



Problema jurídico: ¿La notificación del requerimiento especial fue extemporánea y, por ende, operó la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta para la equidad - CREE del año gravable 2013?

TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA / TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE LA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO – Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / DURACIÓN DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO / REQUISITOS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO / REALIZACIÓN EFECTIVA DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA / FINALIDAD DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA / IMPROCEDENCIA DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA – No procede cuando en el expediente administrativo ya existe el material probatorio necesario para expedir el requerimiento especial y con la inspección solo se pretende prorrogar el término para la notificación del requerimiento / FALTA DE FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar», y que 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». Por su parte, el artículo 706 *ejusdem* dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: i) «se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta»; ii) «se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección» y, iii) «durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir». La Sección ha precisado que 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 disminución, siempre y cuando efectivamente se realice. De esta manera, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial 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 del E.T, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial. En el caso particular, el 11 de abril de 2014 venció el plazo para que la contribuyente presentara la declaración del impuesto de renta - CREE del año 2013, fecha en la que se presentó la declaración privada del citado impuesto, con lo cual la Administración podía notificar el requerimiento especial hasta el 11 de abril de 2016, como lo ordenaba el artículo 705 del ET. Sin embargo, la DIAN emitió los Autos de Inspección Tributaria 112382016000021 y



112382016000022 de 19 de febrero de 2016, notificados el 23 de febrero del mismo año, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se suspendería por tres meses, hasta el 11 de julio de 2016. Teniendo en cuenta que el requerimiento especial se notificó el 5 de julio de 2016, hecho no controvertido, en principio se debería concluir que dicha actuación se surtió dentro del término legal y que no operó la firmeza de la declaración. No obstante, la actora alega que la inspección tributaria fue decretada de forma “mañosa” por la Administración para prorrogar el término de expedición del requerimiento especial, pues ya había solicitado y contaba con las pruebas para expedirlo, argumento que fue avalado por el tribunal y respaldado por el Ministerio Público. Al efecto, en el expediente se advierte que, si bien la DIAN afirma que ordenó Auto de Apertura 112382016000144 el 15 de febrero de 2016, dentro del expediente VR2013201400144, lo cierto es que ya existía una investigación (...) adelantada con expediente AB201320140001526, ambas investigaciones por renta CREE 2013. Se precisa que mediante auto de organización se incorporó la información recaudada en el expediente AB201320140001526 al expediente VR2013201400144, que culminó con los actos acusados. (...) No obstante contar con la información (...), la DIAN expidió los Autos de Inspección Tributaria (...), ambos «con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados», de los que se levantaron dos actas, expedidas el 30 de junio de 2016. (...) De la información recaudada, la DIAN concluyó que «las destrucciones de los inventarios no corresponden a las devoluciones de mercancías por los proveedores seleccionados». Analizado el contenido de las actas, se colige que las pruebas practicadas conllevaron a determinar dos aspectos: i) que la contribuyente disminuyó el valor de sus inventarios por concepto de obsolescencia, con lo cual afectó el costo de la mercancía vendida y ii) que las destrucciones de los inventarios no correspondían a las devoluciones de mercancías por parte de los proveedores señalados. Dichos aspectos ya se encontraban acreditados dentro del proceso de fiscalización, con las pruebas recaudadas con anterioridad al decreto de las inspecciones tributarias. Conforme con lo aducido, se considera que para el momento en que se emitieron los autos que decretaron la inspección tributaria, la DIAN contaba con la información necesaria para expedir el requerimiento especial, lo cual puede contrastarse con el contenido del anexo explicativo del propio requerimiento, que indica que el Jefe del Grupo Interno de Control a Obligaciones Formales de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín inició la investigación contra AVON porque se establecieron hechos que constituyen inexactitud, como i) *Desconocimiento de costos por 16.994.406.000, por disminución de inventarios; ii) Desconocimiento de deducciones por concepto de provisiones para protección de inventarios en cuantía de \$3.288.715.000 y iii) Desconocimiento de deducciones por concepto de impuestos pagados por \$631.491.000*, los cuales se fundaron en el análisis de los estados financieros, conciliaciones contable y fiscal, actas de destrucción de inventario y kárdex de inventarios dados de baja con sus correspondientes motivos. Corolario de lo anterior, y en el entendido de que en cada caso se debe analizar si la inspección



