



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., catorce (14) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-31-000-2010-00383-02 (25793)
Demandante: ESPUMADOS DEL NORTE LTDA. EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIAN

Temas: IVA bimestre 3 de 2006. Beneficio de auditoría. Facultad de registro. Sanción por inexactitud. Principio de favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió¹:

«**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD** de los actos administrativos: **Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900003** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900081** de ocho (08) de junio de dos mil diez (2010) proferida por la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) a la Sociedad Espumados del Norte Ltda.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA**, presentada por la Sociedad Espumados del Norte Ltda., por concepto de la declaración del Impuesto sobre las Ventas Bimestre III del año gravable 2006.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia [...]».

ANTECEDENTES

El 14 de julio de 2006, ESPUMADOS DEL NORTE LTDA.² presentó la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006, en la cual registró un saldo a pagar de \$7.110.000³.

El 5 de marzo de 2008, por medio de la Resolución 02208, la Subdirección de Fiscalización Tributaria del Nivel Central de la DIAN, avocó el conocimiento y la competencia para investigar a la referida contribuyente y determinar los impuestos de renta e IVA -periodos 1 a 6- por el año gravable 2006⁴.

¹ Fl. 349 vto.-350 c.p. 1

² Su objeto principal es «La distribución y comercialización de espumas de poliuretano y de otras similares, pegantes y disolventes, adhesivos de uso general, comprar, vender, distribuir, importar, exportar toda clase de materias primas, materiales y productos terminados relacionados con el objeto social». Fl. 88 vto. c.p. 1

³ Fl. 84 vto. c.a. 1

⁴ Fl. 74 c.a. 1



El 24 de abril de 2008, la referida Subdirección profirió el emplazamiento para corregir 900002 para que, en el término de un mes, la contribuyente corrigiera la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006⁵.

El 14 de mayo de 2008, por auto de apertura 900005, inició investigación por el programa “DENUNCIA DE TERCEROS”, en relación con la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006⁶.

El 21 de agosto de 2008, la Subdirección de Fiscalización Tributaria del Nivel Central de la DIAN profirió el Requerimiento Especial 900003, en el que propuso adicionar ingresos brutos por operaciones gravadas (ventas) en \$1.235.945.000, para determinar un mayor impuesto generado de \$197.751.000 e imponer sanción por inexactitud de \$316.402.000, y fijar un saldo a pagar de \$521.263.000⁷. La sociedad dio respuesta a este acto⁸, el cual fue notificado el 26 de agosto de 2008⁹.

El 19 de mayo de 2009, previa asunción de competencia¹⁰, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900.003, en la cual mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial¹¹. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración¹².

El 8 de junio de 2010, mediante la Resolución 900081, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica del nivel central de la DIAN, confirmó el acto liquidatorio¹³.

DEMANDA

ESPUMADOS DEL NORTE LTDA. EN LIQUIDACIÓN, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, consagrada en el artículo 85 del CCA, formuló las siguientes pretensiones¹⁴:

«1. **DECLÁRENSE NULOS LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS COMPLEJOS**, consistente en:

1) *La Resolución número 900081 del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010), proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Nacional de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual: [...]*

2) *La Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas número 900003 del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009), proferida por la Jefe de la División de Gestión Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas de Cúcuta, por medio de la cual se modifica la Liquidación Privada No. 1260100543470 de fecha catorce (14) de julio de Dos mil Seis (2006).*

2. **RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE**, es decir, que se declare la firmeza de la Declaración de Impuesto sobre las Ventas Bimestre 3

⁵ Fls. 1010 vto. a 1012 c.a. 11

⁶ Fl. 1 c.a.1

⁷ Fls. 1014 vto. a 1029 c.a. 11

⁸ Fls. 1027 a 1036 c.a. 12

⁹ Fl. 1013 vto. c.a. 11

¹⁰ Resolución 09715 del 8 de octubre de 2008, que modificó la Resolución 02208 del 5 de marzo de 2008. Fls. 1041-1042 c.a. 12

¹¹ Fls. 126 a 160 c.p. 1

¹² Fls. 1066 a 1078 c.a. 12

¹³ Fls. 91 a 103 c.p. 1

¹⁴ Fls. 58 a 60 c.p. 1



correspondiente al año gravable 2006 presentada por el contribuyente ESPUMADOS DEL NORTE LTDA., NIT.890.505.521-3 el día catorce (14) de julio de Dos mil Seis (2006).

