nueve (2009), la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla ordenó el registro a la sociedad Rodríguez Jaramillo & CIA. LTDA, en los términos del artículo 779-1 del Estatuto Tributario¹.

La citada entidad abrió investigación a la contribuyente por concepto del impuesto sobre la renta del año 2008 y el once (11) de noviembre de dos mil nueve (2009), emitió el Auto de Inspección Tributaria Nro. 022382009000183 y Auto de Inspección Contable 022382009000307².

El veinticinco (25) de noviembre de dos mil diez (2010), la UAE - DIAN profirió el **Requerimiento Especial Nro. 022382010000247**, con el

¹ Fls 3 a 6 cuaderno antecedentes 1

² Según consta en el Requerimiento Especial 022382010000247 de 25/11/2010 (F.31 c.a.1), ya que no obran en el proceso.

que propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre las ventas presentada por la sociedad contribuyente por el segundo bimestre del año 2008³. El Acto Administrativo planteó adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas e impuestos por tales conceptos.

El veintiocho (28) de febrero de dos mil once (2011), el representante legal de la sociedad respondió el anterior requerimiento especial⁴.

El veintinueve (29) de agosto de dos mil once (2011), la División de Gestión de Liquidación de la Administración Seccional de Impuestos de Barranquilla expidió la **Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412011000153**, por la que modificó la citada declaración privada de IVA⁵.

El veinticinco (25) de octubre de dos mil once (2011), el representante de la sociedad contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra liquidación oficial de revisión⁶.

El veinticuatro (24) de septiembre de dos mil doce (2012), la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE- DIAN resolvió el recurso de reconsideración mediante la **Resolución Nro. 900.195 confirmando la liquidación oficial recurrida.**

³ Fls 31 a 39 c.a.1

⁴ Fls 40 c.a.1 a 164 c.a.3

⁵ Fls 174 a 185 c.a.3

⁶ Fls 186 a 197 c.a.3

1.2.- Las pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó⁷:

"PRIMERO.- *Que se declare la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la Declaración de (sic) Impuesto a las ventas correspondiente al Segundo Bimestre del año Gravable 2008 y se determinaron mayores valores, a saber:*

1.- Requerimiento Especial No 022382010000247 de 25 de noviembre de 2010.

2.- Liquidación Oficial impuestos Sobre las Ventas- Revisión No 022412011000153 de 29 de Agosto 2011.

3.- Resolución No. 900.195 de 24 de septiembre de 2012, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración".

Actos estos que desconocieron la firmeza de la Declaración de Venta Periodo 2 año gravable 2008, presentada por mi representada.

SEGUNDO.- *Que se declare la firmeza de la Declaración de Ventas Periodo 2 año gravable 2008, presentada por la sociedad **Rodríguez Jaramillo & Cía. S.A.S.**, sociedad debidamente constituida con domicilio principal en la ciudad de Barranquilla, identificada con NIT. No. 802.014.314-8.*

TERCERO.- *Que como consecuencia de esas, se señale que la sociedad **Rodríguez Jaramillo & Cía. S.A.S** identificada con NIT. No. 802.014.314-8, no está obligada al pago del saldo establecido en la liquidación oficial atacada por valor de \$132.878.000.*

⁷ Fls 1 a 18 cuaderno de demanda

CUARTA.- *Que en caso de efectuarse pago alguno, el mismo debe ser reembolsado a la sociedad **Rodríguez Jaramillo & Cía. S.A.S.**, teniendo en cuenta la corrección monetaria, indexación e intereses que corresponda.*

QUINTA.- *Que se condene a la NACIÓN, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN-, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos”.*

1.3.- Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 29 de la Constitución Política, 742, 743, 773, 774, 775, 776, 777, 779-1 y 782 del Estatuto Tributario y, Decreto 2649 de 2003.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

Violación al debido proceso

No es cierto que se haya citado al Representante legal y Revisor Fiscal de la sociedad para comentarles los hallazgos encontrados en el registro realizado a la sociedad, ya que no consta en el expediente citación telefónica, por correo o algún documento firmado que lo demuestre, lo cual es causal de nulidad, de acuerdo con lo contemplado en el numeral 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

No se tuvieron en cuenta las pruebas retiradas por los funcionarios el día del registro, como tiquetes de tarjeta de crédito y débito que soportan las planillas diarias de ventas y cuadros de caja diarios por cada uno de los puntos de venta que prueban las ventas reales de la empresa, por lo que se desconoce lo establecido en el artículo 776 del Estatuto Tributario.