suspende o no términos, se advierte que para el asunto particular, en la liquidación oficial se consignó que las conclusiones a que llegó la Administración se fundaron en hechos reflejados en los informes contables, estados financieros y los medios de prueba relacionados en precedencia, y en la disposición legal sobre el manejo del inventario que deben observar los obligados a llevar contabilidad, los cuales, se reitera, se encontraban en el expediente desde antes de decretar las inspecciones tributarias. Y si bien dichas inspecciones efectivamente se practicaron, su objeto no fue el de recaudar material probatorio distinto al obrante, pues los actos acusados se fundaron en las recaudadas con anterioridad, lo que conlleva a concluir que su objeto fue el de prorrogar el término para la expedición del requerimiento. Sobre el particular, la Sala ha reiterado que «la inspección tributaria no puede constituirse como mecanismo temerario para suspender el término de notificación del requerimiento especial y así evitar el acaecimiento de la firmeza de la declaración. Esta premisa, guarda relación con lo señalado en líneas precedentes, en el sentido que la Administración puede verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales sin necesidad de decretar inspecciones tributarias, según las voces del artículo 684 del ET. Por lo mismo, y dados los efectos que surgen tras la realización de la diligencia de inspección, el respeto de las formas previstas para su práctica, ha de ser riguroso. Lo dicho, parte de la premisa que a pesar de haberse conferido a la Administración la facultad de verificar el cabal cumplimiento de los deberes sustanciales y formales, a través de la realización de procesos administrativos, su ejercicio es reglado y debe apegarse a los preceptos que rigen su ejercicio».

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 779

CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA - Revocatoria / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA / FALTA DE PRUEBA DE LA CAUSACIÓN DE LA CONDENA EN COSTAS

De acuerdo con el precedente sentado por la Sección, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable. Con todo, se deben analizar acorde a lo dispuesto por los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, en concreto con la regla del numeral 8, conforme con la cual *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».* Al efecto, la demandada alega que no proceden las costas impuestas en primera instancia, pues no están probadas. Revisado el expediente, no se encontraron elementos de prueba que demuestren o justifiquen erogaciones por concepto de costas en primera instancia. Por las mismas razones, no se condenará en costas en esta instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE



2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de febrero de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2018-02304-01(25055)
Demandante: AVON COLOMBIA LTDA.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Renta 2013. Firmeza de la declaración. Inspección tributaria - Finalidad.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 9 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, que resolvió¹:

«**PRIMERO. SE DECLARA** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 501 900004 del 22 de junio de 2017, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y de su acto confirmatorio, Resolución N° 004999 del 27 de junio de 2018, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, atendiendo a la argumentación vertida previamente.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **SE DECLARA** en firme la declaración del impuesto sobre la Renta para la Equidad – CREE, presentada por la sociedad AVON COLOMBIA SAS, por el año gravable 2013.

TERCERO. En caso de que la sociedad demandante haya efectuado algún pago por concepto de los valores liquidados en los actos administrativos declarados nulos, **SE ORDENA** a la Unidad Administrativa Especial, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, proceder al reintegro de la respectiva suma cancelada, debidamente actualizada en su valor, con base en la fórmula indicada en la parte motiva de este proveído.

CUARTO. Se condena en costas a la entidad demandada, de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de la presente decisión. [...]».

¹ Fls. 478-494 c.p.



ANTECEDENTES

El 10 de abril de 2014, Avon Colombia Ltda. -hoy Avon Colombia SAS- presentó la declaración de renta para la equidad – CREE por el año gravable 2013, en la que registró costos por \$433.699.440.000, renta líquida gravable de \$101.475.356.000, impuesto a cargo de \$9.132.782.000 y saldo a pagar por \$7.660.667.000.

En desarrollo de la investigación adelantada contra AVON por el programa “Evasión Simple”, la DIAN adelantó visitas a la sociedad y expidió los Requerimientos Ordinarios de Información 112382014000452 del 17 de octubre de 2014 y 112382015000332 de 2015², en los que solicitó a la actora información relacionada con los estados financieros, movimientos kardex, facturas de venta, entre otros, los cuales fueron respondidos oportunamente por la sociedad³. Posteriormente, expidió los Autos de Inspección Tributaria 112382016000021⁴ y 112382016000022⁵ del 19 de febrero de 2016, ambos «con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados».

Previo Requerimiento Especial 900024 del 30 de junio de 2016⁶ y respuesta al mismo⁷, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900004 del 22 de junio de 2017, en la cual modificó la liquidación privada para rechazar costos en cuantía de \$16.994.406.000. Así, determinó renta líquida gravable de \$118.469.762.000, impuesto a cargo de \$10.662.279.000, saldo a pagar por impuesto de \$9.190.164.000 y sanción por inexactitud (100%) de \$1.529.497.000, para un total a pagar de \$10.719.661.000⁸.

El 23 de agosto de 2017, la contribuyente presentó recurso de reconsideración⁹, decidido mediante Resolución 004999 del 27 de junio de 2018, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión¹⁰.

