



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

Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., quince (15) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 130012331000201000395 01

Número Interno: 19531

Demandantes: HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C.

Demandado: UA.E. DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS DIAN

FALLO

Se decide la apelación interpuesta por la parte demandada, contra la sentencia del 24 de enero de 2012¹ del Tribunal Administrativo de Bolívar, que declaró la nulidad de los actos demandados, de la siguiente manera:

“PRIMERO. DECLARAR la nulidad de la liquidación de revisión No 062412009000033 del 31 de marzo de 2009, mediante la cual, se modificó la declaración de renta del año 2005 presentada por la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C. y la nulidad de la Resolución No 900047 del 23 de abril de 2010, mediante la cual, se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora en contra de la liquidación de revisión mencionada, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho de la parte actora EXIMIR a la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C., de pagar el valor liquidado como saldo a pagar en la liquidación de revisión impugnada.

¹ Folios 342 a 366 c.8 apelación.



TERCERO: DECLARAR en firme la declaración de renta No. 649444070422 de fecha 03 de abril de 2006 presentada por la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C., correspondiente al año gravable 2005.”

ANTECEDENTES

El tres (3) de abril de 2006, la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA. S EN C. presentó declaración de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005, en la que registró ingresos brutos operacionales de \$2.474.128.000, costos de ventas por el sistema permanente de \$803.000.000, gastos operacionales de administración por \$1.818.156.000, otras deducciones de \$1.203.538.000, renta líquida gravable de \$386.164.000 y un impuesto a cargo de \$148.673.000.

Prevía apertura de investigación por el programa “denuncia de terceros”, en desarrollo de la cual se expidieron autos y levantaron acta de visita de verificación y/o cruce, se ordenaron traslado de pruebas, inspección tributaria e inspección contable y se expidió emplazamiento para corregir, la Administración de Impuestos de Cartagena libró Requerimiento Especial 060632008000109 de 27 de junio de 2008, en el que propuso disminuir los costos de venta a \$0, los gastos operacionales de administración a \$779.742.000, las otras deducciones a \$627.775.000, y aumentar los ingresos brutos operacionales a \$2.513.183.000, la renta líquida gravable a \$2.842.396.000 y el impuesto a cargo a \$1.094.323.000, e imponer sanción por inexactitud de \$1.513.040.000².

² Folio 87 a 108, c. 1



Mediante Liquidación Oficial de Revisión 062412009000033 de 31 de marzo de 2009, se aceptó la propuesta de modificación³.

Tal decisión fue confirmada por la Resolución N° 900.047 de 23 de abril de 2010⁴, en sede del recurso de reconsideración interpuesto en su contra⁵.

LA DEMANDA

La sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C por intermedio de apoderado presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los mencionados actos administrativos. Solicitó que se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y que se restablezca el derecho quebrantado, correspondiente a la declaración de renta presentada por el año gravable 2005⁶.

Señaló como violados los artículos 29 de la Constitución Política; 565, 647, 688, 705, 742, 750, y 779 del Estatuto Tributario; 185 del Código de Procedimiento Civil; 28 de la Ley 863 de 2003; 271 de la Ley 223 de 1995 y 81 de la Ley 962 de 2005. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

³ Folios 127 a 186, c. 1.

⁴ Folio 206 a 240 c. 1.

⁵ Folio 187 a 205 c. 1.

⁶ Folio 1 a 39 c. 1.



El Requerimiento Especial 060632008000109 de 27 de julio de 2008 es extemporáneo, dado que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005, fue presentada por la sociedad el 3 de abril de 2006, dentro del término legal, teniendo en cuenta que el vencimiento del plazo era el 18 de abril de 2006 según el Decreto 4714 de 26 de diciembre de 2005.

Como el término para notificar el requerimiento especial es de dos (2) años, contados a partir del vencimiento del plazo para declarar, conforme lo establece el Artículo 705 del Estatuto Tributario, la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005 quedaría en firme el 18 de abril de 2008.

El emplazamiento para corregir se notificó el tres (3) de octubre de 2006, por lo tanto el término de firmeza se prorrogaría un (1) mes, hasta el 18 de mayo de 2008, sin embargo la DIAN notificó el Requerimiento Especial No 060632008000109 el 2 de julio de 2008.

En la explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y al fallar el recurso de reconsideración, la entidad señaló que el requerimiento especial no es extemporáneo, porque el 13 de octubre de 2007 se notificó auto de inspección tributaria y el término para notificar el requerimiento especial, se suspendió por tres (3) meses como lo establece el artículo 706 del Estatuto Tributario y como consecuencia la firmeza se postergaría hasta el 18 de julio de 2008.

El Auto de inspección Tributaria No 060632007000145 y el de Inspección Contable No 06063200700068 proferidos el 4 de octubre de 2007, no fueron notificados, ya que no figura en el expediente constancia de la empresa de correo. Aduce que en la parte inferior, figura una fecha de introducción al correo del 13 de octubre de 2007 y



un número de notificación anotados por la DIAN, pero sin la firma del funcionario responsable de hacer la notificación.

En el expediente no se encuentra copia de la planilla de correo, ni del acuse de la empresa de correos, que pueda demostrar que la notificación se realizó. Se desconocen los artículos 688 y 779 del Estatuto Tributario, porque los funcionarios realizaron la visita sin ninguna justificación.

Aunque se hubiera notificado el auto de inspección tributaria, el mismo suspende el término de firmeza si se utiliza como medio de prueba, como lo dispone el artículo 779 del Estatuto Tributario y en esta inspección no se constató ningún hecho que interesara al proceso. El acta de visita de 11 de diciembre de 2007, no señaló la fecha de cierre de la investigación, debiendo suponerse que la visita terminó el mismo día.

El auto de inspección tributaria se profirió con el único objeto de suspender el término de firmeza de la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005 y la visita de inspección contable no fue adelantada por un contador público como lo preceptúa el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

No existe ninguna denuncia o documento similar que soporte el auto de apertura de investigación, no obstante que las informaciones suministradas por terceros están sujetas al principio de publicidad y contradicción de la prueba. Si existiera la denuncia, la Administración tendría que habérsela dado a conocer a la demandante, corriéndole traslado a la misma con el auto de apertura, con el emplazamiento para corregir ni con el requerimiento especial, para así permitirle defenderse de la misma, sin que en el expediente administrativo aparezca copia de ella.



Sólo los hechos acreditados al menos sumariamente, pueden dar lugar a actuaciones administrativas, de modo que la acreditación de hechos en desarrollo del proceso de determinación violaría el debido proceso.

El auto de verificación 060632006000066 del 29 de agosto de 2006 no fue notificado, ni existe planilla de correo o acuse de la empresa de correos que demuestre lo contrario. Además, la diligencia que aquél dispuso debía practicarse dentro de los 30 días calendario siguientes y se realizó 5 meses después, excediéndose así el término de la comisión, no obstante que dicha diligencia sólo podía hacerse con la previa autorización del jefe de la división.

La visita de verificación o cruce no existe como medio de prueba. Así mismo, la diligencia practicada no fue una simple verificación, sino una inspección tributaria fusionada con una inspección contable propiamente dicha, porque en ella se solicitaron todos los documentos soporte de la declaración de renta de 2005.

El auto que ordenó esa verificación no cumplió las ritualidades del artículo 779 del ET, porque comisionó a tres funcionarios para realizarla, no obstante lo cual, fundamentó el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, en la que se anotó que la visita se inició el 26 de septiembre de 2006, cuando la única acta existente es la del 26 de enero de 2007.

Para que la prueba trasladada tenga valor probatorio en el nuevo proceso, debe cumplir las formalidades previstas para cada prueba en particular y haber permitido su contradicción por la parte contra quien se aduce. En el caso, las pruebas trasladadas no fueron prácticas a petición de la demandante, quien tampoco pudo controvertirlas en los procesos de los que se trasladaron, porque corresponden a procesos abiertos contra otros contribuyentes.



Ese traslado debió disponerse por auto o acto administrativo susceptible de ser impugnado por la actora.

El emplazamiento para corregir es ineficaz y no puede surtir los efectos legales que le atribuyen las normas tributarias, como suspender el término de firmeza de la declaración privada y del beneficio de auditoría. Dicho emplazamiento, se sustentó en pruebas no allegadas legalmente al proceso y, por lo mismo, carentes de validez probatoria.

Los fundamentos de dicho emplazamiento carecen de respaldo jurídico, en cuanto aluden a un análisis financiero de fuentes y usos, con base en la Instrucción 11 del 11 julio de 2003, que se dice aplicable por analogía contable, desconociéndose la presunción de veracidad que ampara a la declaración tributaria y la obligación que tiene la autoridad fiscal de desvirtuarla.

El referido análisis financiero no alcanza a constituir un indicio en materia tributaria. Adicionalmente, los actos administrativos no pueden señalar indicios de inexactitud sin mayores explicaciones aclaratorias sobre cuál es el hecho constitutivo del indicio ni el que de él se infiere, porque tal omisión atenta contra el derecho de defensa del emplazado.

También se invoca una diferencia entre los ingresos declarados en renta y ventas que no es indicio de inexactitud, porque en la declaración de IVA solo es obligatorio declarar los ingresos que correspondan a los hechos que generan ese impuesto. Los demás ingresos pueden o no incluirse sin acarrear sanción alguna.



Un emplazamiento no puede sustentarse con un hecho que no muestra otro, sino con indicios existentes y válidos legalmente. Tampoco puede fundarse en pruebas trasladadas que son nulas por violar el debido proceso, y lo único que pretendía la Administración al expedirlo era interrumpir el término de firmeza que otorgaba el beneficio de auditoría al que se acogió la demandante.

Como los cuestionamientos hechos por la Administración a los ingresos, costos y deducciones declarados se soportan en todas las pruebas, actos y diligencias inválidos que acaban de mencionarse, el demandante estimó innecesario referirse a dichos reparos, pero en los folios 29 a 33 de la demanda ratificó las aclaraciones que hizo a los mismos en vía administrativa.

La falta de prueba o el incumplimiento de algún requisito en los documentos que soportan los costos y deducciones declarados no constituye inexactitud sancionable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, mediante apoderada, contestó la demanda, solicitó que se declare la legalidad de los actos acusados y se despachen desfavorablemente las súplicas de la demanda.⁷ Presentó los siguientes argumentos de defensa:

La declaración del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2005 fue presentada por la sociedad el 3 de abril de 2006, y el vencimiento del plazo para declarar de conformidad con lo ordenado por el Decreto 4714 de 2005 era el 18 de abril de

⁷ Folio 268 a 295 c. demanda.



2006, por lo que el término de 2 años para expedir el requerimiento especial, venció el 18 de abril de 2008.