3. CONDÉNESE a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA, a indemnizar los perjuicios causados a la sociedad involucrada, perjuicios que se estiman en la suma a que equivalgan, en moneda nacional, a la fecha de ejecutoria de la sentencia, mil doce (1012) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

4. ORDÉNESE a La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-, DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CÚCUTA a cumplir con la sentencia en la forma indicada por los artículos ciento setenta y seis (176), ciento setenta y siete (177) y ciento setenta y ocho (178) del Código Contencioso Administrativo».

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 2, 6, 15, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 2, 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 683, 684, 689, 689-1 [parág. 3], 705-1, 742, 743, 744, 745, 746, 758, 759, 774 y 779-1 del Estatuto Tributario
- Artículo 51 del Código de Comercio
- Artículos 2 y 12 de la Ley 527 de 1999

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

La DIAN vulneró el principio de justicia y el derecho de defensa de la actora al fundar su actuación en documentación física y magnética que no reúne los requisitos necesarios y suficientes para ser plena prueba, la cual no fue puesta en conocimiento de la sociedad para que la pudiera controvertir por sí misma o por intermedio de peritos; además, cuando solicitó la inspección contable, le fue negada, y no pudo revisar, validar o constatar la información obtenida en los allanamientos. Si existía una denuncia penal es extraño que la Fiscalía no abriera un proceso con base en dicha información; lo que el ente acusador tomó como simples indicios, para la autoridad tributaria fueron hechos ciertos y consumados, como si se tratara de presunciones de pleno derecho que no admiten prueba en contrario.

La liquidación oficial de revisión es ilegal y viciada de nulidad absoluta porque está probado que el proceso adelantado por la entidad provino de un programa denominado “denuncias de terceros” y no “de una selección basada en programas de computador” como lo establece el artículo 689 del ET, y que la sociedad se acogió al beneficio de auditoría, como lo aceptó el fisco, quien no atacó válidamente la firmeza de la declaración; como el plazo para presentar la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2006 venció el 16 de abril de 2007, y se determinó que la compañía incrementó el “impuesto neto de renta” en tres veces la inflación causada en el 2006, frente al impuesto de renta del año 2005, le aplicaba el beneficio de auditoría y el término de firmeza de 18 meses, el cual ocurrió el 16 de octubre de 2008.

No le asistió razón a la Administración cuando señaló en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que el beneficio de auditoría se perdió cuando se notificó el emplazamiento para corregir en los términos del artículo 685 del ET, toda vez que la expedición de este acto no está sujeta a condiciones especiales como el beneficio de auditoría, consagrado en una norma posterior a favor del contribuyente.



La información recolectada por la DIAN no fue interpretada de manera correcta pues la información consolidada de varias empresas la tomó como de una sola empresa, las cotizaciones como comprobantes de venta “por debajo”, las consignaciones a terceros como compra de bolívares y, de ese modo, presumió hechos gravados que merecían un seguimiento y verificación mayor, para no vulnerar el derecho de defensa de la contribuyente y la prohibición de confiscatoriedad.

No fue clara la actuación de la Administración por cuanto no le exigió a la actora comprobar los ingresos por ventas informados en la declaración de renta, la cual se encontraba amparada por la presunción de veracidad por lo que, si existían dudas sobre la misma, debió desvirtuar dicha presunción; afirmar que se verificó el movimiento y registro de tres días en un bimestre, sin (i) hacer cruces con terceros, (ii) visitar a la contribuyente o (iii) solicitar información a los bancos o terceros involucrados, desconoció los principios generales de la prueba.

El disco duro obtenido de la Fiscalía se convirtió en una prueba contundente para la DIAN, la cual no permitió que un tercero idóneo estableciera su autenticidad y su correspondencia con la prueba documental, a través de una inspección contable y tributaria, prueba que negó sin analizar su pertinencia, conducencia y oportunidad.

No existen pruebas que desvirtúen las presunciones establecidas en los artículos 742, 758 y 759 del ET, en las que se fundó la Administración para modificar la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006, carecen de validez, por cuanto se allegaron de forma irregular al proceso y se produjeron con violación a la ley.

El medio probatorio idóneo era la inspección contable y no el registro de las oficinas de la sociedad, pues lo que se pretendía analizar eran los libros de contabilidad, además en los allanamientos no se encontró evidencia de que la compañía tuviera vínculos con grupos al margen de la ley, por el contrario, se logró determinar que sus ingresos provenían de actividades lícitas, por lo que las resoluciones que ordenaron el registro estuvieron falsamente motivadas.