DEMANDA

² En el expediente se encuentra la respuesta a dicho requerimiento, sin fecha exacta de expedición del mismo.

³ Fls. 311-342 c.a.1.

⁴ Fl. 20 c.a.1.

⁵ Fl. 215 c.a.1.

⁶ Fls. 97-106 c.a.1.

⁷ Radicada el 6 de octubre de 2016.

⁸ Fls 58-118 c.p.

⁹ Fls. 141-173 c.p.

¹⁰ Fls. 175-246 c.p.



Avon Colombia Ltda., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA., formuló las siguientes pretensiones¹¹:

«A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos:

1. La Liquidación Oficial de Revisión N° 900004 del 22 de junio de 2017, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín.
2. La Resolución No. 004999 del 27 de junio de 2018, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto contra de la Liquidación Oficial mencionada en el numeral anterior.

Dichas resoluciones integran la actuación administrativa por medio de la cual la DIAN modificó de manera oficiosa la declaración privada de la compañía presentada por el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE (en adelante CREE) por el año gravable 2013.

B. Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de AVON en los siguientes términos:

1. Que se declare que no hay lugar a desconocer la suma de \$16.994.406.000, registrados como costos de venta (Para sistema permanente), por concepto de bienes que no hacen parte del inventario y bienes que son de fácil destrucción o pérdida.
2. Que se declare que la declaración privada presentada por la Compañía por el impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año gravable 2013 se encuentra en firme.
3. Que se declare que AVON no debe suma alguna por concepto de sanción por inexactitud en la declaración de renta para la equidad - CREE del año gravable 2013.
4. Que se declare que no son de cargo de AVON las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa ni las de este proceso».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 705, 705-1, 706, 710, 714, 745 del Estatuto Tributario
- Artículo 137 del CPACA

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

El requerimiento especial fue expedido cuando la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad – CREE del año 2013 se encontraba en firme. La DIAN vulneró el artículo 714 del ET por falta de aplicación. En el caso, los dos años para la notificación del requerimiento especial debieron contarse a partir del 11 de abril de 2014, fecha en que venció el plazo para presentar la declaración. El término para la expedición del requerimiento especial venció el 11 del abril de 2016, cuando

¹¹ Fls. 4-5 c.p.



finalizaron los dos años establecidos en los artículos 705, 705-1 y 714 del ET. La inspección tributaria fue usada por la DIAN para prolongar los términos y “*ganar tiempo*”, pues ya había solicitado y contaba con la información para expedir el requerimiento.

Se vulneró el artículo 710 del ET, porque la autoridad tributaria debió notificar la liquidación oficial de revisión a más tardar el 5 de abril de 2017.

Los actos acusados adolecen de falsa motivación, pues los hechos tenidos en cuenta para modificar la liquidación privada fueron apreciados en una dimensión equivocada, por las siguientes razones:

1. Sobre el rechazo del costo de ventas por \$16.994.406.000.
 - a) Bienes que no hacen parte del inventario (\$3.421.393.070): dentro de los programas de fidelización a clientes y como estrategia comercial para aumentar las ventas, AVON adquiere productos de terceros, para entregarlos como incentivos gratuitos a sus clientes, cuando cumplen ciertos topes de compras, los cuales no son adquiridos para venta. Dichas expensas tienen relación con la actividad productora de renta, son necesarios y proporcionales.
 - b) Bienes que no hacen parte del inventario y que afectan el gasto (\$144.146.468): Dentro de los bienes destruidos hay unos que por su naturaleza corresponden a gastos, pero que por control se manejan en la cuenta de inventarios y luego se destruyen y afectan el gasto porque ya cumplieron su objetivo o porque no se requieren, como los folletos, papelería o revistas que se entregan a los clientes para que tomen pedidos. En la actuación la sociedad entregó pruebas que permiten identificar que dichos bienes no hacen parte del inventario, como erróneamente lo entendió la DIAN y que, debido a que la ley no exige un medio de prueba especial de comprobación, aportó certificación de contador público.
 - c) Bienes de difícil destrucción o pérdida (\$13.428.866.498). La DIAN no demostró que los bienes destruidos por AVON, como pestañinas, colonia para niños, sombra de ojos, rubor, *splash*, corresponden a bienes de difícil destrucción. De acuerdo con el artículo 745 del ET, toda duda probatoria debe resolverse en favor del administrado cuando este último no esté en obligación de desvirtuarla. Por consiguiente, si la DIAN pretende rechazar el costo, deberá demostrar que dichos bienes no son de fácil destrucción o pérdida.
2. La destrucción del inventario de AVON corresponde a una expensa necesaria, sin la cual se afectaría gravemente su posición en el mercado y su actividad productora. La destrucción de los bienes tiene una razón comercial y busca asegurar el bienestar económico de la compañía, por lo que resulta ser una expensa necesaria. El Consejo de Estado ha manifestado que, si la baja de los inventarios tuvo origen en disposiciones de tipo sanitario, de salubridad pública, prácticas mercantiles usuales, o como resultado de fallas de tipo técnico que impidan culminar el proceso productivo es procedente, pues dichos bienes no pueden ser comercializados y, por tanto, deben darse de baja como parte del costo.