El 3 de octubre de 2006 se notificó el Emplazamiento para declarar, por lo tanto el término se suspendió por un mes, de conformidad con lo establecido en el Artículo 706 del Estatuto Tributario, por lo que el plazo para notificar el requerimiento especial se extendió hasta el 18 de mayo de 2008.

El 13 de octubre de 2007 se notificó el auto de inspección tributaria, por lo que el término para notificar el requerimiento especial, se suspendió por tres meses, como lo señala el artículo del Estatuto Tributario antes citado. Por lo tanto, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 18 de agosto de 2008, siendo notificado dentro del término legal, el 2 de julio de 2008.

En la visita realizada el 26 de enero de 2007 sólo se identificaron las cuentas, en tanto que en la inspección tributaria y contable sí se detectaron inconsistencias en los soportes de la declaración.

En el marco del artículo 684 del ET, la determinación de impuestos no está limitada por el artículo 81 de la Ley 962 de 2005, que prohíbe las acciones promovidas por denuncias o quejas anónimas, salvo cuando se acredite al menos sumariamente la veracidad de los hechos denunciados. Esa acreditación tuvo lugar en el proceso de determinación, en el que se comprobó la improcedencia de las deducciones solicitadas, de acuerdo con la Ley y la orden administrativa que rige la atención de la denuncia de terceros.

El requerimiento especial puso en conocimiento del contribuyente el contenido de la denuncia, con plena garantía del derecho de defensa y contradicción.



El auto de verificación o cruce, es un acto preparatorio o de trámite, que se limita a impulsar el proceso y contra el cual no caben recursos. No una decisión definitiva o de fondo cuya legalidad pueda estudiarse con fundamento en el artículo 779 del ET.

Los autos que ordenan verificaciones como el 060632006000066 de 29 de agosto de 2006, deben notificarse por correo, y ello ocurrió el 31 de agosto siguiente, según lo constata el sello correspondiente.

El acta de la visita del 26 de enero de 2007 no fue objetada por falta de facultades del funcionario que la realizó. Quien atendió la diligencia, suministró los documentos que se le solicitaron y aceptó lo allí verificado, sin que ninguna norma exija que los tres funcionarios comisionados suscriban el acta, de modo que el que la haya firmado solo uno de los funcionarios comisionados no invalida la diligencia.

El traslado de pruebas se ordenó por autos emitidos al amparo del artículo 185 del CPC, y como el traslado se hizo entre procesos tributarios, dichas pruebas no requerían autenticación. El contribuyente no se opuso a dichas pruebas ni las tachó de falsas, no obstante haberlas conocido al notificarle el requerimiento especial.

Así, el emplazamiento para corregir se libró con base en pruebas debidamente trasladadas y ante la evidencia de indicios de inexactitud plenamente existentes, como la diferencia de gastos no explicados de acuerdo con el comparativo de fuentes y usos, y las diferencias entre ingresos declarados en ventas y renta, y de los ingresos no declarados establecidos con el cruce realizado con la Corporación Universitaria Rafael Nuñez. Es decir, el indicio se basó en pruebas allegadas al expediente.



Independientemente de lo demostrado por la contribuyente al responder el emplazamiento para corregir, éste tiene plenos efectos legales y no se afecta de posterior invalidez por el hecho eventual de que se prueben infundadas las modificaciones que en él se sugieren.

El acta de visita de inspección tributaria y contable del 11 de diciembre de 2007 da cuenta de una diligencia fundamentada en autos debidamente notificados y tiene el carácter de plena prueba y fue suscrita por el contador de la compañía demandante.

Las pruebas trasladadas y los cruces de información con terceros, mostraron diferencias que conducían a adicionar el renglón de ingresos brutos operacionales en cuantía de \$39.055.000, y que fueron detalladas en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión para que la contribuyente pudiera ejercer el derecho de defensa contra las mismas. Con las comprobaciones de la Administración se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración tributaria y se invirtió la carga de la prueba, correspondiéndole al contribuyente demeritar las constataciones de la autoridad fiscal.

Los costos y deducciones fueron rechazados por no estar debidamente soportados, por no practicarse la retención o haberse asumido por parte de quien no correspondía, porque el proveedor no estaba inscrito en el RUT, **por** solicitud de valores en exceso, por corresponder a otras vigencias, por no tratarse de los impuestos previstos en el artículo 115 del ET, por falta de relación de causalidad con el ingreso, porque las facturas no cumplían los requisitos de ley y por errores en los registros fiscal y contable de la operación, entre otras razones.



Con ocasión de la demanda, la contribuyente no hizo cuestionamientos nuevos ni aportó pruebas distintas a las que invocó con la respuesta al requerimiento especial, todo lo cual se describe en el gráfico visible en los folios 279 a 291 de este cuaderno.

Como la demandante no desvirtuó las objeciones hechas por la Administración frente a dichos cuestionamientos y pruebas, debe confirmarse el rechazo de \$803.000.000 en el renglón “total costo de venta-sistema permanente”, de \$1.038.414.000 en el renglón “gastos operacionales de administración” y de \$575.763.000 para el renglón “otras deducciones”.

Procede la sanción impuesta por inexactitud, en tanto se incluyeron datos incompletos y equivocados por la omisión de ingresos, así como costos y gastos sin soporte, que implicaron un menor saldo a pagar.

Respecto de la omisión señalada, el contribuyente no objetó la sanción. En lo que atañe a costos y deducciones, el rechazo obedeció al incumplimiento de un requisito sustancial para el reconocimiento de costos y deducciones, como la falta de evidencia sobre la realidad de las operaciones y el incumplimiento de requisitos legalmente previstos para reconocer aquéllos.

La demandante pudo ejercer su derecho de defensa durante toda la actuación administrativa en la que se recaudaron todo tipo de pruebas ajustadas a derecho.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar⁸ declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No 062412009000033 de 31 de marzo de 2009 y Resolución No 900047 de 23 de abril de 2010, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Señaló el a quo que la DIAN profirió el emplazamiento para corregir No 060632006000009 el 2 de octubre de 2006, invitando a la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C., para que corrigiera la declaración de renta correspondiente al año gravable 2005. Aseguró que no reposa en el expediente la notificación del emplazamiento, no obstante, en los folios 49 a 52 del cuaderno No 1 reposa respuesta de la sociedad de fecha 3 de octubre de 2006, lo que indica que la sociedad fue informada y se notificó por conducta concluyente a la luz del artículo 330 del Código de Procedimiento Civil, razón por la cual, el término para notificar el requerimiento especial se amplió un mes mas, es decir, hasta el 18 de mayo de 2008, de acuerdo a lo estipulado en el Artículo 706 literal c) del Estatuto Tributario.

Precisó el Tribunal, que no reposa constancia de notificación a la parte demandante, del Auto de Inspección Tributaria No 060632007000145 de 4 de octubre de 2007. Que sólo se encuentra reseñado al final la fecha de introducción al correo el 13 de octubre de 2007, con número de notificación por correo 150832, pero sin ningún sello o constancia que de fe de la efectiva notificación de dicho auto a la sociedad interesada.

⁸ Folios 342 a 366 c. 8



Afirmó que revisando los documentos mencionados en la contestación de la demanda, la Sala encontró lo siguiente:

Un informe de acto administrativo, expedido por la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena de 27 de marzo de 2009, en el cual se consignan una serie de datos acerca de los números de planilla que fueron enviadas por correo a la sociedad, con las respectivas fechas de notificación, que no arroja certeza acerca de la efectiva notificación del auto de inspección tributaria, pues no se encuentra ninguna señal, firma o sello de la sociedad o de la empresa de mensajería, que den fe de la entrega de la notificación y porque la fecha del documento es de un (1) año y medio después a la notificación objeto de discusión.

Se encuentra una guía de crédito No 190150832 de la empresa SERVIENTREGA, en la cual se consigna como remitente a la DIAN Administración Local de Cartagena y como destinatario a la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S EN C, pero no indica el motivo del envío, por lo tanto, no puede ser la prueba de la notificación del auto de inspección tributaria.

Observa la corporación, que no está demostrada la notificación del Auto de Inspección tributaria No 060632007000145 de 4 de octubre de 2007, por lo tanto, no podía el funcionario adelantar la respectiva visita.

Por lo anterior, concluye el Tribunal, que la DIAN solo tenía hasta el 18 de mayo de 2008 para notificar el requerimiento especial, proponiendo modificar



la declaración de renta presentada por la sociedad correspondiente al año gravable 2005, como fue notificado el 27 de junio de 2008, se hizo fuera del término legal.

Teniendo en cuenta que no se notificó el requerimiento especial previo a la liquidación oficial de revisión, declaró nulos todos los actos administrativos, por vulneración al derecho de defensa de la sociedad.

EL RECURSO DE APELACION

La demandada interpuso recurso de apelación⁹ contra la sentencia de primera instancia, apartándose de lo expuesto por el Tribunal.

Consideró que el a quo no tuvo en cuenta los antecedentes que dieron origen a los actos administrativos y no hace referencia a todo lo expuesto en la contestación de la demanda y en los alegatos.

Señaló que, contrario a lo expuesto en el fallo de primera instancia, el emplazamiento para corregir si fue notificado el 3 de octubre de 2006, haciendo referencia a los folios 45 a 47 del informativo fiscal.

Alegó que el Auto de Inspección Tributaria No 060632007000145 de 4 de octubre de 2007 fue notificado el 13 de octubre, según información del sistema y copia de la Guía de Servientrega No 190150832, en la que aparece constancia de recibido y remite a los folios 867, 869, 1050 y 1051 del expediente administrativo.

⁹ Folio 308 a 317 c.8



De acuerdo con lo anterior, indicó que el requerimiento especial No 060632008000109 de 27 de junio de 2008, se notificó dentro del término legal el 2 de julio del mismo año, ya que el plazo para hacerlo vencía el 18 de agosto de 2008.

Hizo referencia a la diferencia, entre la suspensión del termino para notificar el requerimiento especial, cuando se practica una inspección de oficio o a petición de parte. Adujo que la interpretación del demandante es errónea, ya que el legislador estableció, que el término para practicar el requerimiento especial se suspende por el término de tres meses, contados a partir de la notificación del auto que decrete la inspección tributaria.

Sostuvo la apelante, que el auto de inspección contable No 0606320070001068 de 4 de octubre de 2007 fue notificado el 13 de octubre de 2007, según Guía de Servientrega No 190150832 que obra en los folios 866 y 869 del expediente administrativo. En relación a la visita de inspección tributaria y contable, señala que fue suscrita por un contador público.

Concluyó la apoderada de la DIAN, que se presenta una interpretación subjetiva del fallador, ya que la guía tiene un recuadro “dice contener”, en el que va un número de cuatro dígitos, que hace referencia al numero de la planilla con la que se va a notificar el acto expedido por la entidad, luego la planilla No 2960 contenía el auto de inspección tributaria y el contable, enviados para su respectiva notificación.