Por el contrario, la DIAN le dio validez e idoneidad al presupuesto de ventas proyectadas para el año dos mil ocho que se copió del programa Excel, como si fuera la contabilidad de la empresa.

La entidad no tuvo en cuenta el acta de libros de contabilidad en la que consta que los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables son los registrados en la contabilidad y sus soportes, desconociendo el último inciso del artículo 782 del Estatuto Tributario.

Señaló que si se hubiera analizado toda la documentación e información en conjunto, comparándola con el presupuesto de ventas proyectadas de enero a diciembre de dos mil ocho, el resultado hubiera sido diferente, por lo que se desconoce lo ordenado por el artículo 743 del Estatuto Tributario.

La Administración no tuvo en cuenta la certificación del revisor fiscal, en la que da fe de que los registros contables fueron tomados

de los soportes, desconociendo lo establecido en el artículo 777 del Estatuto Tributario.

La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos confirmó la liquidación oficial demandada, con la única prueba del presupuesto proyectado para el año dos mil ocho, sin soporte físico y sin explicación jurídica, mientras que la División Jurídica revocó las liquidaciones oficiales de los bimestres 1 y 4 de 2008 con la misma prueba, creando una inseguridad jurídica contraria a la sentencia C-491 de 2006 de la Corte Constitucional.

La entidad alega que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, desconociendo que las pruebas reposaron en la Administración por más de un año y le correspondía depurarla y valorarla.

Enriquecimiento sin causa

La inobservancia de las reglas que regulan el derecho procedimental y la violación al principio de legalidad de las sanciones en materia tributaria, rompen con los principios de equidad y justicia, y puede causar una lesión patrimonial que se puede considerar como un agravio injustificado a la sociedad.

La entidad pretende tomar como falsos los documentos soportes de la contabilidad de la sociedad, para imponer sin las pruebas suficientes una sanción de \$132.878.000.

Prescripción de la facultad sancionatoria

La Administración incurre en prescripción del término para sancionar, según lo establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario.

El requerimiento especial se debió proferir dentro de los dos años siguientes al vencimiento para declarar renta, circunstancia que ocurrió el 19 de mayo de 2008, fecha a partir de la cual se empezaría a contar el término hasta el 19 de mayo de 2010, que al ser suspendido por 3 meses con el auto de inspección tributaria se amplió hasta el 19 de agosto del mismo año, por lo tanto, como el requerimiento especial se notificó el 1 de diciembre de 2010, se hizo por fuera del término establecido en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

La declaración cuestionada se encontraba en firme.

1.4.- La contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

Excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa

La sociedad al momento de presentar el recurso de reconsideración, no citó ni expuso los motivos de violación sobre el presunto enriquecimiento sin justa causa y la prescripción de la facultad sancionatoria.

Los cargos planteados en la demanda no guardan relación alguna con los hechos y argumentos jurídicos expuestos en sede gubernativa, transformando la realidad del debate que se venía desarrollando con un hecho nuevo.

El apoderado de la DIAN se pronunció sobre los argumentos de fondo expuestos por la parte demandante, en los siguientes términos:

Violación al debido proceso

La entidad garantizó a lo largo del proceso de discusión y determinación del tributo, los mecanismos judiciales para que la sociedad ejerciera su derecho de defensa y debido proceso.

En el requerimiento especial se le explicó a la sociedad las glosas que debía corregir y los motivos de hecho y de derecho que condujeron a la modificación de las mismas, otorgándole la oportunidad de corregir, de manera voluntaria, para incluir los mayores valores y la sanción por inexactitud reducida.

El funcionario de conocimiento se basó en las copias extraídas de los sistemas del contribuyente el día del registro para determinar la omisión de ingresos, ya que declaró \$173.702.000 y en la información asegurada se encontraron ingresos por \$493.127.000.