La Administración aplicó indebidamente la Ley 527 de 1999, ya que no se está frente a una situación de comercio electrónico, y desconoció los requisitos necesarios para que el disco en el que recopiló información de la actora, al que hizo alusión en el requerimiento especial, fuera tenido en cuenta como una prueba legalmente obtenida, al tratarse de pruebas conservadas en un medio sistematizado.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación¹⁵:

No se presentó la aludida vulneración al derecho de defensa y contradicción, toda vez que la contribuyente ejerció este derecho en cada instancia del proceso, en las cuales se analizaron las pruebas obtenidas en desarrollo de las diligencias de registro y permitieron efectuar la adición de ingresos, sin que la actora lograra desvirtuarlas, quien se limitó a invocar violaciones de procedimiento sin aportar pruebas a su favor.

¹⁵Fls. 194 a 213 c.p. 1



Las pruebas se incorporaron al expediente en observancia de las normas tributarias y lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil; en la liquidación oficial de revisión se enumeraron las pruebas recaudadas en la diligencia de registro y las que aportó la Fiscalía General de la Nación, en las que se observó cuáles fueron las ventas según las facturas y la información virtual de cada uno de los proveedores; durante los registros en Cúcuta, Barranquilla y Bucaramanga se obtuvo información en medios informáticos, pruebas que son íntegras y confiables por ser tomadas de su fuente, están en buen estado de conservación y respecto de las cuales no se tramitó tacha de falsedad, por lo que se tuvieron en cuenta para expedir los actos administrativos acusados.

Advertida la validez de las pruebas practicadas, no se entiende por qué la actora afirmó que se vulneró el artículo 683 del ET, si la actuación de la administración se ajustó a derecho, en cuanto obtenidas y valoradas las pruebas, estableció los hechos y los fundamentos jurídicos en los cuales se basaron las modificaciones efectuadas a la liquidación privada, conforme a las disposiciones vigentes y la normativa aplicable al caso concreto.

No se vulneró el artículo 684 del ET pues esta norma fue la que habilitó a la entidad para ejercer sus amplias facultades de fiscalización, en virtud de las cuales obtuvo la documentación para proferir la liquidación oficial de revisión; en las diligencias de registro se aseguraron documentos físicos y se copió información de los discos duros de los computadores de la sociedad ubicados en Barranquilla, Bucaramanga y Cúcuta, como consta en las actas firmadas por ambas partes.

El requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada; el hecho de que un contribuyente presente la declaración de renta dentro del término establecido para el efecto, y con los requisitos exigidos para acceder al beneficio de auditoría, no imposibilita a la Administración para iniciar una investigación respecto de dicha declaración si, antes de que opere la firmeza, profiere emplazamiento para corregir, como ocurrió en este caso.

No existió la supuesta vulneración al debido proceso porque la investigación se inició por un programa de denuncia de terceros, y la actora se acogió al beneficio consagrado en el artículo 689-1 del ET, distinto al señalado en el artículo 689, por lo que la Administración podía adelantarla por un programa distinto.

El hecho de que la sociedad cumpliera con el requisito de aumentar su impuesto de renta no obligaba a la DIAN a reconocer el beneficio, ni le impedía la revisión de las declaraciones del impuesto sobre las ventas o retención en la fuente, por lo que cuando se notificó el emplazamiento para corregir la declaración de renta del año 2006 perdió el beneficio de auditoría.

La actora no puede invocar los artículos 742, 743 y 744 del ET a su favor, pues las pruebas regular y oportunamente allegadas al proceso fueron idóneas, válidas y suficientes para demostrar los hechos y efectuar la adición de ingresos contenida en el acto liquidatorio, las cuales se dieron a conocer con ocasión del requerimiento especial, sin que la sociedad las controvertiera, por lo que no era necesario practicar otras pruebas o efectuar verificaciones adicionales.



Las resoluciones que ordenaron el registro fueron (i) motivadas, (ii) proferidas por funcionarios competentes, y (iii) notificadas en debida forma, diligencias que se realizaron para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias que le fueron informadas a la entidad, y los documentos obtenidos fueron los razonables para los efectos fiscales requeridos.

Respecto a la aplicación de la Ley 527 de 1999, no le asistió razón a la actora dado que la Administración obtuvo la información magnética o informática de fuentes originales y computadores ubicados en los establecimientos de la compañía, documentos que se someten a las reglas de validez y valoración previstas en el CPC y demás normas concordantes, sin que se requiriera el aval de entidades certificadoras, firmas digitales o validación de terceros, pues se trataba de archivos que almacenaba el propio contribuyente.