Afirmó que después de cotejar el informe del acto administrativo al que alude la sentencia, se puede establecer que el Auto de Inspección Tributaria No 060632007000145 de 4 de octubre de 2007, fue enviado a notificar con planilla No



2960 de 9 de octubre de 2007 y en el mismo se indica como prueba de Entrega la guía N° 190150832, que coincide con el número de la Guía de Servientrega.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada presentó los alegatos¹⁰. El demandante guardó silencio.

La parte demandada reiteró lo expuesto en el recurso de apelación, alegando que el Tribunal incurrió en un yerro flagrante y en denegación de justicia.

Señaló que el Tribunal afirma, que no existió acuse de recibo de notificación que demuestre la recepción por correo del auto de inspección, desconociendo que existe coincidencia entre los números de planilla con los de notificación.

Aseguró que la inspección tributaria no se practicó para interrumpir el término de firmeza de la declaración y ampliar el plazo para proferir el requerimiento especial, por cuanto la misma se practicó y existe el acta con todo lo realizado.

Manifestó que se debe convalidar la diligencia cuestionada por su indebida notificación, para estudiar de fondo el asunto.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto contrario al fallo de primera instancia, solicitando que se revoque la sentencia impugnada, por lo siguiente¹¹:

¹⁰ Folio 336 a 340 c.8

¹¹ Folio 348 a 353 c.8



La Ley no estableció que el acta de inspección tributaria se deba notificar, pero sí que forma parte del requerimiento especial, con el cual se garantiza su publicidad y contradicción.

Sobre el inicio de la inspección tributaria, manifestó que los funcionarios deben adelantar las actividades propias del encargo, con las formalidades del acta, para que se materialice la actuación.

En relación a la notificación del emplazamiento para corregir, adujo que es un hecho no cuestionado y aceptado por el Tribunal, al constatar que fue respondido por la sociedad.

No comparte el Ministerio Público, que el *a quo* desestime el informe administrativo expedido por la Dirección de Impuestos de Cartagena de 27 de marzo de 2009, en el que consignan datos acerca de los números de planilla que fueron enviados por correo a la sociedad demandante, por lo siguiente:

- a. Existe un informe soportado con diferentes documentos que consignan datos sobre el envío por correo del acto plenamente identificado.
- b. El informe no se ha tachado de falso.
- c. El contribuyente nunca manifestó que no hubiera sido notificado, solo expresó que como no existían sellos en el expediente, se presumía que no había sido notificado.
- d. La presunción planteada por el contribuyente se desvirtuó con las constancias de envío.
- e. Las constancias y certificaciones expedidas por la DIAN son documentos que gozan de presunción de veracidad, que no ha sido desvirtuada.



Consideró que el Auto de Inspección Tributaria No 060632007000145 de 4 de octubre de 2007 notificado el 13 de octubre, según la información aportada y la copia de la Guía de Servientrega No 190150832, en la que se constata que fue recibido, suspendió el término por tres meses para notificar el requerimiento especial.

Señaló que el acta de la inspección tributaria constituye parte del requerimiento especial; la sociedad lo respondió y no hizo referencia específica a las glosas planteadas en dicho acto administrativo, razón por la cual no se puede entrar a analizar, dado que el principal argumento fue la falta de sellos, que hacían presumir la falta de notificación.

Concluyó el concepto, indicando que la falta de cumplimiento de los requisitos exigidos en las solicitudes de deducciones se traduce en inexactitud, conforme la nueva postura del Consejo de Estado en sentencia de 31 de marzo de 2011 radicado 17150 con ponencia del Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se provee sobre la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C., por el año gravable 2005.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si el requerimiento especial que propuso modificar la declaración del impuesto señalado, fue notificado oportunamente y si, en consecuencia, impidió que aquella quedara en firme.

En concreto, se discute si la inspección tributaria que se decretó dentro de la actuación fiscalizadora de dicho tributo, suspendió el término previsto legalmente para notificar el mencionado requerimiento, considerando que, en decir del apelante y contrario a lo señalado por el a quo, el auto que la decretó fue debidamente notificado y, por lo mismo, no podía fundamentar la decisión anulatoria.

Al respecto, se observa:

El artículo 714 del ET reguló el término de firmeza de las declaraciones tributarias en los siguientes términos:

“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.”

Al tenor de la misma legislación, el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro del término establecido en cada uno de los supuestos que enuncia la norma pretranscrita¹² (ET, art. 705).

¹² Dentro de los 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, si la declaración se presenta oportunamente; dentro de los 2 años contados a partir de la presentación, cuando esta es extemporánea; dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la solicitud de devolución o compensación, cuando la declaración registre un saldo a favor del contribuyente o responsable.



Dicho término puede suspenderse bien por la práctica de una inspección tributaria, ora por la notificación de un emplazamiento para corregir.

La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso y se verifican las circunstancias de tiempo, modo y lugar (*art. 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995*).

Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar *“una vez notificado el auto que la ordena”*, levantándose un acta de la misma que de cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina.

Bajo esa preceptiva legal, es claro que el inicio de la inspección lo determina la fecha en que se notifica el auto que la decreta, pero la norma no prevé un plazo exacto de duración para practicarla.

La constatación directa que tiene por objeto la inspección no implica que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc, con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales.

Así, se permite que en desarrollo de la inspección la Administración decrete todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias, sin perjuicio de que pueda justipreciar las pruebas

recaudadas con antelación a la diligencia, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que el ordenamiento le reconoce y que puede ejercer cada vez que lo considere pertinente para cumplir el fin superior al que responden: asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (E. T. Art. 684)¹³.

Tratándose de inspecciones tributarias oficiosas, la Sala ha precisado que, dada la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un lapso fijo de tres meses, término no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución¹⁴.

Igualmente, señaló que la expresión "*se pratique inspección tributaria*" del artículo 706 ibídem, implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección.

Así pues, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del de febrero de 2014, exp. 19296, CP. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁴ Sentencias del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño y del 17 de junio de 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera esa suspensión, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia¹⁵.

Frente a ello y dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la Sala clarificó que la restricción del término de suspensión a 3 meses, no se aplica a la práctica de la misma que bien puede prolongarse por fuera de ese término, siempre que no exceda los dos años que establece el artículo 705 del E.T.¹⁶

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 13 del Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005, por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones, la fecha límite para que los grandes contribuyentes cuyo NIT terminara en 8¹⁷, presentaran la declaración de impuesto sobre la renta del año 2005, era el 18 de abril de 2006, de modo que el término para notificar el requerimiento especial vencía el 18 de abril de 2008.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de junio del 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

¹⁶ Sentencias del 5 de mayo del 2011, exp. 17888, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, del 26 de junio de 2011, exp. 18156 y del 21 de noviembre de 2012, exp. 18508, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁷ El del contribuyente es 806001878



Lo anterior, porque en los casos de presentación oportuna de la declaración¹⁸, el artículo 705 del ET, en concordancia con el artículo 714 ibídem, ligaron el inicio de los términos para proferir el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones tributarias, a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.

Pasamos ahora a verificar las pruebas que reposan en el expediente, como sigue:

- El 13 de julio de 2006 se abrió investigación contra la declarante, por el programa “denuncias de terceros”, y el 29 de agosto del mismo año, mediante Auto 060632006000066, se ordenó practicar diligencia de verificación o cruce de información sobre las operaciones económicas realizadas por la contribuyente (fls. 46 a 46, c. 1).
- El 27 de septiembre del mismo año, se trasladaron a dicha investigación el acta de visita del 26 de septiembre de 2006¹⁹, el certificado de retención en la fuente a nombre de la demandante y los auxiliares de las cuentas 51109502, 51201032, 51201034, 51201037 y 52201005 (fls. 48 a 58, c. 1), que obraban como pruebas del expediente DT20052006001505 abierto contra la Corporación Universitaria Rafael Nuñez, por concepto de impuesto sobre la renta correspondiente al año 2005.

¹⁸ Enriquez Emiliani & Cía S. En C., presentó la declaración el 3 de abril de 2006 (fls. 9 a 11, c. a), es decir, dentro del plazo legal que correspondía.

¹⁹ Allí se solicitaron fotocopia del certificado de las retenciones en la fuente practicadas a la demandante en el año 2005, por parte de la Corporación Universitaria Rafael Nuñez, junto con los auxiliares de las cuentas 51109502, 51151010, 51201032, 51201034, 51201037, 51959590 y 52201005.



Según lo anotó el acta de traslado *“el anterior traslado se lleva a cabo teniendo en cuenta que estas pruebas sirven para sustentar las modificaciones propuestas con el emplazamiento para corregir sobre la declaración de renta del año gravable 2005 de la compañía Henríquez Emiliani & Cía. S. EN C.”.*

- Tales documentos, entonces, condujeron a expedir el Emplazamiento para Corregir 060632006000009 del 2 de octubre de 2006 (fls. 59 a 60, c. 1), por las razones que a continuación se transcriben:

“

1. Efectuado el comparativo de Fuentes y Usos encontramos una diferencia en los usos con respecto de las fuentes que se traduce en un gasto no explicado por cuantía de trescientos diecisiete millones quinientos nueve mil pesos (\$317.509.000).
2. Se detectó que los ingresos declarados en ventas superan a los declarados en renta en la suma de veintinueve millones ciento cincuenta y nueve mil pesos (\$29.159.000).
3. Producto del cruce realizado con la Corporación Universitaria Rafael Nuñez se detectó que no fueron declarados ingresos recibidos de esta por valor de doscientos cuarenta y seis millones setecientos treinta mil pesos \$246.730.000.”



- El 26 de enero de 2007 comenzó a ejecutarse la orden de verificación y cruce impartida el 29 de agosto de 2006, con visita realizada al domicilio de la demandante, atendida por su contador público.

En desarrollo de dicha visita, se solicitaron fotocopias de las facturas expedidas entre el 5 de enero y el 6 de diciembre de 2005 (facturas 74 a 208), del balance general y del estado de pérdidas y ganancias del mismo año, impresiones del libro mayor, del anexo de balance y del libro de registro diario con corte al mes de diciembre del mismo año, así como de los libros auxiliares anuales de las cuentas 511025, 511030, 511095, 511505, 511515, 512010, 512510, 513005, 513095, 513505, 513515, 513525, 513530, 513535, 513550, 513555, 514005, 514015, 514095, 514515, 514525, 515005, 515015, 515095, 515515, 51600501, 519520, 519530, 519560, 519595, 530505, 530515, 530520, 530595, 520596, 539520, 539595, 540505 y 613015.

De los auxiliares anteriores se seleccionaron asientos contables específicos que se muestran en los folios 53 a 55 del cuaderno 1, cuyos soportes (egresos y facturas o cuentas de cobro) también se solicitaron.