No es admisible la certificación del revisor fiscal que aportó la actora en la respuesta al requerimiento especial, a la que acompañó planillas con relación de ingresos por almacén durante el año 2008, debido a *"la inexistencia de contabilidad para la contabilización de las ventas por el segundo bimestre de 2008 es un hecho establecido por la DIAN y aceptado por el responsable argumentando que se encontraba en poder de la Administración."* y a que en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario la certificación del contador público es la misma prueba contable, que debe reunir los requisitos mínimos.

Es imposible dar aplicación al principio enunciado en el artículo 745 del Estatuto Tributario, porque en este caso el vacío probatorio se deriva de la inactividad probatoria del contribuyente.

Teniendo en cuenta el artículo 746 del Estatuto Tributario, se predica la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, pero no implica que se hagan nugatorias las facultades investigativas y fiscalizadoras de que goza la Administración.

En el acta de la diligencia de registro están referenciados los documentos asegurados en las instalaciones de la sociedad y se dejó constancia que los software se dejaron en completo estado y en uso.

No es cierto que exista falsa motivación porque la Administración fundamentó su decisión en el transcurso de la investigación tributaria, dándole una valoración y ponderación al material probatorio allegado al expediente.

Tampoco es cierto que exista un limbo jurídico al momento de fallar los recursos en sede administrativa, sino que cada expediente administrativo es analizado conforme al acervo probatorio y según lo establecido en el artículo 742 del Estatuto Tributario.

No existe vacío jurídico en los actos administrativos demandados, porque la liquidación oficial de revisión se fundamentó en el resultado de la investigación tributaria, que estuvo conformada por la diligencia de registro ordenada el 28 de septiembre de 2009, en la que se encontró la diferencia entre las cifras declaradas y encontradas en el informe de "VENTAS REALES RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA NIT. 802.014.314 REPORTE MENSUAL MAYO A JUNIO DE 2008...".

Enriquecimiento sin causa

Los actos administrativos se encuentran ajustados a derecho y fueron proferidos conforme a las normas establecidas en el ordenamiento. Se reitera la excepción propuesta porque este es un hecho nuevo.

Prescripción de la facultad sancionatoria

No existe firmeza de la declaración presentada, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas, son los mismos que correspondan a la declaración de renta.

En el caso, se notificó Auto de Inspección Tributaria, que en virtud del artículo 706 del Estatuto Tributario suspende por tres meses el término para notificar el requerimiento especial.

1.5. - Audiencia inicial

El 21 de marzo de 2014, se llevó a cabo la audiencia inicial fijando el litigio, conforme con los hechos de la demanda, los cargos de nulidad planteados y los argumentos de la contestación de la demanda. Se tuvieron como pruebas las aportadas por la parte demandante con la demanda y la parte demandada con su contestación y teniendo en cuenta la fijación del litigio, se estimó que no era necesaria la celebración de las

audiencias de los artículos 181 y 182 del CPACA y corrió traslado común a las partes para que presentaran sus alegatos de conclusión.

1.6.- La sentencia apelada

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

En primer lugar, el *a quo* puso de presente que, de conformidad con lo expuesto en los artículos 684 y 779-1 del Estatuto Tributario, la DIAN puede ejercer la potestad fiscalizadora y de registro que le ha otorgado la ley para esclarecer las presuntas anomalías cometidas por los contribuyentes.

La actora conoció el acta de registro y, en el término para dar respuesta al requerimiento especial, tenía la oportunidad para presentar los descargos. El requerimiento especial fue notificado por la entidad y atendido por la demandante.

Del análisis realizado a la certificación expedida por el Revisor Fiscal se desprende, que no reúne la totalidad de los requisitos necesarios para que sea tenida como prueba suficiente de acuerdo con lo establecido en el artículo 777 del Estatuto Tributario, ya que no habla de cifras, no contiene ningún otro tipo de información, no indica si la información constaba en el registro de los libros de contabilidad, si la contabilidad se lleva conforme con las prescripciones legales y si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos.

En relación con el enriquecimiento sin causa y el agravio injustificado, se advierte que no constituye una causal de anulación de los actos administrativos.

En el presente caso, la declaración se presentó el 19 de mayo de 2008 dentro del término para declarar que vencía el 20 de mayo de 2008, por lo tanto, los dos años de prescripción irían hasta el 21 de abril de 2011 y como el requerimiento especial se notificó el 1 de diciembre de 2010 no operó la prescripción de la facultad sancionatoria.