La sanción por inexactitud es improcedente, pues los datos registrados son reales.



CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹²:

El requerimiento especial fue expedido dentro del plazo legal: (i) La DIAN Seccional Medellín practicó la inspección tributaria 11238201600021 del 19 de febrero de 2016, notificada el 23 del mismo mes y año, con el fin de adelantar las investigaciones que estimara convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias no declaradas; (ii) conforme con el Decreto 2972 de 2013, el plazo para declarar el impuesto CREE 2013 para el caso concreto era el 11 de abril de 2014; (iii) de acuerdo con el artículo 706 del ET, cuando la inspección tributaria es practicada de oficio, el término de dos años a que se refiere el artículo 705 ib., debe ser adicionado en tres meses más, contados a partir del día siguiente de la notificación de la inspección, por lo cual la suspensión iba hasta el 23 de mayo de 2016, fecha a la que habría que adicionarle los días faltantes para cumplir los dos años, que se extendían hasta el 11 de julio de 2016. Como el requerimiento especial del 30 de junio de 2016 fue notificado el 5 de julio del mismo año, fue oportuno.

Derivado de lo anterior, en la notificación de la Liquidación Oficial de Revisión 900004 del 22 de junio de 2017, se dio pleno cumplimiento a lo establecido en los artículos 707 y 710 del ET. No se dieron los presupuestos para que operara la firmeza de que trata el artículo 714 del ET, pues el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión fueron expedidos oportunamente.

De los costos rechazados (\$16.994.406.000) adujo que obedecieron a que la contribuyente registró en su contabilidad, como parte del inventario en la cuenta 14 PUC las adquisiciones de folletos, literatura promocional, premios, incentivos y motivación, y el retiro de los mismos se contabilizó como parte de los costos de ventas en la cuenta PUC 61, lo que indica que no utilizó la provisión para disminuir el valor de los inventarios dados de baja, sino que afectó *“el costo por las pérdidas ocurridas sobre los inventarios”*, que no es válido como deducción, según el artículo 148 del ET.

1. Bienes cuantificados en \$3.288.715.000 no hacen parte del inventario, pues fueron provisiones estimadas para atender contingencias futuras, por lo que no se enmarcan dentro de un gasto real que pueda ser aceptado fiscalmente. La actora registró los retiros como créditos que disminuyen el valor del inventario y como contrapartida registró un débito que aumenta el saldo de los costos de venta (cuenta 15 PUC). No hay soporte de que los folletos, papelería, revistas, entre otros, sean entregados de manera gratuita a los clientes como parte de una estrategia de publicidad, ni los motivos por los que se da la entrega o el registro de los mismos en la cuenta 61 PUC, siendo un gasto operacional de ventas a registrar en la partida 52. No se cumplen los

¹² Fls. 271-298 y 427-429.



requisitos de los artículos 107, 632, 771-2 y 781 del ET, para tenerlos como deducibles.

2. Bienes que no hacen parte del inventario y que afectan el gasto en cuantía de \$144.146.468 deben coincidir en cantidades y costos con los reportados en la contabilidad. El retiro del inventario, independiente de su fin y causa, se ocasiona por pérdidas, hurtos o castigo de inventarios y si se quieren deducir del CREE deben cumplir con las normas pertinentes, así como los gastos operacionales de ventas.
3. No se evidenció que los retiros para destrucción obedecieron a cumplimiento de normas sobre salubridad o cualquiera de las causas alegadas por la contribuyente.

Procede la sanción por inexactitud cuando se incluyen costos improcedentes en la declaración tributaria.

AUDIENCIA INICIAL

El 12 de julio de 2019, el Tribunal llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹³. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se propusieron excepciones previas ni se solicitaron medidas cautelares, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la liquidación privada, con fundamento en lo siguiente¹⁴:

La notificación del Requerimiento Especial 9000024 del 30 de junio de 2016, practicada el 5 de julio del mismo año fue extemporánea: esta debió realizarse a más tardar el 11 de abril de 2016. No operó la suspensión de tres meses para notificar dicho requerimiento por la práctica oficiosa de una inspección tributaria, pues para el momento en que se emitió el auto que decretó la inspección, la DIAN contaba con la información necesaria para proponer las glosas objeto del requerimiento especial. En consecuencia, se relevó del estudio de los demás cargos formulados.