No existió violación a las normas constitucionales y legales indicadas como vulneradas, toda vez que la actuación de la entidad se ajustó a derecho en cada una de las instancias adelantadas, surtidas con todas las garantías y las oportunidades para que la contribuyente ejerciera su derecho de defensa y contradicción, quien se limitó a discutir algunos hechos, sin aportar pruebas que desvirtuaran lo demostrado por la Administración.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander anuló los actos acusados, declaró en firme la liquidación privada de IVA del bimestre 3 de 2006 presentada por la actora, y negó las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones¹⁶:

Aludió a la sentencia de unificación del 14 de agosto de 2019 proferida por esta Sección¹⁷, para señalar que si bien el beneficio de auditoría aplicable a las declaraciones de renta, en un tiempo histórico del ordenamiento jurídico fue extensible a las declaraciones de IVA y retención en la fuente, este solo se redujo al espacio temporal comprendido entre el 2000 a 2003, no siendo aplicable en el *sub examine*, en el cual el plazo para notificar el requerimiento especial se debe contar de acuerdo con los artículos 705 y 714 del ET, es decir, dos años desde la presentación de cada declaración de IVA.

Según el acervo probatorio, la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006 se presentó el 14 de julio de 2006, día en el que inició la contabilización de los dos años hasta el 14 de julio de 2008, fecha en la cual adquirió firmeza de acuerdo con el artículo 714 del ET, toda vez que la DIAN no había notificado el requerimiento especial, y no se presentó alguno de los casos excepcionales señalados en los artículos 705 y 706 ib. para que operara la suspensión del término para notificar el acto previo.

Quedó demostrado que el requerimiento especial 900003 del 21 de agosto de 2008, notificado a la actora el 26 del mismo mes y año, fue extemporáneo, con lo cual operó la firmeza de la declaración, tornándose inmodificable tanto para la Administración como para la contribuyente. No es del todo válido el argumento de la DIAN según el cual el emplazamiento para corregir dejó sin efectos el beneficio de auditoría pues, tomando el

¹⁶ Fls. 334 a 350 c.p. 1

¹⁷ Exp. 21793, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



término de firmeza de dos años, se evidenció que la Administración profirió dicho acto cuando se encontraba en firme la declaración discutida. Como se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados, se debe declarar su nulidad y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada de IVA del bimestre 3 de 2006 presentada por la actora, quien, si bien solicitó indemnización por los perjuicios causados a la sociedad, no hay pruebas que permitan determinar qué tipo de daño sufrió la compañía.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** interpuso recurso de apelación en el cual solicitó revocar la sentencia apelada y, en su lugar, dejar incólumes los actos acusados, con fundamento en lo siguiente:¹⁸

Después de referirse a lo dispuesto en los artículos 705, 705-1 y 714 del ET, y de hacer un recuento de la actuación administrativa adelantada, explicó que la actora presentó el denuncia rentístico del año gravable 2006 el 16 de abril de 2007, fecha en que vencía el plazo para declarar, por lo que el término de firmeza era el 16 de abril de 2009, en cuanto no tuvo el beneficio de auditoría por haberse proferido el emplazamiento para corregir; por lo tanto, las declaraciones del impuesto sobre las ventas del año 2006 adquirieron firmeza en la misma fecha en que adquirió firmeza la declaración del impuesto sobre la renta, esto es, el 16 de abril de 2009, momento hasta el cual la administración estaba facultada para notificar el requerimiento especial, y no en la fecha que erradamente señaló el *a quo*, por lo que el requerimiento especial proferido el 21 de agosto de 2008 fue oportuno.

Citó apartes del fallo proferido por el mismo Tribunal dentro del proceso 2010-00384¹⁹ en el cual se discutió la legalidad de los actos que modificaron el denuncia rentístico de la actora por el año gravable 2006, y solicitó tenerlo en cuenta, toda vez que en este se consideró que, aunque la actora cumplió con los requisitos establecidos en la norma para acceder al beneficio de auditoría en la declaración del impuesto sobre la renta, como la administración notificó el emplazamiento para corregir dentro del término especial de firmeza, la demandante perdió el referido beneficio.

El fallador desconoció el proceso juicioso y con apego a las normas constitucionales y tributarias adelantado por la DIAN, así como las evidencias obtenidas, e inobservó el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para las declaraciones de IVA, presentadas en la época de los hechos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no intervino en esta etapa procesal. La **demandada** solicitó (i) revocar la sentencia apelada y, en su lugar, confirmar la legalidad de la actuación acusada, (ii) reconocer agencias en derecho a favor de la entidad teniendo en cuenta la complejidad, intensidad y su participación en el proceso, y (iii) condenar en costas a la demandante²⁰. Reafirmó los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

¹⁸Fls. 353 a 361 c.p. 1

¹⁹MP. María Josefina Ibarra Rodríguez.