1.7.- El recurso de apelación

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

Falsa motivación

Los hechos no fueron valorados en su conjunto, pues, la Administración, al confrontar los ingresos copiados de los archivos informáticos con los ingresos declarados por ventas del segundo bimestre, encontró una

diferencia, situación que no es cierta, toda vez que se tomaron como ingresos los valores copiados de los presupuestos de ventas proyectadas en archivo Excel para el año 2008, sin ningún fundamento jurídico.

Se debieron tener en cuenta las ventas reales registradas en la contabilidad, como se demuestra con el acta de libros de contabilidad que se anexó a la actuación administrativa, las facturas de ventas, los tiquetes de tarjetas débito y crédito, las ventas a crédito y con bonos, soportes válidos para registrar los ingresos, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 742 y 743 del E.T.

No se demostró que los presupuestos de ventas proyectados para el 2008 en Excel, tengan conexidad con la realidad de los registros y soportes contables.

Violación al debido proceso

La DIAN no puso en conocimiento del representante legal de la sociedad los hechos encontrados en la operación de registro, no hay prueba de alguna citación por correo o personal y no existió ninguna reunión donde se levantara acta de asistencia.

La Administración omitió en vía gubernativa precisar qué pruebas obran en el expediente y cómo las valoró, ya que se le dio validez e

idoneidad probatoria a un presupuesto de ventas proyectado para el año 2008.

Ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial, se indica por qué no se le dio validez a la contabilidad, facturas, tiquetes de tarjetas débito y crédito y, planillas de los cuadros diarios de caja por almacén. No se determinó en que se originaba la diferencia, por lo que se violó el debido proceso.

Pruebas aportadas

Para que el contribuyente pueda desvirtuar las pruebas, la entidad debe dar las explicaciones y sustentaciones jurídicas económicas y al no dar a conocer las motivaciones que tiene para reconocer como prueba un documento de Excel que carece de soportes, se vulnera el debido proceso y lo dispuesto en el artículo 745 del Estatuto Tributario.

No procede la sanción por inexactitud porque no se dieron los presupuestos para su imposición y existe una diferencia de criterios entre las partes.

1.8.- Los alegatos de conclusión

La **parte demandada** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, para lo cual, reiteró los argumentos expuestos en las otras instancias procesales.

La **parte demandante** guardó silencio.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1.- Problema jurídico

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412011000153 de 29 de agosto de 2011, que modificó la declaración del impuesto a las ventas por el segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008) de la sociedad Rodríguez Jaramillo y Cía. Ltda.

Conforme con el recurso de apelación, le corresponde a la Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

- i) Si existe falsa motivación en la determinación del mayor valor de ingresos, por fundamentarse en el presupuesto de ventas

proyectado para el año 2008.

- ii) Si existe violación al debido proceso por una indebida valoración de las pruebas.
- iii) Si se configura la violación al debido proceso por no citar al representante legal y al revisor fiscal a controvertir las pruebas.
- iv) Si es procedente la sanción por inexactitud.

2.- Sobre la falsa motivación y violación al debido proceso

2.1.- El Tribunal señaló que la DIAN puede ejercer la potestad fiscalizadora que le otorga la ley y la diligencia de registro constituye una herramienta propia para el desarrollo de su gestión.

Consideró que la actora tenía la oportunidad para presentar descargos en la respuesta al requerimiento especial, como efectivamente sucedió, y concluyó que los libros contables, los auxiliares de contabilidad y las certificaciones de Revisor Fiscal no son las únicas pruebas idóneas, en razón a que la Administración cuenta con otros medios de prueba como la facultad de registro. Aseguró que la certificación del revisor fiscal no reúne los requisitos legales.

2.2.- La apelante argumentó que no es cierta la diferencia de los ingresos, toda vez que la DIAN se fundamentó en el presupuesto de ventas proyectado para el año 2008 y las ventas reales se demuestran con la contabilidad, las facturas, los tiquetes de tarjeta crédito y débito, ventas a crédito y bonos, que no fueron tenidas en cuenta, ni valorados por la Administración.