Igualmente, se pidieron soportes del gasto deducido por concepto de impuestos de industria y comercio y predial unificado.

Todos los documentos requeridos en la visita fueron entregados y recibidos a satisfacción.



- El 4 de octubre de 2007, por Auto 060632007000145 (folio 23), se ordenó practicar inspección tributaria a la demandante, con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta de 2005, la existencia de hechos gravados o no y el cumplimiento de obligaciones formales correspondientes a dicho impuesto.

Para realizarla, se comisionaron tres profesionales en ingresos públicos, a quienes se invistió de amplias facultades de investigación, en desarrollo de las cuales podían practicar todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, necesarias para el cabal cumplimiento de la inspección.

En la misma fecha, se ordenó practicar inspección contable, por Auto 060632007000068 (fl. 24, c. 1), comisionando para realizarla a los mismos funcionarios encargados de hacer la inspección tributaria, a quienes se les reconocieron amplias facultades de fiscalización para “solicitar la exhibición de libros de contabilidad, libros auxiliares, kardex, comprobantes internos y externos, estados financieros y, en general, todos los documentos que integran la contabilidad de la contribuyente.

- El 11 de diciembre de 2007, se ordenó el traslado de las siguientes pruebas obrantes en el expediente DT200520060001508, seguido contra la compañía “Profesionales Asociados Ltda”, por concepto del impuesto de renta del año 2005:

1. Impresión declaración de renta No. 1450102057572 del 30 de junio de 2006 (fls. 11, 12 y 13).

2. Acta de visita celebrada el 23 de febrero de 2007 (fl. 40).
 3. Facturas No. 4-000139 del 06-01-2005 y 4-000145 del 28-12-2005 expedidas a la Compañía Henriquez Emiliani & Cía. S. en C. (fls. 58 y 64).
 4. Acta de visita celebrada el 23 de febrero de 2007 (fls. 73, 74, 75 y 76).
- El 11 de diciembre de 2007 se levanta acta de la visita hecha a las instalaciones de la demandante para practicar las inspecciones tributaria y contable ordenadas el 4 de octubre anterior (fls. 71 a 86, c. 1).

La visita fue atendida por el contador de la contribuyente. Los libros auxiliares se encontraron impresos hasta el mes de agosto de 2007, sin irregularidades sancionables; y se advirtió que los saldos de las cuentas cuyos auxiliares se recibieron en la visita de verificación del 26 de enero de 2007, coincidían con los registrados en el libro mayor a diciembre 31 de 2005.

Al tiempo, se informó al contador sobre ciertas irregularidades observadas en la visita de verificación o cruce iniciada el 26 de enero de 2007, frente a las cuales aquél se manifestó, como lo muestra el siguiente detalle:

CUENTA	IRREGULARIDAD	EXPLICACIÓN DEL CONTADOR
511025 (Honorarios asesoría jurídica \$10.000.000)	-Carece de soportes -No se practicó retención en la fuente	La retención la asumió la empresa y por eso no se refleja en el respectivo comprobante de egreso
511030	No se practicó retención	La retención la asumió la

(Honorarios financieros – \$7.500.000)	en la fuente	empresa y por eso no se refleja en el respectivo comprobante de egreso
511095 (Honorarios – otros \$21.782.290)	No se practicó retención en la fuente	La retención la asumió la empresa y por eso no se refleja en el respectivo comprobante de egreso
511505 (Impuesto industria y comercio \$26.397.000)	-Sólo podían deducirse \$22.365.000. -No se acepta el impuesto de \$2.384.000, cancelado con la declaración del año 2004, por corresponder a avisos, tableros y sobretasa bomberil. -No se acepta el valor de \$2.020.000, cancelado con la declaración anual de 2005, porque el pago se hizo en el 2006.	Se aceptan las irregularidades
511515 (Impuesto a la propiedad raíz \$38.275.191)	Sólo podían deducirse \$37.462.692, suma correspondiente al 80% del total del impuesto cancelado en el 2005.	Se acepta la irregularidad
512010 (Arrendamientos – construcciones y edificaciones \$5.121.300)	El gasto soportado con el egreso 549 del 17 de enero de 2005 por \$1.400.000, corresponde a una vigencia fiscal anterior a la investigada.	Se acepta la irregularidad
512510 (Contribuciones y afiliaciones – y sostenimiento \$96.232.310)	El gasto no tiene relación de causalidad con la renta de la contribuyente, pues atañen a gastos personales del representante legal por cuotas de afiliación y sostenimiento en los clubes Cartagena, de Pesca de Cartagena y	Los pagos a los clubes sociales se realizan como remuneración al señor Miguel Henriquez Emiliani como remuneración por gerenciar a la contribuyente. Las cuotas de

	Náutico Punta Iguana), y a cuotas de administración de apartamentos en los edificios el Cid y Estefanía.	administración tienen relación de causalidad y proporcionalidad con los ingresos de la compañía, en cuanto se dedica a arrendar bienes inmuebles. Los ingresos derivados de los arriendos de esos apartamentos fueron declarados.
513505 (servicios – aseo y vigilancia \$42.482.936)	Las facturas corresponden a un ejercicio fiscal anterior al del año investigado.	Se acepta la irregularidad
513515 (Servicios – asistencia técnica \$107.084.000)	-Carece de soportes -No se practicó retención en la fuente	Son deducibles y necesarios en la actividad productora de renta. La generación de ingresos por asesorías implicó incurrir en gastos para producirlos, contratando personal altamente calificado.
513535 (servicios – teléfono \$103.453.505)	-Carece de soportes -No se practicó retención en la fuente -La contrapartida es una cuenta por pagar creada en diciembre	Hubo un error al contabilizar los gastos por asistencia técnica en la cuenta de gastos por teléfono Tienen relación de causalidad con los ingresos por asesoría a la Corporación Universitaria Rafael Nuñez Entregará posteriormente los soportes
513550 (Servicios-transporte fletes y acarreos)	Carece de soportes	Se acepta la irregularidad

\$15.124.391)		
514095 (legales – otros \$16.375.082)	-Carece de soportes. -Solo se recibió impresión de un comprobante contable -La contrapartida es una cuenta por pagar, creada en el mes de diciembre.	Entregará posteriormente los soportes
514515 (mantenimiento y reparaciones – maquinaria y equipos \$5.276.500)	-Corresponde a un desembolso de una vigencia anterior . -No es mantenimiento de equipos sino adquisición de aires acondicionados, que deben ser activados por la demandante. -No se practicó retención en la fuente.	Se acepta la irregularidad.
515005 (adecuaciones e instalaciones – instalaciones eléctricas \$7.807.493)	Corresponde a la adquisición de un regulador automático que debe ser activado por la demandante.	Corresponde a servicios de mantenimiento y repuestos necesarios para la instalación de las plantas de agua del edificio El Cid
515015 (adecuaciones e instalaciones – reparaciones locativas \$86.569.537)	-Carece de soportes. -Presenta cuenta de cobro a nombre de Carmen Henríquez. -Corresponde a la adquisición de bienes muebles que deben ser activados por la demandante.	Existen soportes que se entregarán posteriormente. Los demás gastos contabilizados corresponden a adecuaciones y reparaciones de inmuebles de la contribuyente.
515095 (adecuaciones e instalaciones \$18.122.010)	No corresponde a la adquisición de bienes muebles que deban activarse.	Son gastos de adecuación e instalación de un bien inmueble de la demandante. Se entregarán posteriormente los soporte.

515515 (gastos de viajes - pasajes aéreos \$20.482.582)	-El IVA se llevó como gasto. -Las facturas se expidieron a nombre de Miguel Henriquez Emiliani y/o Universidad Rafael Nuñez. -Los beneficiarios del servicio de transporte no laboran en la empresa demandante -Las facturas datan del 2004	Por error del proveedor las facturas no se expidieron a nombre de la demandante, no obstante tratarse de gastos hechos por su representante legal Se acepta la irregularidad respecto de los gastos del año 2004.
51951001 (Libros-suscripciones - varios \$8.343.250)	Carecen de relación de causalidad con los ingresos de la compañía	Se acepta la irregularidad respecto del gasto por publicación. Otro gasto corresponde a la donación hecha a una entidad sin animo de lucro.
519595 (Diversos – otros \$459.220.147)	-No corresponden a la adquisición de bienes muebles que deban ser activados -Carencia de soportes -Cuota de sostenimiento y servicio de muellaje en club de pesca de cartagena con factura a nombre de Miguel Enriquez Emiliani sin relación de causalidad con la actividad productora de renta de la demandante -Gastos personales a cargo de socios deben tratarse con el manejo de cuenta corriente de socios y el gasto pagado por la compañía pasa a una	Los pagos a clubes sociales remuneran el servicio de gerencia. La administración de los apartamentos son gastos propios de la compañía que tienen relación de causalidad y proporcionalidad con los ingresos, en cuanto el objeto social de aquélla es el arrendamiento de bienes inmuebles y los ingresos por arriendos fueron declarados. Ciertos gastos corresponden a mantenimiento y

	cuenta por cobrar al socio. -Cuotas de administración de apartamentos de residencia de los socios no genera ingresos para la demandante. -Cuota de manejo de tarjeta de crédito personal no es gasto propio de la compañía -Pagos por retiro de personal a quien no es parte de la demandante -Costo de apartamento comprado debe llevarse como activo	adecuaciones de bienes inmuebles de la compañía. Las demás irregularidades fueron aceptadas.
530505 (financieros – gastos bancarios \$12.969.965)	Gastos por contribución del 4 por mil y otros correspondientes a intereses de mora y de crédito	Se acepta la irregularidad
530595 (financieros – otros \$81.899.652)	Movimiento débito en el mes de diciembre, carente de soportes y con un beneficiario que además de no brindar información al respecto, registra ingresos financieros inferiores.	Se acepta la irregularidad
530596 (financieros – contribución – emergencia económica \$6.217.795)	Contribución no deducible	Se acepta la irregularidad
539520 (no operacionales – diversos – multas, sanciones, litigios \$12.000.000)	Gastos por multas y sanciones no son deducibles	Se acepta la irregularidad

539595 (no operacionales – diversos – otros \$416.699.620)	Valor contabilizado en diciembre que corresponde a la adquisición de un activo, pues la contrapartida es un pasivo por compra de apartamento carente de soportes	Se acepta la irregularidad
540505 (impuesto de renta y complementarios \$60.145.000)	El impuesto de renta no es deducible	Se acepta la irregularidad
613015 (costo de ventas \$803.000.000)	Contabilización en diciembre a nombre de un beneficiario que al ser visitado sólo informó la facturación de \$616.151.808, por obras civiles al edificio Mogollón.	Se acepta no deducibilidad de \$186.848.000 por error de contabilización. Los \$616.151.808 tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta relacionada con el arriendo de bienes inmuebles entregados en optimas condiciones, y por el simple paso del tiempo todo inmueble sufre deterioro y requiere mantenimiento de pintura, ventanas, techos, tuberías, etc.