²⁰Índice 18 en Samai



El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 del año 2006, presentada por ESPUMADOS DEL NORTE LTDA. EN LIQUIDACIÓN.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, apelante única, se debe establecer si la expedición y notificación del requerimiento especial fue oportuna. En caso afirmativo, se dará aplicación al criterio fijado por la Sala, en oportunidad anterior²¹, en la cual, frente a los límites que tiene el superior al decidir el recurso de apelación, precisó que en los casos en que la administración es el único apelante porque la sentencia fue favorable al administrado y, por ende, este carecería de interés para apelar, se analizarán los cargos de nulidad propuestos en la demanda que no fueron analizados en la sentencia de primera instancia.

Teniendo en cuenta el proceso adelantado entre las mismas partes, en el cual se discutió la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre las ventas por el bimestre 2 de 2006, con identidad fáctica y jurídica a la planteada en este proceso, la Sala reiterará lo expuesto en dicha providencia²².

Del beneficio de auditoría – firmeza de la declaración privada

El artículo 22 de la Ley 488 de 1998 adicionó el artículo 689-1 al Estatuto Tributario para instaurar el beneficio de auditoría por el año gravable 1998, al que podrían acceder aquellos contribuyentes que incrementaran su impuesto neto de renta en mínimo el 30% y cuyas declaraciones quedarían en firme dentro de los 6 meses siguientes a su presentación oportuna. Además, aclaró que «*Dicho término de firmeza no será aplicable en relación con las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente[.]*». Dicho artículo fue modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000 en el siguiente sentido:

«Artículo 689-1. Beneficio de Auditoría. Para los periodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo periodo gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para el efecto fije el Gobierno Nacional.

En el caso de los contribuyentes que se sometan al beneficio de auditoría, el término de firmeza aquí previsto será igualmente aplicable para sus declaraciones de retención en la fuente y del impuesto a las ventas, correspondientes a los periodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio. [...]». (Se resalta)

²¹ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En el mismo sentido, sentencias del 4 de mayo de 2015, Exp. 20594, de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21177, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 16 de julio de 2020, Exp. 24588, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

²² Sentencia del 16 de junio de 2022, Exp. 25748, CP. Milton Chaves García, actor: Espumados del Norte Ltda. En Liquidación.



Por su parte, la Ley 788 de 2002 en su artículo 81 adicionó el párrafo tercero al artículo 689-1 del ET y extendió el beneficio de auditoría para los periodos gravables 2004, 2005 y 2006. No obstante, el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 derogó el inciso segundo del artículo 689-1 ib., el artículo 28 de la misma ley adicionó el párrafo 4 y modificó el párrafo 3 del artículo 689-1 del ET, el cual quedó así:

«Parágrafo 3. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional». (Se resalta)

Entonces, con las modificaciones introducidas por la Ley 863 de 2003 al artículo 689-1 del ET, el beneficio de auditoría quedó vigente para los periodos gravables 2004, 2005 y 2006, pero únicamente en relación con las declaraciones del impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, es claro que la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006 presentada por la actora el 14 de julio de 2006 no goza del beneficio de auditoría y, en ese sentido, el término de firmeza debe contabilizarse como pasa a exponerse.

En lo que interesa al caso el texto de los artículos 705, 705-1 y 714 del ET vigentes para la época de los hechos era²³:

«Artículo 705. Término para notificar el requerimiento. El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

Artículo 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Artículo 714. Firmeza de la liquidación privada. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para

²³ Los artículos 705 y 714 del ET fueron modificados por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016 respectivamente.



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».

Ahora bien, respecto del término de firmeza de las declaraciones de IVA en periodos en los que operó el beneficio de auditoría en el impuesto sobre la renta ha sido reiterada la posición de esta Sección como pasa a verse²⁴:

*«2.2- De acuerdo con la tesis que encierra ese precedente, junto a la regla general de los plazos de revisión de las declaraciones tributarias, establecida en el artículo 705 del ET, se dispuso en el artículo 705-1 ibidem (adicionado a la codificación por el artículo 134 de la Ley 223 de 1995) que, en el caso de las declaraciones del IVA, el término para notificar el requerimiento especial era el mismo prescrito para la «declaración de renta respecto de aquellos periodos que coincidan con el correspondiente año gravable», con lo cual, el término de «firmeza» de las declaraciones del IVA quedó sujeto al de la declaración del impuesto sobre la renta. Pero, por otra parte, el ordenamiento consagró reglas especiales que, eventualmente, alteraban el término de caducidad dentro del cual la Administración debía notificar el requerimiento especial encaminado a proponer modificaciones oficiales sobre el contenido de la declaración. Así ocurrió con el artículo 689-1 del ET, adicionado por el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, que estableció el beneficio de auditoría para las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes al año gravable de 1998. Para estos denuncios el plazo para notificar el requerimiento especial se reducía de dos años a seis meses si el impuesto se incrementaba en un porcentaje de al menos el 30% en comparación con el del año anterior. Sin embargo, esta disminución del plazo de actuación de la Administración no producía, por la vía de lo que estaba dispuesto en el artículo 705-1 del ET, una consecuente reducción del término de notificación del requerimiento especial de las declaraciones del IVA o de retenciones en la fuente, toda vez que la versión original del artículo 689-1 ibidem dispuso expresamente que el término de firmeza reducido por el beneficio de auditoría **«no será aplicable en relación con las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, correspondientes a los periodos comprendidos en el año 1998, las cuales se registrarán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario»***