Ordenó que en caso de que la demandante hubiere efectuado pagos por concepto de los valores liquidados en los actos administrativos, estos debían ser reintegrados debidamente actualizados. Impuso condena en costas a la entidad demandada por resultar vencida en el proceso.

¹³ Fl. 445 c.p. CD adjunto.

¹⁴ Fls. 137-147.



RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandada** recurrió la decisión de primera instancia, a cuyo efecto insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda¹⁵:

El Tribunal yerra al concluir que la liquidación privada de CREE de la actora se encontraba en firme. La expedición del requerimiento especial interrumpió dicha firmeza. El fallo incurrió en defecto fáctico por indebida valoración de las pruebas aportadas, pues la inspección tributaria cumplió con los requisitos legales para tenerse como válida. Al efecto, insistió en que *“el término para notificar el requerimiento especial No. 900024 del 30 de junio de 2016, por el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, año gravable 2013, correspondiente a la declaración con No. 91000228171574 de abril 10 de 2014, vencía el 10 de julio de 2016, y el mismo se notificó debidamente por la administración tributaria, a través de la empresa de correo a la sociedad interesada EL DÍA 05 DE JULIO DE 2016, es decir, DENTRO DE LA OPORTUNIDAD LEGAL”*. También incurrió en defecto sustantivo y desconocimiento del precedente jurisprudencial del Consejo de Estado sobre la práctica de la inspección tributaria, lo cual viola el principio de seguridad jurídica.

La inspección tributaria se practicó en debida forma y fue necesaria para el cruce y recaudo de información. La decisión adoptada por el Tribunal priva a la DIAN del uso de una herramienta eficaz para la actividad de fiscalización.

No procede la condena en costas que le fue impuesta, pues no existen pruebas que permitan su reconocimiento.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** pidió confirmar la decisión de primera instancia¹⁶.

La **demandada** insistió en los argumentos esgrimidos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹⁷.

El **Ministerio Público** pidió confirmar la decisión de primera instancia, pues, a su juicio, la inspección tributaria no suspendió el término para notificar el requerimiento especial, en tanto su decreto obedeció a la pretensión de extender el término para proferirlo, pues este no sirvió para recaudar nuevas pruebas o complementar las existentes. No procede la condena en costas, por no encontrarse probadas¹⁸.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹⁵ Fls. 155-168.

¹⁶ Fls. 18-35 c.p.2.

¹⁷ Fls. 37-41 c.p.2.

¹⁸ Fls. 42-46 c.p.2.



Se decide sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE presentada por AVON COLOMBIA LTDA., correspondiente al año 2013.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si *i)* la notificación del requerimiento especial fue extemporánea y operó la firmeza de la declaración privada, como lo advirtió el *a quo*. De prosperar dicho recurso, deberá determinar si proceden *ii)* los costos cuestionados; *iii)* y la sanción por inexactitud; y *iv)* la condena en costas.

Notificación del requerimiento especial. Firmeza de la declaración privada¹⁹

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión²⁰, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «*dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar²¹*», y que 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 especial²²*».

Por su parte, el artículo 706 *ejusdem* dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: *i)* «*se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta*»; *ii)* «*se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección*» y, *iii)* «*durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir*».

La Sección ha precisado que 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 disminución²³, siempre y cuando efectivamente se realice.

De esta manera, la suspensión del término para notificar el requerimiento especial 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 del E.T, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

¹⁹ Reiteración de jurisprudencia. Sentencias del 30 de julio de 2020, Exp. 23384 y del 25 de noviembre de 2021, Exp. 25118, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁰ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

²¹ Artículo 705 del Estatuto Tributario.

²² Artículo 714 del Estatuto Tributario.

²³ Sentencias del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 17 de junio de 2010, Exp. 16604, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiteradas en la sentencia del 5 de abril de 2018, Exp. 20241, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



En el caso particular, el 11 de abril de 2014 venció el plazo para que la contribuyente presentara la declaración del impuesto de renta - CREE del año 2013²⁴, fecha en la que se presentó la declaración privada del citado impuesto, con lo cual la Administración podía notificar el requerimiento especial hasta el 11 de abril de 2016, como lo ordenaba el artículo 705 del ET. Sin embargo, la DIAN emitió los Autos de Inspección Tributaria 112382016000021 y 112382016000022 de 19 de febrero de 2016, notificados el 23 de febrero del mismo año²⁵, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se suspendería por tres meses, hasta el 11 de julio de 2016.