Específicamente en relación con los inmuebles, la Administración hizo las siguientes indagaciones:

INMUEBLE	CUESTIONAMIENTO ADMINISTRATIVO	RESPUESTA DEL CONTADOR
Matricula inmobiliaria 060-	Registro contable por \$1.500.000.000, y avalúo	Bienes inmuebles deben declararse por valor

46582	de \$2.408.163.000	histórico o de compra.
Matrículas inmobiliarias 060-010-3858, 060-0036035, 060-0036034, 060-0036033	Registro contable por \$269.925.000 y avalúo de \$310.031.000	Bienes declarados por el valor de compra más las mejoras realizadas
Matrículas inmobiliarias 060-3485, 060-10904, 060-187523	Carencia de soportes de pago de impuesto predial	Compromiso de entrega posterior
Edificios Chambacú (cuenta 15160509) e Ibiza (cuenta 15160513) y apartamento Ibiza (cuenta 15150515)	Carencia de soportes de pago de impuesto predial	Bienes correspondientes a las matrículas inmobiliarias ya relacionadas

El acta la suscribió el contador que la asistió y uno de los funcionarios comisionados.

Como se ve, con posterioridad al decreto de inspección tributaria se ordenó un traslado de pruebas y una visita a las instalaciones de la contribuyente en la que, con detalle pormenorizado, se especificaron las irregularidades detectadas en la información contable solicitada y recibida en la visita realizada el 26 de enero de 2007, por razón de la orden de verificación y cruce dictada el 29 de agosto de 2006.

El hecho de que el análisis haya recaído sobre una información previamente pedida y que interesa al proceso, no significa que el decreto de la inspección fuere innecesario, ni da por hecho que el análisis de dicha información se hizo con antelación a la referida diligencia.



Lo anterior, porque en el curso de la inspección se ordenaron pruebas adicionales como el traslado de las obrantes en el expediente DT200520060001508, abierto contra la compañía Profesionales Asociados Ltda, a nombre de quien se encuentran varios de los pagos que el requerimiento especial, del cual hace parte el acta de inspección tributaria, propuso rechazar.

Contrario a lo argüido por la parte actora, todo el proceder administrativo que se comenta incluido el análisis reportado en el acta de la visita de inspección, constata que dicha diligencia recayó sobre hechos que interesan al proceso de determinación del impuesto de renta y que no puede entenderse agotada sólo el día en que se levantó el acta, la cual, en sí misma, resulta ser el registro documental de un ejercicio analítico que venía haciéndose sobre información recibida de tiempo atrás con ocasión de las órdenes de verificación y/o cruce previamente impartidas y que, en todo caso, bien pudieron reforzarse con las pruebas trasladadas del expediente DT200520060001508.

De acuerdo con lo dicho, cabe reconocer el inicio y efectiva práctica de la diligencia de inspección tributaria, por un despliegue de actuaciones que demuestran la proactividad de la Administración de Impuestos en relación con el objeto de la misma, esto es, con la verificación de la exactitud de la declaración presentada, de la existencia de hechos gravados y del cumplimiento de las obligaciones formales respecto del impuesto de renta a su cargo, por el año 2005.

Una conclusión contraria contravendría flagrantemente el espíritu del artículo 683 del Estatuto Tributario para restarle eficacia al poder fiscalizador.

Así pues, habiéndose practicado la inspección, se cumple el presupuesto previsto en el artículo 706 ibídem para que opere la suspensión del término de notificación



del requerimiento especial, por el lapso fijo de tres meses, desde cuando se notificó el auto que decretó dicha inspección.

Pero cuándo ocurrió esa notificación? Según la constancia visible en el folio 870 del cuaderno 6 de pruebas, el auto se introdujo al correo el 13 de octubre de 2007, con número de notificación “150832”. De la misma fecha da cuenta el “informe de Acto Administrativo” visible en el folio 867, y la Guía de Crédito 190150832 de la Empresa Servientrega, obrante en el folio 869.

En los términos de los párrafos pretranscritos, la práctica de la notificación por correo supone exclusivamente dos condiciones, una subjetiva relacionada con el destinatario del correo, y otra objetiva, referida al lugar de destino del mismo:

- La efectiva entrega del acto a notificar (*para el caso, de la liquidación oficial de revisión*).
- La realización de dicha entrega en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT, o a la registrada en el de su apoderado, si es que actúa a través de éste.

Si dicha información no se suministró, la notificación puede practicarse en la dirección que la Administración establezca a través de la verificación de cualquier tipo de información oficial, comercial o bancaria. En defecto de ella la norma faculta la publicación en un periódico de circulación nacional, como mecanismo supletorio de notificación.



Con el mismo carácter subsidiario, el Estatuto autoriza la notificación por aviso en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número de identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad, para cuando el correo sea devuelto.

En el asunto in examine no se discute ningún aspecto relacionado con la dirección de envío del correo ni con su devolución. Lo que se cuestiona es el acto mismo de haber entregado el acto a notificar, poniéndolo en manos de la contribuyente.

Los documentos que invoca la apelante para fundamentar dicha entrega (informe de Acto Administrativo visible en el folio 867, y Guía de Crédito 190150832 de la Empresa Servientrega), son suficientes para demostrar que la contribuyente recibió el correo respectivo y, por ende, que el acto que ordenó practicar la inspección tributaria le fue debida y efectivamente notificado, cumpliéndose así la finalidad de enterarla sobre la orden de inspección y de que se opusiera a ella.

Más allá de ello, estima la Sala inaceptable que la contribuyente haya participado activamente en la diligencia de inspección tributaria, sin oponerse la misma, y luego opte por cuestionar su legalidad aduciendo la falta de notificación del acto que ordenó la inspección. Esta Sala, en relación con el tema señaló lo siguiente²⁰:

*“El Estatuto Tributario no consagra la obligatoriedad de notificar el auto de inspección tributaria al representante legal de las sociedades, el artículo 779 ib expresamente señala que la **inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente**, sin hacer distinción al respecto, lo anterior en concordancia con el artículo 565 ib.*

²⁰ Sentencia de 28 de julio de 2011. C.P Dr. William Giraldo Giraldo. Rad. 16981

Por otra parte, observa la Sala que la diligencia fue realizada en las instalaciones de la actora, con la anuencia del representante legal y del revisor fiscal; así la notificación del auto de inspección tributaria cumplió su finalidad de dar a conocer al interesado la decisión de la Administración encaminada a la práctica de una inspección tributaria, sin que hubiera violado el derecho de defensa, por lo cual la pretendida nulidad no tiene vocación de prosperidad. No prospera el cargo.

...

Claramente, habiéndose agotado el procedimiento de notificación por correo del auto de inspección tributaria, en los términos del artículo 565 del Estatuto Tributario, el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante se mantuvieron incólumes; y la práctica efectiva de dicho medio probatorio decretado en forma oficiosa, extendió en tres meses el término para notificar el requerimiento especial.

De la misma forma, la notificación del Emplazamiento para Corregir 060632006000009 del 2 de octubre de 2006, respecto de la cual no existe discusión alguna, había suspendido durante un mes el referido término de notificación, al amparo del artículo 706 (inc. 3) del ET.

Se tiene entonces que el término para notificar el Requerimiento Especial 060632008000109 del 27 de junio de 2008, que inicialmente vencía el 18 de abril de 2008, según se anotó en la página 19 de esta providencia, se amplió en un total de cuatro meses²¹, es decir, hasta el 18 de agosto del mismo año.

²¹ La inspección tributaria suspendió el término desde el 13 de octubre de 2007, cuando se notificó el auto que la decretó oficiosamente, y hasta el 13 de enero de 2008 (3 meses), y el emplazamiento para corregir desde el 3 de octubre de 2006, hasta el 3 de noviembre siguiente (1 mes).



Así pues, como la notificación se realizó el 8 de julio de 2008 (fl. 817 c. 6), se entiende que tal diligencia fue oportuna y eficaz para interrumpir el término de firmeza de la declaración privada modificada por los actos demandados, a la luz del inciso primero del artículo 714 ibídem.

Desde esta perspectiva, no asistía razón al quo para anular dichos actos y debe esta sala entrar a estudiar las demás glosas de nulidad para garantizar el derecho de defensa de la demandante, a quien el a quo no le examinó los restantes cargos que presentó para cuestionar la legalidad de los actos acusados y que, en suma, comienzan por plantear supuestas irregularidades en la etapa de fiscalización.

DE LAS IRREGULARIDADES ALEGADAS RESPECTO DE LOS ACTOS PROFERIDOS EN LA ETAPA DE FISCALIZACIÓN

Según el demandante, en la etapa de fiscalización se presentaron las siguientes irregularidades:

1. El auto de apertura de investigación y el de verificación y/o cruce violaron los principios de publicidad y contradicción, porque el primero no corrió traslado al contribuyente de la denuncia que originó la investigación en su contra, y el segundo no se le notificó ni se ejecutó dentro del término legal que correspondía, además de mutar en una inspección tributaria y contable carente de las formalidades previstas en el artículo 779 del ET.

2. La prueba trasladada carece de valor probatorio, porque respecto de la misma se impidió ejercer el derecho de contradicción, de acuerdo con el artículo 185 del CPC.
3. Las razones que fundamentaron el emplazamiento para corregir no constituyen indicios de inexactitud.

El análisis de tales puntos se hará en el marco de las siguientes reflexiones:

La relación jurídica tributaria es un vínculo jurídico complejo que surge entre el Estado y quienes realizan los hechos generadores de tributos, y que comprende tanto la prestación de dar, constitutiva de la obligación sustancial originada al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y cuyo objeto es el pago del mismo para atender las cargas públicas; como las prestaciones de hacer y no hacer, referentes a las obligaciones formales para asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria principal de pago, generalmente asociadas a los deberes que tienden a facilitar y determinar la obligación tributaria sustancial, y a facilitar la recaudación de los tributos²².

Dentro de este contexto, la autoridad fiscal ostenta la potestad fiscalizadora para realizar todas las diligencias necesarias respecto de la correcta y oportuna determinación de los impuestos e impartir las decisiones preparatorias dirigidas a ese fin. Dicha potestad se materializa a través de las facultades establecidas en el artículo 684 del Estatuto Tributario.

²² Sobre las obligaciones que implican este tipo de deberes, véase BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael, *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, Tercera edición, Legis Editores S. A., cuarta reimpresión, 2009, págs. 196-208.