Posteriormente, el artículo 689-1 del ET fue modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, para extender el beneficio de auditoría en los años gravables 2000 a 2003, cobijando además las declaraciones del IVA y de retenciones en la fuente asociadas al período anual por el cual se concedía el beneficio de auditoría en el impuesto sobre la renta. Empero, esa disposición fue derogada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003. [...]

*Según la jurisprudencia arriba citada, existen dos reglas de decisión para determinar el plazo dentro del cual se debe notificar el requerimiento especial relativo a una declaración del impuesto sobre las ventas, a saber: (i) **dos años contados desde la presentación del denuncia rentístico del mismo periodo gravable, cuando el término de firmeza de este último sea el general (i. e. el establecido en los artículos 705 y 714 del ET)**; y (ii) el general consagrado en los artículos 705 y 714 del ET, esto es, dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar o desde la presentación de la declaración respectiva si esta fuese extemporánea, cuando el término de firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta quede reducido por efecto del beneficio de auditoría. Así, porque en el periodo*

²⁴Sentencia del 19 de noviembre de 2020. Exp. 20912, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, sentencias del 16 de julio de 2020. Exp. 21798, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 28 de mayo de 2020, Exp. 23136, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 28 de mayo de 2020, Exp. 22169, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 29 de agosto de 2019, Exp. 24060, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; del 14 de agosto de 2019, Exp. 21793, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 28 de noviembre de 2018, Exp. 22064, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



debatido el beneficio de auditoría fue establecido en favor de las declaraciones del impuesto sobre la renta y no en relación con las autoliquidaciones del IVA.” (Se resalta)

De acuerdo con el criterio expuesto y las reglas de decisión que han sido acogidas repetidamente por la Sala, debe determinarse si el término de firmeza de las declaraciones del impuesto sobre las ventas se cuenta a partir de la presentación de la declaración de renta del año 2006 o, a partir del vencimiento para declarar el IVA de cada bimestre de 2006.

Si el término de firmeza de la declaración de renta es el general, el de IVA será de dos años contados desde el vencimiento del plazo para declarar renta o desde la presentación de la declaración, si es extemporánea, correspondiente al mismo periodo, mientras que si operó el beneficio de auditoría en el impuesto sobre la renta, el conteo en IVA se realizará a partir del vencimiento del plazo para declarar IVA o de la presentación de la propia declaración del impuesto sobre las ventas, en caso de haber sido extemporánea.

Consta en el expediente que la sociedad presentó la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006 el 14 de julio de 2006, fecha en que vencía el plazo para la presentación de la declaración de dicho periodo²⁵.

De otro lado, la actora presentó su denuncia rentística del año gravable 2006 el 16 de abril de 2007, plazo máximo para su presentación, acogiéndose al beneficio de auditoría contenido en el artículo 689-1 [inc. 1] del ET, vigente para la época de los hechos, pues la actora aumentó en 2.5 veces la inflación causada en el año 2006 su impuesto neto de renta de ese año respecto del periodo gravable anterior, hecho reconocido por las partes.

De ese modo, el término de firmeza correspondiente era de 18 meses contados desde el 16 de abril de 2007, o sea el 16 de octubre de 2008. Sin embargo, el 24 de abril de 2008 la administración profirió el emplazamiento para corregir 900002 notificado el 2 de mayo de la misma anualidad (dentro del término de firmeza), en relación con la declaración privada de renta de la demandante, hecho que no es objeto de debate.

Sumado a lo anterior, la DIAN en el recurso de apelación puso de presente que, en sentencia del 14 de marzo de 2019, en la que se analizó la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración de renta del año 2006 de la actora, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander señaló²⁶:

«En ese marco circunscribiéndonos al caso concreto, se tiene que como la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad actora “implicó un incremento de al menos dos punto cinco por ciento (2,5%) veces la inflación causada, sin alcanzar tres (3) veces dicha inflación” el término especial de firmeza que le era aplicable era de dieciocho (18) meses, por lo que, como dicho denuncia rentístico fue presentado el 16 de abril de 2007, el término de firmeza de este iba hasta el 16 de octubre de 2008, circunstancia que no admite contradicción alguna dentro del proceso pues así lo reconoce la DIAN en los actos administrativos demandados y así también lo admite la parte actora en la causa petendi de la demanda.