Señaló que la entidad no indicó cuáles eran las pruebas que obraban en el expediente o cómo las valoró y por qué le dio validez e idoneidad al presupuesto de ventas proyectado para el año 2008.

2.3.- En relación con la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en esta causal, se debe demostrar una de las siguientes circunstancias⁸: *“...a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente”.*

2.4.- Como resultado de la diligencia de registro realizada por la DIAN en las instalaciones de la demandante el 28 de septiembre de 2009⁹, la entidad encontró en los sistemas informáticos un archivo denominado “VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA”, en el que se relacionan las ventas de los meses de marzo y abril por valor de cuatrocientos noventa y tres millones ciento veintisiete mil cuatrocientos cincuenta y ocho pesos (\$493.127.458), tal como se registró en el “ACTA DE VERIFICACIÓN DOCUMENTOS ENCONTRADOS EN REGISTRO” de 15 de octubre de 2010 que obra en el expediente administrativo¹⁰.

⁸ Sentencia de 6 de julio de 2016. CP Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Rad 19909

⁹⁹ Folios 7 a 11 c.a.1

¹⁰ Fls 28 a 30 c.a.1

Con fundamento en lo anterior, la DIAN concluyó que existía una omisión de ingresos por valor de \$319.425.458 y propuso mediante requerimiento especial la modificación de la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008) liquidando un nuevo impuesto y sanción por inexactitud¹¹.

2.5.- Observa la Sala, que en el requerimiento especial N° 022382010000247 de 25 de noviembre de 2010, la entidad no analizó la documentación que encontró y retiró de las oficinas o establecimientos de la sociedad, no realizó ninguna valoración a los informes, vauchers, facturas, libretas, impuestos, ventas, cuadros de caja y contabilidad, documentos que aseguró en la diligencia y están relacionados en las Actas de las Diligencias de Registro.

El acto indicó que a la sociedad se le abrió investigación por el impuesto sobre la renta del año gravable 2008, se profirieron autos de inspección tributaria y contable, y se levantó un informe de libros de contabilidad.

2.6.- Sumado a lo anterior, la DIAN sostuvo en la liquidación oficial de revisión N° 022412011000153 de 29 de agosto de 2011 que los archivos "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA 802.314.814, REPORTE MENSUAL DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008", gozan de plena confiabilidad¹² y al resolver el recurso de reconsideración manifestó, que una vez levantada la presunción de veracidad la carga de la prueba corresponde exclusivamente al contribuyente de conformidad

¹¹ Fls 31 a 39 c.a.1

¹² Fl 180 c.a.3

con lo expuesto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil¹³.

2.7.- En las actuaciones en vía gubernativa (respuesta al requerimiento especial¹⁴ y recurso de reconsideración¹⁵) y contenciosa (demanda¹⁶, alegatos¹⁷ y apelación¹⁸), la sociedad insistió en señalar que la Administración no tuvo en cuenta las pruebas físicas recogidas en la diligencia de registro de 28 de septiembre de 2009 y por el contrario le atribuyó idoneidad como medio de prueba al archivo de Excel denominado "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA", violando de manera flagrante los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario.

2.8.- La Sala advierte que el Tribunal en el fallo dio como probado que la demandada realizó la verificación de los documentos encontrados en la diligencia de registro, pero revisada el Acta de 15 de octubre de 2010 a la que se refiere el *a quo*, se verifica que solo hace referencia al archivo denominado "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA"¹⁹.

2.9.- Así las cosas, esta Sala concluye que para liquidar los ingresos que fueron adicionados, la DIAN solo se apoyó en la información registrada en el archivo de Excel denominado "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA" para los meses de marzo y abril de 2008, sin tener en cuenta las otras pruebas que recaudó durante la diligencia de

¹³Fls 208 c.a.3

¹⁴ Fls 40 c.a.1 a 164 c.a.3

¹⁵ Fls 186 a 197 c.a 3

¹⁶ Fls 1 a 18 c.d

¹⁷ Fls 185 a 191 c.d

¹⁸ Fls 216 a 222 c.d

¹⁹ Fls 28 a 30 c.a.1

registro que practicó el 28 de septiembre de 2009, constituida por los documentos relacionados en el acta de la diligencia de registro.