Tales facultades permiten a la Administración de Impuestos comenzar, por auto interno de apertura de investigación, las averiguaciones o indagaciones preliminares dirigidas a establecer si hay lugar a esa debida determinación a través de las liquidaciones oficiales que estableció el legislador, de acuerdo con el procedimiento regulado en el título IV del Estatuto Tributario (arts. 686 a 719-2).

Al amparo de esa regulación legal, la actuación para proferir liquidaciones oficiales de revisión, como la que aquí se demanda, presupone la formulación de un Requerimiento Especial. Este es un acto administrativo de trámite que contiene una propuesta de modificación de la declaración privada, concretamente orientada a adicionar impuestos, anticipos y retenciones e imponer la sanción correspondiente. En tal sentido, dicho requerimiento identifica todos los puntos objeto de modificación, explicando las razones que lo motivan, sin perjuicio de que aquéllos se amplíen (arts. 703, 704 y 708 ibídem).

El requerimiento especial así concebido opera como requisito previo a la liquidación oficial de revisión y marca el inicio de la actuación administrativa dirigida a formularla, con la consiguiente obligación de vincular a los sujetos afectados por la misma, a través de su debida y oportuna notificación en los términos del artículo 705 ejusdem.

Antes de ello esa vinculación no tiene lugar, pues, en estricto sentido, no existe actuación tributaria individualizada respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, ya que, se insiste, sólo el requerimiento especial concreta la propuesta de modificación y particulariza al contribuyente que debe atenderla.



Las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento son propias de las facultades de fiscalización que, en ejercicio de la potestad tributaria, la Administración de Impuestos puede ejercer cuando lo considere pertinente, sin que la norma haya limitado su uso a alguna etapa especial del trámite, ya sea preliminar, ora posterior al requerimiento abierto.

Lo anterior permite lograr las siguientes conclusiones:

- El auto que abre la investigación tributaria es simplemente una forma de controlar el inicio de las investigaciones preliminares al comenzar la actuación tributaria. Su expedición resulta meramente facultativa y su falta de notificación no vicia de nulidad el procedimiento de determinación oficial del impuesto a través de la liquidación oficial de revisión, ni viola el derecho de defensa del investigado, comoquiera que no es el acto administrativo que inicia la actuación de determinación propiamente dicha, pues tal función es exclusiva del requerimiento especial, ni contiene decisión alguna que lo afecte y que, en esa medida, deba notificársele de acuerdo con el artículo 565 del Estatuto Tributario²³.
- Bajo el mismo criterio, tampoco se requiere correr traslado de la denuncia que provocó la expedición del auto de apertura de investigación, pues aquella sólo adquiere entidad jurídico fiscal cuando

²³ En el mismo sentido, véanse sentencias del 11 y 25 de marzo de 2010, exps. 16920 y 16916, respectivamente, C. P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 25 de noviembre del mismo año, exp. 17253, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

produce un efecto modificadorio concreto sobre la situación tributaria del denunciado, y del que únicamente va a dar cuenta el respectivo requerimiento especial como acto de inicio formal de la actuación de determinación oficial individualizada.

Antes de ello las acusaciones de la denuncia permanecen en el plano de la especulación y no tienen específicos espacios de discusión, precisamente porque se desconoce el alcance que le va a reconocer la Administración y, por lo mismo, los aspectos que, acorde con ese alcance, deban ser atacados por el contribuyente, así como la forma apropiada para hacerlo.

En ese sentido es que debe entenderse la previsión hecha por el artículo 750 del ET, en cuanto al mérito testimonial de las informaciones rendidas a las oficinas de impuestos o en escritos dirigidos a éstas, y su sujeción a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, materializados a través del requerimiento especial y la respuesta al mismo, respectivamente.

El auto de verificación y/o cruce tampoco se sujeta al procedimiento de notificación previsto en el artículo 565 del ET, en la medida en que, como se anotó párrafos atrás, las diligencias y recaudo de pruebas previas al requerimiento son propias de las facultades de fiscalización que la Administración de Impuestos puede ejercer cada vez que lo considere pertinente y necesario para garantizar el fin inmediato de documentar debidamente a la autoridad fiscal para que defina si procede o no expedir el requerimiento especial, y el fin mediano de efectivizar el principio de distribución de las cargas públicas y la debida contribución con los gastos e inversiones del Estado.



Precisamente por esos fines, no existe un plazo legalmente establecido para ejecutar la orden de verificación y/o cruce, distinto al previsto para notificar el requerimiento especial, habida cuenta de que este incorpora toda la documentación recolectada desde cuando se inició la investigación.

Las menciones escritas que al respecto hagan los actos que disponen dichas órdenes no pueden limitar lo que la ley no ha dispuesto ni, por lo mismo, afectar la legalidad de los actos de determinación que la información verificada y/o cruzada condujeron a expedir. Tampoco se produce esa afectación por el hecho de que la visita del 26 de enero de 2007 la hubiere realizado sólo uno de los funcionarios designados por el auto de verificación o cruce, porque ninguna norma exige que deban concurrir todos los comisionados, so pena de invalidez.

Y es que una exigencia en tal sentido, simplemente constituiría un rigorismo exacerbado que además de operar en desmedro de la celeridad de la actuación administrativa, desconocería la eficacia del uso de los recursos físicos de la entidad estatal e implicaría su innecesario desgaste frente al hecho cierto de que mientras uno de los comisionados ejecute la orden de verificación se cumple el cometido de la fiscalización.

Por lo demás, el análisis de la información en la diligencia de inspección tributaria no suple la existencia del auto de verificación y/o cruce, ni hace que éste quede sujeto a las formalidades previstas para dicha inspección, porque claramente uno y otro tienen objetivos específicos a pesar de que comúnmente respondan al fin general que emana del propósito fiscalizador. De allí que uno y otro se fundamenten en distintas normas, a saber: los

artículos 684 y 688 para el de verificación y cruce, y 779 para el de inspección tributaria.

Adicionalmente, recordemos que en la diligencia de inspección pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria, con mayor razón, valorarse los preexistentes.

- Como el traslado de pruebas también hizo parte de las actuaciones preparatorias a la etapa de determinación del impuesto a cargo de la demandante, no es notificable en la forma que sugiere dicha parte.

La contradicción a tales pruebas se da, indudablemente, frente a la incidencia directa que puedan tener sobre la etapa de determinación, de manera que si efectivamente indican, la oportunidad y el medio para cuestionarlas es la respuesta al requerimiento especial o el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial y, más allá de ellos, la demanda para discutir la legalidad de los actos de determinación.

- En cuanto a las razones que fundamentan el emplazamiento para corregir, transcritas en las páginas 19 a 20, y la aptitud de las mismas para constituir indicios de inexactitud en los términos del artículo 685 de ET., se remite la Sala a las reflexiones que hizo sobre la prueba indiciaria, en Sentencia del 12 de noviembre de 2015, dentro del expediente 19999²⁴, así:

²⁴ C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

El Estatuto Tributario (art. 754 y sgts) incluyó los “indicios” entre el grupo de medios de prueba practicables para la determinación de los tributos y la imposición de sanciones fiscales.

Hasta antes de la derogatoria dispuesta por el literal c) del artículo 626 de la Ley 1564 de 2012, posterior a la actuación enjuiciada, el artículo 248 del Código de Procedimiento Civil, consultable por la remisión normativa prevista en la regulación especial²⁵, el calificativo de “indicio” se condicionaba a la debida prueba del hecho respecto del cual se predica, y ordena apreciarlos en conjunto, de acuerdo con su gravedad, concordancia y convergencia, así como con su relación con las demás pruebas que obran en el proceso.

Por su parte, el artículo 250 ibídem ordenaba al juez apreciar los indicios en conjunto, teniendo en cuenta su gravedad, concordancia y convergencia, como también su relación con las demás pruebas obrantes en el proceso.

La doctrina en la materia entiende por “indicio” la circunstancia de hecho conocida, de la cual se infiere, por sí sola o conjuntamente con otras, la existencia o inexistencia de otros hechos desconocidos, mediante una operación lógica basada en normas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales²⁶.

²⁵ ET, art. 742

²⁶ DEVIS ECHANDÍA, Hernando. *Compendio de Derecho Procesal – Pruebas Judiciales Tomo II*. Novena edición. Editorial ABC – Bogotá. 1988, p. 500.

Así, la configuración de un “indicio” implica la existencia de un hecho conocido o indicador que se encuentre probado en el proceso, un hecho indicado o desconocido, que se deduce del hecho indicador y una adecuación lógica entre ellos, de manera que el primero permita colegir el conocimiento del segundo mediante una operación lógica.

Corresponde entonces el “indicio” a una prueba crítica, lógica e indirecta que se basa en la experiencia y supone la existencia de un hecho indicador del cual el Juez infiere otro, en cuanto le suministra una base fáctica cierta de la que puede inferir indirectamente y mediante razonamientos serios basados en las normas generales de la experiencia o en conocimientos científicos o técnicos especializados, un hecho desconocido que está investigando.

Claramente, el indicio no suple el hecho demostrable, sino que constituye el punto inicial para el razonamiento lógico que conduce a demostrar el hecho que se debe comprobar, cuandoquiera que no existan pruebas directas sobre los hechos investigados y que no se exijan pruebas específicas para demostrarlos.

Procesalmente, existen indicios con fines probatorios cuando la prueba de los hechos conocidos de los que se infieren aquéllos, aparece completa y convincente en el proceso como ocurre en el caso de autos²⁷.

²⁷ Certificados de existencia y representación legal, certificaciones de inexistencia de cuentas bancarias, visitas a los lugares de domicilio empresarial y del representante legal de las EU, comprobantes de egreso, cheques, endosos y certificaciones de cobro de los mismos.

La prueba de los hechos indicadores puede resultar de un conjunto diverso como testimonios, inspección, dictamen pericial, documentos y otros indicios y, a su vez, un solo medio de prueba puede demostrar varios indicios si da cuenta de diversos hechos²⁸. Esos medios de prueba, a su vez, deben reunir las formalidades legales que les son propias

Así mismo, para la existencia de indicios el hecho probado debe tener alguna conexión lógica, necesaria o probable con el hecho que se investiga, de modo que del primero pueda predicarse alguna significación probatoria respecto del segundo.

Síguese de ello que la mayor o menor fuerza probatoria del indicio depende del mayor o menor nexo lógico que exista entre aquél y el hecho desconocido que se pretende demostrar. De esta manera, el hecho probado debe tener tal significación probatoria respecto del hecho investigado, que puede advertirse una relación de causalidad entre uno y otro.

Por lo demás, la validez del “indicio” presupone que las pruebas del hecho indicador se hayan decretado y practicado en legal forma, y que no se hayan utilizado pruebas ilícitas ni afectadas por nulidad procesal.

Igualmente, su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se

²⁸ Ob. Cit. Nota 6. P. 510



garantiza cuando hay un numero plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado.