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial se notificó el 5 de julio de 2016, hecho no controvertido, en principio se debería concluir que dicha actuación se surtió dentro del término legal y que no operó la firmeza de la declaración. No obstante, la actora alega que la inspección tributaria fue decretada de forma “mañosa” por la Administración para prorrogar el término de expedición del requerimiento especial, pues ya había solicitado y contaba con las pruebas para expedirlo, argumento que fue avalado por el tribunal y respaldado por el Ministerio Público.

Al efecto, en el expediente se advierte que, si bien la DIAN afirma que ordenó Auto de Apertura 112382016000144 el 15 de febrero de 2016²⁶, dentro del expediente VR2013201400144, lo cierto es que ya existía una investigación contra AVON, adelantada con expediente AB201320140001526, ambas investigaciones por renta CREE 2013. Se precisa que mediante auto de organización²⁷ se incorporó la información recaudada en el expediente AB201320140001526 al expediente VR2013201400144, que culminó con los actos acusados.

Ahora bien, en el marco de la investigación adelantada en el expediente AB201320140001526, la Administración solicitó a la contribuyente mediante Requerimiento Ordinario 112382014000452 del 17 de octubre de 2014: *i) Estados financieros corporativos (por los años 2012 y 2013), debidamente certificados por contador público y/o revisor fiscal, con sus notas integrales; ii) balances de prueba a 6 dígitos a 31 de diciembre de 2013; iii) conciliación contable fiscal por el año 2013, con la respectiva explicación del ajuste; iv) información del margen de utilidad mensual de 2013, indicando mes a mes los ingresos operacionales y el costo de ventas y v) relación detallada de las retenciones en la fuente practicadas, con detalles de identificación del agente de retención, concepto objeto de retención, base, tarifa y valor de la retención.*

En respuesta adiada el 31 del mismo mes y año, la contribuyente, además de lo solicitado, aportó un «estudio de demostración de materias primas en cumplimiento de los compromisos de exportación adquiridos en el año 2013, al amparo del programa autorizado a la compañía de sistemas especiales de importación – exportación (Plan Vallejo), con los respectivos

²⁴ Artículo 12 del Decreto 2792 de 2013, 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. El Nit. de la contribuyente termina en 4.

²⁵ Según se indicó en la LOR y reafirmó el actor en el escrito de demanda.

²⁶ Fl.1 c.a.1. Programa “Evasión Simple”.

²⁷ Fl. 311 c.a.1.



formularios y demás documentos soporte» y el certificado suscrito por el revisor fiscal de la sociedad²⁸.

El 3 de junio de 2015 la contribuyente allegó la información solicitada por la DIAN en la visita del 26 de mayo de 2015, a saber: i) dos actas de castigo de cartera, correspondientes a las agencias de cobro Cobranal SAS y Grupo Empresarial JAAD y VEMA SAS; ii) copias de las actas de destrucción y de inventarios correspondientes al año 2013; iii) movimiento contable de las provisiones de inventario y las destrucciones; iv) relación de los terceros correspondientes al castigo de cartera de los años 2012 y 2013; y v) pagos del impuesto de industria y comercio del Municipio de Medellín por el año gravable en discusión.

Además, el 16 de octubre de 2015, en respuesta al requerimiento ordinario 112382015000332, entregó, entre otros documentos y/o información, la siguiente: «i) Kardex de los inventarios dados de baja, con la correspondiente descripción del bien, y el valor por el cual se encontraban registrados; ii) una explicación detallada de los motivos por los cuales fueron dados de baja; y, iii) movimientos contables donde se registra la disminución de la cuenta de inventario y la respectiva contrapartida en las cuentas costo».

No obstante contar con la información anterior, la DIAN expidió los Autos de Inspección Tributaria 112382016000021²⁹ y 112382016000022³⁰ del 19 de febrero de 2016, ambos «con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados», de los que se levantaron dos actas, expedidas el 30 de junio de 2016.

En la primera de ellas, se advierte que³¹ «En el desarrollo de la práctica de la Inspección Tributaria, la funcionaria comisionada envió requerimiento Ordinario No. 900012 de fecha 18 de marzo de 2016 (folios 22 a 24), el cual fue notificado el 28 del mismo mes y año en curso a la sociedad, en el cual se solicita: 1. Conciliación Contable – Fiscal por el año gravable 2013 por cada uno de los renglones de la declaración de Renta para la Equidad CREE del año gravable 2013. 2. Determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta para la Equidad CREE del año gravable 2013». De esta se concluyó que «la sociedad disminuyó el valor de sus inventarios por concepto de obsolescencia, afectando de manera directa el costo de la mercancía vendida, lo que a la luz de los artículos 147 y siguientes del Estatuto Tributario, no es procedente».