La Sala observa, que entre la documentación asegurada por los funcionarios en la diligencia de registro, se encontraban vouchers, facturas, cuadros de caja, relación de ventas, informes y otros documentos que debían ser valorados por la entidad, para confrontarlos con la información registrada en el archivo de Excel tantas veces mencionado y así tomar la decisión en los términos del artículo 742 del Estatuto Tributario, que dispone:

"ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS. *La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos".*

2.10.- En ese orden de ideas, la DIAN pudo acudir a otros medios probatorios, para tener certeza sobre la realidad de los ingresos obtenidos por la sociedad durante el segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008).

2.11- Se indicó en el requerimiento especial, que en la investigación relacionada con el impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008 se levantó un informe de libros de contabilidad, se anexaron fotocopias de facturas de compras donde además de verificar su costo o gasto, se hizo

lo propio con el IVA descontable, "**no encontrando diferencia en los ingresos y los impuestos descontables declarados y los contabilizados.**"²⁰.

De lo anterior se desprende, que la DIAN no cuestionó la contabilidad de la sociedad, por lo que esta constituye una prueba a su favor, en los términos de establecido en el artículo 772 del Estatuto Tributario que establece:

"772. LA CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA.

Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma".

2.12.- Considera la Sala, que si bien la entidad encontró en la diligencia de registro realizada a la contribuyente un archivo de Excel con una información "sospechosa" en relación con los ingresos de la sociedad, tal prueba no es suficiente para concluir con seguridad cuáles eran los ingresos reales obtenidos por la sociedad en el periodo en discusión.

2.13.- La demandante señaló en las diferentes instancias en vía gubernativa, que la DIAN no tuvo en cuenta las "pruebas físicas" recaudadas en la diligencia de registro y la entidad omitió o eludió referirse a este tema, tanto en la liquidación oficial de revisión, como en la resolución que resolvió el recurso.

²⁰ Folio 34 c.a.1

En efecto, en la respuesta al requerimiento especial la demandante señaló²¹:

"Como se puede apreciar en el texto transcrito y traído del requerimiento especial No. 022382010000246 del 25/11/2010 (en los demás actos todo es igual lo que cambian son los valores), solamente se basaron en las copias extraídas de los sistemas del contribuyente el día de la diligencia del registro del denominado por ellos archivos, "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA 802.314.814, REPORTE MENSUAL DE ENERO A DICIEMBRE DEL 2008", y no se tuvieron en cuenta la cantidad de pruebas físicas relacionadas en el acta levantada el 28 de septiembre de 2009, tales como tiquetes de máquinas registradoras (asimiladas a facturas de venta), los cuadros de caja de ventas diarias donde se especifica la forma de pago tales como efectivo, tarjetas débito, crédito bonos etc., que de haberlos revisado hubieran constatado las diferencias, con el presupuesto de vetas proyectado por la gerencia para el año 2008,..."

(...)

11. Luego hay falsa motivación en la determinación del mayor valor de los ingresos incluidos en el requerimiento especial, cuando es claro que la Administración está equiparando la contabilidad, los tiquetes de máquinas registradoras equivalentes a las facturas, con el presupuesto de ventas proyectadas para el 2008, que si hubieran hecho una correcta revisión de los documentos en su conjunto retirados de nuestras oficinas con ocasión al registro, se hubieran determinados (sic)los ingresos que son los registrados en la contabilidad y sus soportes los tiquetes de venta, que son los que están declarados en los bimestres 1 al 6 de 2008".

²¹ FI 41 c.a.1

Precisa la Sala, que sobre el anterior argumento no se dijo nada en la liquidación oficial de revisión, para solo cuestionar la idoneidad de la certificación del revisor fiscal aportada en la respuesta al requerimiento especial y desconocer su validez probatoria.

En el recurso de reconsideración, la actora reiteró los argumentos expuestos en la respuesta al requerimiento especial y señaló que²²:

"1. Las pruebas no fueron valoradas en su conjunto por los funcionarios comisionados al no tener en cuenta todos los documentos en poder de la Administración retirados el día del registro..."