Para la Sala, los puntos enumerados en el emplazamiento para corregir muestran claros hechos indicadores de ingresos no declarados y gastos no explicados, derivados del análisis de pruebas documentales idóneas sobre unos y otros y conducentes para establecer el objeto de la investigación iniciada.

A partir de esos hechos logran inferirse lógicamente serios indicios de inexactitud irrefutablemente conexos con el fin último de constatar la exactitud de la declaración de renta del año 2005 y establecer la existencia de hechos gravados o no, que permitían sugerir la corrección de aquélla, en cuanto la falta de declaración de ingresos y la declaración de gastos sin soportes contundentes, implicaban un menor impuesto a cargo y/o un mayor saldo a favor para la contribuyente.

DE LA ADICIÓN DE INGRESOS Y EL RECHAZO DE GASTOS

Finalmente y sin más alegaciones adicionales, el demandante presenta el capítulo denominado “glosas planteadas en el requerimiento especial”, en el que comienza por aludir a la innecesariedad de referirse a las mismas, por



estar soportadas en pruebas trasladadas de otros expedientes respecto de las cuales no existió oportunidad de contradicción alguna.

Adicionalmente, continúa, “existen muchas irregularidades con el auto de verificación, con los autos de inspección contable y tributaria proferidos por la DIAN y con la realización de las visitas tributarias que generan la nulidad de todas las actuaciones adelantadas por la DIAN y por supuesto de los actos demandados.

Además, la declaración de renta del año 2005, sobre la cual montó la entidad todo el proceso, se encuentran firme por la cantidad de irregularidades del emplazamiento para corregir cuestionado en este libelo.”

Por lo anterior, estima que es un desgaste innecesario referirse a cada glosa tratada en los actos acusados, limitándose a ratificar las aclaraciones que en su momento hizo ante la Administración de Impuestos, como sigue:

CONCEPTO Y SUMA DISCUTIDA		ACLARACIONES DEL DEMANDANTE <i>(Recurso de reconsideración fls. 187 a 205, c. 1)</i>
CUENTA 511025 \$10.000.000		Se entregó factura con requisitos de ley a nombre de Hernando Osorio Rico
HONORARIOS 511030 \$7.500.000		Hugo Vásquez Colón cambió de actividad económica. Se entregó soporte con el lleno de los requisitos de ley y se asumió la retención en la fuente.
HONORARIOS	511095	Roberto Díaz Granados Martínez aportó factura con los requisitos de
\$21.782.290		

	ley. Se asumió retención en la fuente.
IMPUESTO INDUSTRIA Y COMERCIO 511505. \$23.981.600 como impuesto a descontar y \$2.012.000 como impuesto deducido por exceso	Costo y gastos causados en el periodo deben aceptarse aunque no se hayan cancelado.
ARRENDAMIENTO CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES 512010. \$2.181.300	Gastos de ejercicios no se tomaron en cuenta para la declaración del 2005
SERVICIOS 513505 – ASEO Y VIGILANCIA \$32.753.621	Valor a deducir es \$32.753.621
SERVICIO 511315 – ASISTENCIA TÉCNICA \$200.000.000	Dice: “Los gastos realizados por valor de \$106.874.000 realizados durante la vigencia 2005, se solicitaron a cada uno de los beneficiarios los respectivos soportes de las cuentas con el lleno de los requisitos para la cancelación futura de los mismos. En el año se obtuvieron ingresos no operacionales de \$1.490.000.000, por los que también deben existir gastos y el valor real de este rubro es \$200.000.000.”
SERVICIOS 513535 – Teléfono \$10.327.505	Se corrigió la cuenta por error de digitación del comprobante, con saldo de \$10.327.505. El saldo de la cuenta es \$10.327.505 y el valor de \$93.126.000 pasó a la cuenta de asistencia técnica 513515. Se solicitaron soportes pertinentes con el lleno de los requisitos.
SERVICIOS 513550 – TRANSPORTE, FLETES Y ACARREOS \$15.124.391	Se entrega factura de Mauricio Vásquez
LEGALES 514095 – OTROS \$16.375.082	Existen soportes y no se practicó retención en la fuente porque son pagos de seguros y otros.

MANTENIMIENTO Y REPARACIONES 514515 \$995.000	Corresponde a un gasto y no a una inversión, por lo que no es un mayor valor del activo fijo. Se trata de un servicio por montaje de aire acondicionado, no la compra de un equipo. El inmueble no produce renta. Se descontaron gastos de ejercicios anteriores.
INSTALACIONES ELÉCTRICAS 515005 \$7.807.493.	La misma explicación anterior
REPARACIONES LOCATIVAS - 515015	Hay soportes de gastos a nombre de Miguel Henríquez
GASTO A NOMBRE DE CONTRUVIDRIOS	Gasto soportado con facturas que reúnen requisitos legales.
GASTO DE CUENTA 5150 \$72.918.785	Los gastos de esta cuenta general, corresponden a adecuaciones o reparaciones a las edificaciones. Hay soportes de los egresos a las empresas Construvídríos y Diseño de Interiores. Es erogación a título personal del representante legal suplente, constituyendo un gasto y no un activo.
GASTOS DE VIAJE 515515 PASAJES AÉREOS \$18.042.424	Los gastos a nombre de Viajes Rabbit Ltda cuentan con facturas expedidas a nombre del representante legal de la demandante y constatan la prestación de un servicio a la misma.
LIBROS - SUSCRIPCIONES 51951001 VARIOS \$6.953.250	Gastos que corresponden a \$6.953.250
GASTOS POR REPRESENTACIÓN Y TARJETAS DE CRÉDITO – PAGOS CLUBES CUENTAS 512510 \$96.232.310 Y 519520 \$218.590.134	Se realizaron las respectivas retenciones en la fuente asumidas por dichos pagos. Igual tratamiento tuvieron las erogaciones a título personal del representante legal principal por los pagos a los Clubes Cartagena, Náutico Punta Iguana, y de Pesca de Cartagena,

GASTOS DIVERSOS 519595	Existen soportes
SOSTENIMIENTO CLUB DE PESCA DE CARTAGENA \$5.385.111	Se realizaron retenciones. Es un gasto de representación a nombre del representante legal principal.
GASTO A NOMBRE DE JUAN ANTONIO PIÑERES	Es un reembolso al mencionado señor.
PAGOS A COMPAÑÍA CONSTRUCTORA BARAJAS	Contabilizados como gasto y activo de la empresa cuyas cuotas se cancelaron en su momento. El inmueble se contabilizó como activo de la empresa, de modo que a las cuotas no pueden tomarse nuevamente como activo.
REVERSIÓN DE CUENTAS 1524 Y 1528	Los bienes muebles a 31 de diciembre de 2005 estaban en mal estado, lo que condujo a depreciarlos en su totalidad y a darlos de baja de la cuenta propiedades, planta y equipo.
EGRESO 619 DE 23-2-05	Cuenta con soporte. Es un aporte y no una adquisición de algún bien.
GASTOS DE COMPROBANTE 2-000060 Y 2-000061 CUENTA 519595	Tienen soportes de ley.
GASTO MC CAUSLAND DIEPPA Y CÍA \$459.220.147	No se contabiliza como activo porque el inmueble se registró en las propiedades de la demandante y ese valor fue cancelado en su momento por el representante legal.
CUENTA 530505 FINANCIEROS – GASTOS BANCARIOS	Corresponde a comisiones bancarias, por error de digitación se nombró como contribución del cuatro por mil.
CUENTA 530596 FINANCIEROS \$6.217.795	Corresponde a intereses y comisiones entre otros gastos financieros por traslado de fondos, sobregiros bancarios y expedición de cheques de gerencia.
CUENTA 530595 – OTROS	Gasto a nombre de Profesionales

\$80.300.000	Asociados que corresponde a la cuenta 613015 y que por error se contabilizó en la cuenta 530595, cuyo saldo es \$1.599.652.
CUENTA 539520 MULTAS SANCIONES Y LITIGIOS \$12.000.000	Pago realizado a IDUC Barranquilla, por licencia de construcción de inmueble, de modo que la sanción tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta.
CUENTA 539595 – DIVERSOS OTROS \$416.699.620	Saldo a pagar por inmueble Ibiza, incluido en esa fecha en la contabilidad.
CUENTA COSTO DE VENTAS 613015 \$616.151.808	Acondicionamiento de edificios.

Ahora bien, la demanda del sub lite se presentó en vigencia del Código Contencioso Administrativo - Decreto 01 de 1984²⁹.

Al tenor del artículo 82 de esa codificación, la jurisdicción de lo contencioso administrativo está instituida para juzgar las controversias y litigios originados en la actividad de las entidades públicas y de las personas privadas que desempeñan funciones propias de los distintos órganos del Estado.

Los actos administrativos, como decisiones unilaterales de la Administración, encaminadas a producir efectos jurídicos, constituyen una de las formas que expresan dicha actividad y son susceptibles de judicialización, a través de las acciones establecidas en los artículos 84 y 85 ibídem – hoy medios de control -, dependiendo de la naturaleza que tengan (generales o particulares).

²⁹ Derogado por la Ley 1437 de 2011 – Código Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -.



Dichos actos se encuentran amparados por la presunción de legalidad, derivada del sometimiento coercitivo de la actividad administrativa al ordenamiento jurídico, propio de los Estados Sociales de Derecho; por lo mismo, el legislador sujetó el control judicial de aquéllos a una carga procesal de precisión y alegación por parte de quien pretenda desvirtuar la presunción, tanto en lo que se demanda como en la mención de las normas violadas y la explicación del concepto de su violación³⁰, demarcando de esa forma tanto el terreno de defensa para el demandado como el ámbito de análisis para el juez y el alcance de su decisión.

Tales preceptos imponen limitaciones que le endilgan a esta jurisdicción un carácter rogado, en cuanto administra justicia sólo respecto de lo que le piden quienes ejercen las acciones reservadas a su conocimiento, tomando como fundamento el ordenamiento legal cuya vulneración le invocan, y los argumentos en que justifican el dicho de vulneración.

Lo anterior, sin perjuicio de los casos de flagrante violación de derechos fundamentales de aplicación inmediata o de incompatibilidad manifiesta entre la constitución y una norma jurídica, en los que el juez de la legalidad del acto administrativo puede abordar el análisis más allá del planteamiento rogado del actor, aunque se aparten de las normas que se señalan como vulneradas³¹.

De esta manera se describe una causal genérica de nulidad que opera por el simple estudio comparativo entre el acto acusado y las normas de superior jerarquía a las

³⁰ Mediante [sentencia C-197 de 1999](#) la Corte Constitucional declaró exequible el numeral 4º del artículo 137 del C. A., en el entendido de que cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito de señalar las normas violadas y el concepto de violación.