En la segunda acta de inspección tributaria³², se observa que el 5 de abril de 2016 se expidió el requerimiento ordinario 112382016000174, mediante el cual se solicitó: «i) explicación de por qué los productos que se enlistan no se ven reflejados en el movimiento Kardex, según lo informado en la carpeta de “Descripción Gclass”; y ii) allegar las facturas de compra por mes de los productos que se relacionan a folio 217 vto. y 218, teniendo en cuenta lo indicado en la carpeta “Mov Kardex Destrucciones 2013”», respondido por la sociedad actora con escrito radicado el 22 de abril de 2016³³. De la información recaudada, la DIAN concluyó que «las

²⁸ Folios 312-341 c.a.1.

²⁹ Fl. 20 c.a.1.

³⁰ Fl. 215 c.a.1.

³¹ Fl. 107 c.a.1.

³² Fls. 217-218 c.a.1.

³³ Fl. 218 c.a.1.



destrucciones de los inventarios no corresponden a las devoluciones de mercancías por los proveedores seleccionados»³⁴.

Analizado el contenido de las actas, se colige que las pruebas practicadas conllevaron a determinar dos aspectos: *i)* que la contribuyente disminuyó el valor de sus inventarios por concepto de obsolescencia, con lo cual afectó el costo de la mercancía vendida y *ii)* que las destrucciones de los inventarios no correspondían a las devoluciones de mercancías por parte de los proveedores señalados. Dichos aspectos ya se encontraban acreditados dentro del proceso de fiscalización, con las pruebas recaudadas con anterioridad al decreto de las inspecciones tributarias.

Conforme con lo aducido, se considera que para el momento en que se emitieron los autos que decretaron la inspección tributaria, la DIAN contaba con la información necesaria para expedir el requerimiento especial, lo cual puede contrastarse con el contenido del anexo explicativo del propio requerimiento, que indica que el Jefe del Grupo Interno de Control a Obligaciones Formales de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín inició la investigación contra AVON porque se establecieron hechos que constituyen inexactitud, como *i)* Desconocimiento de costos por 16.994.406.000, por disminución de inventarios; *ii)* Desconocimiento de deducciones por concepto de provisiones para protección de inventarios en cuantía de \$3.288.715.000 y *iii)* Desconocimiento de deducciones por concepto de impuestos pagados por \$631.491.000, los cuales se fundaron en el análisis de los estados financieros, conciliaciones contable y fiscal, actas de destrucción de inventario y *kárdex* de inventarios dados de baja con sus correspondientes motivos.

Corolario de lo anterior, y en el entendido de que en cada caso se debe analizar si la inspección suspende o no términos, se advierte que para el asunto particular, en la liquidación oficial se consignó que las conclusiones a que llegó la Administración se fundaron en hechos reflejados en los informes contables, estados financieros y los medios de prueba relacionados en precedencia, y en la disposición legal sobre el manejo del inventario que deben observar los obligados a llevar contabilidad, los cuales, se reitera, se encontraban en el expediente desde antes de decretar las inspecciones tributarias. Y si bien dichas inspecciones efectivamente se practicaron, su objeto no fue el de recaudar material probatorio distinto al obrante, pues los actos acusados se fundaron en las recaudadas con anterioridad, lo que conlleva a concluir que su objeto fue el de prorrogar el término para la expedición del requerimiento.

Sobre el particular, la Sala ha reiterado que³⁵ *«la inspección tributaria no puede constituirse como mecanismo temerario para suspender el término de notificación del requerimiento especial y así evitar el acaecimiento de la firmeza de la declaración. Esta premisa, guarda relación con lo señalado en líneas precedentes, en el sentido que la Administración puede verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales sin necesidad de decretar inspecciones tributarias, según las voces del artículo 684 del ET. Por lo mismo, y dados los efectos que surgen tras la realización de la diligencia de inspección, el respeto de las formas previstas para su práctica, ha de ser riguroso. Lo dicho, parte de la premisa que a pesar de haberse conferido a la Administración la facultad de verificar el cabal*

³⁴ Fl. 218 c.a.1. vto.

³⁵ Sentencia del 31 de mayo de 2018, Exp. 20558, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez



cumplimiento de los deberes sustanciales y formales, a través de la realización de procesos administrativos, su ejercicio es reglado y debe apegarse a los preceptos que rigen su ejercicio».

No prospera el cargo de apelación.

Costas

De acuerdo con el precedente sentado por la Sección³⁶, la condena en costas procede contra la parte vencida en el proceso o en el recurso, con independencia de las causas de la decisión desfavorable. Con todo, se deben analizar acorde a lo dispuesto por los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, en concreto con la regla del numeral 8³⁷, conforme con la cual «Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»³⁸. Al efecto, la demandada alega que no proceden las costas impuestas en primera instancia, pues no están probadas. Revisado el expediente, no se encontraron elementos de prueba que demuestren o justifiquen erogaciones por concepto de costas en primera instancia. Por las mismas razones, no se condenará en costas en esta instancia.