La recurrente solicitó a la DIAN como "PRUEBAS APORTADAS" que *"...se sirva considerar como debidamente probado los hechos descritos con los documentos que retiraron de la empresa con ocasión al registro y que permanecieron en su poder hasta después de la expedición del primer acto administrativo que pudieron ser verificados por la DIAN, que están relacionados en el acta de registro retiro de documentos..."*²³.

Al resolver el recurso, la entidad omitió cualquier pronunciamiento sobre la anterior inconformidad y fundamentó su decisión en tesis doctrinales y jurisprudenciales sobre la violación al debido proceso, la motivación del

²² FI 189 c.a.3

²³ FI 196 c.a.3

acto, la presunción de veracidad y el valor probatorio del certificado de revisor fiscal aportado en la repuesta al requerimiento especial²⁴.

Por lo anterior, la Sala estima que en el *sub examine*, a pesar de que la DIAN tenía en su poder documentos que podían ser valorados para determinar la realidad de los ingresos obtenidos por la sociedad durante el bimestre en discusión y que la actora solicitó en las diferentes instancias que se valoraran, tal petición no fue atendida por la DIAN pues se limitó, con base en el archivo de Excel denominado "VENTAS REALES DE RODRÍGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA" para los meses de marzo y abril de 2008 encontrado en la diligencia de registro, a realizar la sumatoria de los ingresos que arrojaba dicho documento para concluir que existía un diferencia con lo declarado. Documento que fue tomado de los archivos magnéticos de la entidad, pero que no permiten establecer su autoría, autenticidad, veracidad, etc y que, además, no aparece respaldado en otros medios de convicción -cruces de información, declaraciones, etc.

2.14.- Adicional a lo anterior, la contabilidad de la demandante constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T, ya que no fue desvirtuada por la Administración.

Como se indicó en el requerimiento especial en el que se propuso la modificación de la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008), en la investigación relacionada con el impuesto sobre la renta del año 2008, no se encontró diferencia entre los ingresos y los impuestos descontables declarados y los

²⁴ Fls 205 reverso a 210 anverso c.a.3

contabilizados, aspecto sobre el cual no se pronunció la DIAN, a pesar de que el actor solicitó que se valorara y confrontara con las pruebas obtenidas en sede administrativa, con ocasión de la diligencia de registro practicada por la demandada.

2.15.- Así pues, la Sala considera que debe prosperar la nulidad por falsa motivación y violación al debido proceso, debido a que no está debidamente probada la omisión de ingresos y la Administración omitió realizar una debida valoración probatoria a los documentos que allegaron al proceso administrativo y, en consecuencia, se releva del estudio de los demás cargos invocados por la demandante en el recurso de apelación.

2.16.- Se precisa que la Sala se inhibe de decidir respecto de la pretensión de ilegalidad del requerimiento especial, porque este acto administrativo no es objeto de control jurisdiccional.

Por las anteriores razones, prospera el recurso de apelación y, en consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada, para declarar la nulidad de los actos demandados y dejar en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año 2008, presentada por RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA.

Ahora, como no se encuentra probado pago alguno derivado de los actos demandados, no se accede a esta pretensión.

Condena en costas

Si bien la decisión que se adopta en esta instancia es favorable a las pretensiones de la actora y la demandada fue vencida en el proceso, la Sala precisa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no procede la condena en costas, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

Primero: REVÓCASE la sentencia de seis (6) de junio de dos mil catorce (2014), proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

La Sala se inhibe de proferir decisión de mérito, respecto de la pretensión de ilegalidad del Requerimiento Especial No. 022382010000247 de 25 de noviembre de 2010.

DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión 022412011000153 del veintinueve (29) de agosto de dos mil once (2011) y de la Resolución 900.195 del veinticuatro (24) de septiembre de dos mil doce (2012), proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008), presentada por la sociedad RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA.

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declara en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del segundo (2) bimestre del año dos mil ocho (2008), presentada por RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA. En consecuencia, **DECLÁRASE** que no está obligada a pagar suma alguna liquidada por los actos anulados.

Segundo: Se niegan las demás pretensiones.

Tercero: Sin condena en costas en esta instancia.

Cuarto: RECONOCER personería a PABLO NELSON RODRÍGUEZ SILVA como apoderado de la DIAN, según el poder del folio 267 del mismo cuaderno.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