³¹ C-197 de 1999



que deben ajustarse, del cual se deduzca la violación del ordenamiento jurídico superior, por exceso o por defecto en la aplicación de aquéllas.

Ahora bien, correspondiéndole al demandante desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, el artículo 137 del CCA dispuso que toda demanda ante esta jurisdicción debía contener lo que se demandaba, la indicación de las normas violadas y la explicación del concepto de violación.

Corcordantemente y en orden a que el fallo se profiriera dentro del marco de la litis planteado en el libelo, el artículo 170 ibídem ordenó que la sentencia analizara los hechos en que se fundaba la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones, con el objeto de resolver todas las peticiones.

Es decir, los parámetros argumentativos que delimitan los cargos de nulidad y su oposición privan todo análisis sustantivo ajeno a los mismos, porque, a la luz de los principios de jurisdicción rogada y congruencia de la sentencia, ésta no puede desbordar el marco jurídico en el que se fundamenta la demanda y su contestación para enervar o defender la legalidad de los actos administrativos enjuiciados, respectivamente.

En el caso de autos encontramos que la parte demandante incumplió su carga procesal de alegación respecto de la adición de ingresos y el rechazo de gastos.

En efecto, su argumentación jurídica se concentró en las irregularidades de la etapa de fiscalización a las que esta sentencia ya se refirió y en relación con los puntos señalados se limitó a hacer las aclaraciones que muestra el gráfico de las páginas 41 y 42, absolutamente desprovistas de fundamentos legales claros y precisos.

De hecho, obsérvese que las únicas normas violadas que cita³², atañen exclusivamente a las irregularidades mencionadas y respecto de ellas fue que desarrolló el concepto de violación. Inclusive, las anotaciones que hace al iniciar el acápite “glosas planteadas en el requerimiento especial”, transcritas en la página 40, indican que no estimó necesario desarrollar argumentación concreta sobre aquéllas bajo el entendido de que las citadas irregularidades prosperarían y dejarían sin soporte a los actos de determinación oficial.

Esa omisión argumentativa deja a la Sala sin elementos materiales para realizar el juicio de legalidad respecto de los rechazos dispuestos por los actos demandados.

Y es que aún en el caso de pretenderse extender los postulados del derecho de defensa para superar la antitécnica de la demanda en cuanto a la invocación de normas y a la presentación de algún concepto de violación que además fuese claro, suficiente y concretamente dirigido a restarle mérito y credibilidad a las constataciones que condujeron a la Administración a adicionar los ingresos y rechazar algunos de los costos declarados, carece la Sala de elementos de juicio contundentes para variar esa decisión oficial, a la luz de los artículos 771-2 y 632 del ET³³ y del objeto social de la compañía³⁴, por cuanto:

³² Artículos 29 de la Constitución Política; 565, 647, 688, 705, 742,750, y 779 del Estatuto Tributario; 185 del Código de Procedimiento Civil; 28 de la Ley 863 de 2003; 271 de la Ley 223 de 1995 y 81 de la Ley 962 de 2005

³³ **ART. 771-2.** Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos [617](#) y [618](#) del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. **PARAGRAFO.** En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo [617](#) del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

No se aportó el soporte del pago de honorarios de la cuenta 511025, ni se probó la corrección del mismo.

No se aportó soporte del pago de honorarios de la cuenta 511030, ni se probó la retención en la fuente. Se encuentra demostrado que Hugo Vásquez Colón ejerce actividad económica diferente a la que aduce el demandante.

No se probó el pago de retención en la fuente para la cuenta 511095, ni se aportó el soporte de la misma. Tampoco se desvirtuó que el señor Roberto Díaz Granados estuviere inscrito como rentista de capital.

El pago de industria y comercio de la cuenta 511505³⁵, respecto de la declaración anual 09709 del año 2005, por \$2.020.000, se hizo el 2 de marzo de 2006³⁶, de

ART. 632. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera: 1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos. Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos. 2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes. 3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor. 4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes.

³⁴ Certificado de existencia y representación legal, fls. 40-44, c. 1

³⁵ Para contextualizar este ítem, se observa que el valor cancelado por impuesto de industria y comercio según las declaraciones 59111, 10501, 00614, 50704, 44713 y 09352, asciende a \$27.957.000 y el 80% de esa suma, deducible a la luz del artículo 115 del ET, corresponde a \$22.365.600. El contribuyente tomó como deducible la suma de \$26.397.000; la diferencia entre esa suma y el porcentaje señalado asciende a \$4.032.000, deducida en exceso (fl. 94, c. 1).

³⁶ Si bien el acta de visita del 11 de diciembre de 2007 señala que el contador de la demandante aceptó la irregularidad (fl. 74, c. 1), como lo muestra el cuadro detalle de la página 23 de esta providencia, tanto el



modo que corresponde a una vigencia posterior a la investigada y, por tanto, no puede aceptarse como deducción a la luz del artículo 115 del ET, norma especial en la materia.

En consecuencia, el valor a deducir se mantiene en \$22.365.000, correspondiente al 80% del impuesto pagado en el año 2005 (\$27.957.000).

La factura por arrendamientos, construcciones y edificaciones de la cuenta 512010, por \$1.400.000, y el pago por aseo y vigilancia de la cuenta 513505, por \$9.729.315, corresponden a la vigencia de 2004.

No se probó la corrección relacionada con los gastos de que trata la cuenta 513515 y persiste la inexistencia de soportes suficientes para aceptar el valor total que pretende el demandante.

No se aportaron soportes respecto del servicio de la cuenta 513535 por \$10.327.505, ni elementos de los que se deduzca claramente que \$93.126.000 corresponden a servicios de asistencia técnica de la cuenta 513515.

No se adjuntaron los soportes que dijo la demandante haber solicitado al señor Mauricio Vásquez para el movimiento de la cuenta 513550.

requerimiento especial como el recurso de reconsideración interpuesto aducen que llevar contabilidad por el sistema de causación permite llevar como deducción los gastos causados en el periodo gravable aunque no se hubieren cancelado (fls. 121, 199-200, c. 1).

En ese sentido, el contribuyente consideró procedente la deducción de los \$2.020.000 y, de acuerdo con ello, concluyó que el impuesto deducido en exceso pasaba de \$4.032.000 a \$2.012.000 (*diferencia entre el valor tomado oficialmente como deducido en exceso -\$4.032.000 - y el que el demandante pide aceptarse como deducible - \$2.020.000-*), y, consecuentemente, calculó que el impuesto a deducir pasaría de \$22.365.000 (*80% del valor del impuesto que la Administración tomó como cancelado en el año 2005: \$27.957.000*) a \$23.981.600 (*80% de \$29.977.000, valor resultante de adicionar los \$2.020.000 reclamados como deducibles, a la suma que la Administración tomó como impuesto cancelado en el año 2005: \$27.957.000*)



La misma situación se presenta respecto del gasto por transportes, fletes y acarreos de la cuenta 514095.

El gasto de mantenimiento y reparaciones de la cuenta 514515 no pertenece a la vigencia investigada, ni se registra como activo fijo.

El gasto por instalaciones eléctricas de la cuenta 515005 corresponde a un regulador automático no registrado como activo, y no se probó su tratamiento como servicio de montaje de aire acondicionado.

No se demeritó el carácter personal del gasto de la cuenta 515015, ni se demostró que fuera directamente de la empresa demandante. Tampoco se advierte suficiencia de soportes.

Situación similar se presenta respecto del gasto de la cuenta 515515, persistiendo dudas sobre si la demandante es la titular de los mismos.

Respecto del gasto registrado en la cuenta 51951001 el demandante no manifestó objeciones ni hizo aclaraciones concretas. En el recurso de reconsideración sólo aparece una mención a dicho gasto.

Las erogaciones de la cuenta 519595 por \$218.590.134 no tienen relación de causalidad con el objeto social de la demandante, sin que, además, puedan solicitarse gastos que no forman parte de la base gravable de retención en la fuente por ingresos laborales (ET, art. 87-1). Más allá de eso, no se probó que fueran gastos de la empresa ni que sobre ellos se hubiera practicado retención en la fuente.



Sobre la misma cuenta se observa que: de los gastos que corresponden al apartamento del Edificio Estefanía, \$427.714.290 carecen de soportes y de relación de causalidad; esa relación también se echa de menos en los gastos con destino al Club de Pesca de Cartagena; Los de reembolso al señor Piñeres, por \$7.700.000, carecen de soporte idóneo, al igual que el pago de \$106.729.808 a la Compañía Barajas S. A. Además, de acuerdo con el artículo 64 del Decreto 2649 de 1993, la contabilización de la adquisición del inmueble se haría como activo fijo depreciable, independientemente de que se pagara de contado.

Igualmente, carecen de soporte idóneo los gastos de \$52.316.000, el de \$17.000.000 que se registra en un único comprobante de egreso (619 de 23 de febrero de 2005) por aporte a un centro comercial, sin justificarse su carácter deducible; y el de \$27.500.000 respaldado únicamente con un cheque de gerencia del Banco Santander, por la compra de inmueble en Barranquilla que no se registró como activo fijo.

La demandante adujo la reversión de las cuentas 1524 y 1528 y su dada de baja de la cuenta propiedad, planta y equipo, pero no se identificó su depreciación, el reporte del movimiento de caja, ni el retiro de su valor de los activos y de la depreciación acumulada.

Respecto de la cuenta No se demostró el error de digitación que aparentemente afectó la cuenta 530505, ni su connotación de comisiones bancarias.

No se probó el error de registro en la cuenta 530596 ni se aportaron soportes del que pudiera inferirse. Tampoco aparece clara la procedencia de la deducción a la luz del artículo 115 del ET. De la misma forma, está desprovisto de prueba el error



de contabilización en la cuenta 530595 por un registro perteneciente a la cuenta 61305.

El pago de que trata la cuenta 539520 por multas, sanciones y litigios no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta.

El saldo a pagar relacionado con la cuenta 539595 también carece de soportes suficientes y proviene del movimiento pasivo por la compra de un apartamento en el edificio Ibiza, que debió registrarse como activo. Dicha operación tampoco está plenamente demostrada.

Finalmente, el costo de ventas o saldo de la cuenta 613015 por acondicionamiento de edificios, no coincide con el que facturó la empresa Profesionales Asociados Ltda por concepto de obras civiles.

Lo anterior es suficiente para avalar el rechazo de los costos y gastos dispuesto por los actos demandados, sin que tampoco medien razones sustanciales para levantar la sanción por inexactitud que aquéllos impusieron a la luz del artículo 647 del ET.

En tales condiciones, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda por mantenerse incólume la presunción que ampara la validez de los actos mencionados.

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.

F A L L A



REVÓCASE la Sentencia del 24 de enero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C., contra la DIAN. En su lugar, se dispone:

“NIÉGANSE las pretensiones de la demanda”

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