Por lo anterior, se revocará el ordinal cuarto de la sentencia apelada -condena en costas a la demandada- y, en lo demás, se confirmará.

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

FALLA:

1.- REVOCAR el ordinal cuarto de la sentencia del 9 de octubre de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, el cual queda así:

«**CUARTO.** Sin condena en costas.»

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

³⁶Entre otras, sentencia del 5 de diciembre de 2018, Exp 23975, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁷ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

³⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicación: 05001-23-33-000-2018-02304-01(25055)
Demandante: AVON COLOMBIA LTDA.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Salva voto



SALVAMENTO DE VOTO / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Práctica de la inspección tributaria de oficio / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO – Aplicación / SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO DE NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL POR PRÁCTICA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE OFICIO – Alcance del artículo 706 del Estatuto Tributario. Reiteración de jurisprudencia / REALIZACIÓN EFECTIVA DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA / EFECTOS DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA / NOTIFICACIÓN OPORTUNA DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Configuración / LEGALIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la sentencia del proceso en referencia, en cuanto concluyó que la inspección tributaria no suspendió el término de firmeza de la declaración de renta, bajo el criterio de que “su objeto no fue el de recaudar nuevas pruebas, pues los actos acusados se fundaron en las recaudadas con anterioridad, lo que conlleva a concluir que su objeto fue el de prorrogar el término para la expedición del requerimiento.” Radica mi discrepancia en que la previsión legal de suspender por tres meses el término para notificar el requerimiento especial, cuando se practique inspección tributaria de oficio, debe aplicar en todos los casos en los cuales se establezca que la diligencia fue llevada a cabo, esto es que en desarrollo de la misma, la administración desplegó actividad probatoria. Sobre este particular se ha pronunciado la Sala precisado que “... la expresión *"se practique 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. En el sub judice, las pruebas ponían de presente la actividad desplegada por la DIAN en desarrollo de la diligencia y dan cuenta los antecedentes que en virtud de la inspección tributaria recaudó y valoró información pertinente a la investigación como: la Conciliación Contable - Fiscal por cada uno de los renglones de la declaración de CREE del año gravable 2013 con la determinación de la base gravable, así como la relacionada con el inventario no reflejado en el movimiento Kardex y los soportes de compras de inventario, todo lo cual demostraba que la referida inspección había sido efectivamente practicada y en consecuencia, había tenido la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial. Por las razones expuestas, considero que debió dársele prosperidad a la apelación de la DIAN que propugnaba porque el requerimiento especial había sido oportunamente notificado; por eso me aparto de la decisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 706

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



SALVAMENTO DE VOTO

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	05001-23-33-000-2018-02304-01(25055)
Demandante	AVON COLOMBIA LTDA.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN

Con el debido respeto por la decisión mayoritaria, salvo el voto en la sentencia del proceso en referencia, en cuanto concluyó que la inspección tributaria no suspendió el término de firmeza de la declaración de renta, bajo el criterio de que *“su objeto no fue el de recaudar nuevas pruebas, pues los actos acusados se fundaron en las recaudadas con anterioridad, lo que conlleva a concluir que su objeto fue el de prorrogar el término para la expedición del requerimiento.”*

Radica mi discrepancia en que la previsión legal de suspender por tres meses el término para notificar el requerimiento especial, cuando se practique inspección tributaria de oficio, debe aplicar en todos los casos en los cuales se establezca que la diligencia fue llevada a cabo, esto es que en desarrollo de la misma, la administración desplegó actividad probatoria.

Sobre este particular se ha pronunciado la Sala precisado que *“... la expresión “se practique 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*

En el sub judice, las pruebas ponían de presente la actividad desplegada por la DIAN en desarrollo de la diligencia y dan cuenta los antecedentes que en virtud de la inspección tributaria recaudó y valoró información pertinente a la investigación como: la Conciliación Contable – Fiscal por cada uno de los renglones de la declaración de CREE del año gravable 2013 con la determinación de la base gravable, así como la relacionada con el inventario no reflejado en el movimiento Kardex y los soportes de compras de inventario, todo lo cual demostraba que la referida inspección había sido efectivamente practicada y en consecuencia, había tenido la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial.

Por las razones expuestas, considero que debió dársele prosperidad a la apelación de la DIAN que propugnaba porque el requerimiento especial había sido oportunamente notificado; por eso me aparto de la decisión.

Atentamente,



Radicación: 05001-23-33-000-2018-02304-01(25055)
Demandante: AVON COLOMBIA LTDA.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