Por ello teniendo en cuenta que la administración tributaria notificó el emplazamiento para corregir a la Sociedad Espumados del Norte el 02 de mayo de 2008, esto es doce meses y quince días después de la fecha de la presentación de la declaración de renta, para la Sala

²⁵ Art. 24. D. 4714 de 2005. Fl. 154 vto. c.a. 1

²⁶ Exp. 54001-23-31-000-2010-00384-00, MP. María Josefina Ibarra Rodríguez.



es claro que el beneficio de auditoría al que se había acogido la sociedad actora, se perdió por haberse notificado dicho emplazamiento dentro del término especial de firmeza de dieciocho meses conforme lo ordenaba el parágrafo 3° del artículo 689-1 del Estatuto Tributario vigente para el periodo fiscal que aquí se discute». (Resalta apelante)

La decisión previamente transcrita se encuentra en firme, toda vez que las partes no interpusieron recurso de apelación y según se observa en la página web de la rama judicial, el proceso está en archivo definitivo desde el 24 de julio de 2019.

Así, está probado que, si bien en un principio la compañía cumplió con los requisitos exigidos por la ley para acceder al beneficio de auditoría en la declaración de renta del periodo gravable 2006, la autoridad tributaria profirió emplazamiento para corregir el denunció rentístico dentro del término de firmeza especial, lo que implicó que la actora perdiera el beneficio fiscal, situación que no fue rebatida por la demandante en esta etapa procesal. Sobre el particular, la Sala dijo²⁷:

«Por ende, la declaración acogida al beneficio de auditoría no se encuentra excluida del control fiscal, en tanto que la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria.

De otro lado, si la DIAN notifica el emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la presentación de la declaración, por considerar que en la misma se cometió una infracción a las normas tributarias, la consecuencia es que se pierde el beneficio de auditoría, y el término de revisión de la declaración de renta se amplía, y pasa a regirse por las normas generales de los artículos 705, 706 y 714 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, conforme con lo dispuesto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario y el Decreto 406 de 2001, que reglamentó dicha norma». ²⁸ (Se resalta)

Como se vio el emplazamiento para corregir tiene la virtualidad de dejar sin efectos el beneficio de auditoría y así, extender el término de firmeza del denunció rentístico y por contera el plazo para proferir el requerimiento especial.

En ese sentido, al tenerse que el término de firmeza de la declaración de renta del año 2006 fue el general, es aplicable al caso bajo estudio la primera regla de decisión de conformidad con la sentencia que se reitera, es decir, que el término de firmeza de la declaración de IVA será el mismo que aplique a dicho denunció rentístico.

Si la declaración del impuesto sobre la renta se presentó el 16 de abril de 2007, día en que vencía el plazo para declarar, la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006 quedaba en firme el 16 de abril de 2009, esto es, 2 años después de la presentación en tiempo de la declaración privada de renta.

Dado que el fisco profirió el Requerimiento Especial 900003 el 21 de agosto de 2008 y lo notificó el 26 del mismo mes y año, este fue oportuno²⁹. En esa medida, prospera el cargo de apelación propuesto por la demandada, con lo cual la Sala estudiará los demás cargos propuestos en la demanda no abordados por el *a quo*.

Del proceso de selección para iniciar el proceso de fiscalización

²⁷ Sentencia del 21 de mayo de 2020, Exp. 23787, CP. Milton Chaves García.

²⁸ Para el caso concreto el término de firmeza vigente y al que accedió la demandante era de 18 meses.

²⁹ Fls. 1013 vto. 1026 c.a. 11



La demandante considera que debido a que la declaración de renta del año gravable 2006 accedió al beneficio de auditoría, para que la Administración pudiera iniciar un proceso de fiscalización en su contra, este debía responder a «una selección basada en programas de computador», de conformidad con el artículo 689 del ET.

Teniendo en cuenta lo resuelto en el acápite anterior, se tiene que en el año 2006 el beneficio de auditoría no era extensivo a las declaraciones del impuesto sobre las ventas, sino que solo aplicaba a las declaraciones del impuesto sobre la renta, por lo que la norma que la sociedad considera transgredida no es aplicable al caso en discusión, que versa sobre IVA del bimestre 3 de 2006. Con todo, respecto de este punto de inconformidad la Sala en un caso similar indicó³⁰:

«[E]l artículo 689 ibídem no limita el ejercicio de las facultades de investigación y fiscalización que desarrolla el artículo 684 del Estatuto Tributario. Esto, por cuanto, independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador para su investigación, no la excluye del control fiscal que ejerce la DIAN, pues la Administración cuenta con amplias facultades para adelantar las investigaciones que estime conveniente y establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria. [...]

Por tanto, la Sala no advierte la violación de los artículos 689 y 689-1 del Estatuto Tributario, pues, en virtud del ejercicio de las facultades del artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN adelantó la investigación en contra de la parte actora y constató la existencia de indicios de inexactitud en la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad demandante».

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que la expresión contenida en el artículo 689 del ET no es incompatible ni anula las amplias facultades de fiscalización a que hace alusión el artículo 684 ib., no está llamado a prosperar el presente cargo.

Falsa motivación de las resoluciones que ordenaron el registro

En este punto, advierte la actora que las resoluciones 14268, 14277, 14271, 14444 y 14447 proferidas el 27 de noviembre de 2007 que ordenaron el registro de sus instalaciones comerciales y las de sus partes relacionadas estuvieron falsamente motivadas, debido a que no se acreditó que la demandante tuviera vínculos con grupos al margen de la ley y, por el contrario, se estableció que sus ingresos provenían de actividades lícitas. El artículo 779-1 del ET señala:

*«**Facultades de registro.** La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.*

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento. [...]».

Respecto de la motivación de las resoluciones que ordenan registro la Sala dijo³¹:

«El registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, constituye un medio de prueba señalado por la ley

³⁰ Sentencia del 25 de abril de 2016, Exp. 19679, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³¹ Sentencia del 26 de febrero de 2014, Exp. 19090, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



tributaria, como facultad de la autoridad administradora y recaudadora de los impuestos, para la correcta determinación de los tributos.

1.3. Para que proceda la práctica de esta prueba, la norma exige que la misma debe ordenarse en un acto administrativo que exprese los motivos que tiene la Administración para llevar a cabo el registro.

1.4. La Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, consideró “que las intromisiones al lugar de trabajo y a los establecimientos del comerciante **deben obedecer a razones que se encuentren claramente vinculadas a las funciones legales de la DIAN para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias**. De ahí pues que la motivación del acto administrativo que autoriza la diligencia debe justificar suficientemente las razones que conducen a tomar la decisión del registro y debe precisar igualmente el ámbito material, el cual debe estar directamente vinculado al objeto de la investigación tributaria». [...]

1.5. Como se observa, la resolución de registro señaló como fundamento de derecho los artículos 684-1 y 779-1 del Estatuto Tributario, que le otorgan a la Administración facultades de fiscalización e investigación² y, de registro de las instalaciones de los contribuyentes, respectivamente.

Así mismo, se encuentra que el motivo que conllevó la orden del registro consistió en la verificación de posibles irregularidades de carácter tributario de que tuvo conocimiento la DIAN. Para la Sala, estos hechos justifican suficientemente la orden de registro, toda vez que, conforme lo señala el artículo 684 del Estatuto Tributario, cuando la Administración tenga conocimiento de un hecho que constituye una posible inexactitud, se encuentra facultada para realizar las diligencias necesarias a fin de establecer el cumplimiento de la obligación tributaria.

No es necesario que en el acto de registro se señalen de manera precisa las supuestas irregularidades en que incurrió el contribuyente, en tanto las mismas se encuentran sujetas a verificación y solo se constatará su existencia con el desarrollo de esa diligencia.” (Se resalta)

Conforme a la sentencia que se reitera, la resolución que ordena el registro de los establecimientos de comercio del contribuyente debe fundarse en las funciones legales de la DIAN que buscan combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y no hace falta que se señalen de manera precisa las supuestas irregularidades en que incurrió el investigado, puesto que solo será posible determinar su existencia en el desarrollo de la diligencia.

En el caso bajo estudio, la Resolución 14268 de 27 de noviembre de 2007 invocó los siguientes fundamentos³²:

«El Subdirector de Fiscalización Tributaria, en ejercicio de las facultades consagradas en los Artículos 684 y 779-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con el Parágrafo Primero del Artículo 1°. Del Decreto No. 3050 del 23 de Diciembre de 1997, y

CONSIDERANDO

Que el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario contempla las “Facultades de Registro”, el cual dice [...]

Que la Subdirección de Fiscalización Tributaria, tiene conocimiento acerca de posibles irregularidades de carácter tributario cometidas por los Contribuyentes ESPUMADOS DEL NORTE LTDA., NIT. 890.505.521 – ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO ESPUMADOS DEL NORTE-, MUTIS VEGA SILVIA CAROLINA, NIT. 63.497.418, ubicados en la Calle 10

³²Fls. 3 a 6 c.a.1



No. 9-79 de la Ciudad Cúcuta (Norte de Santander), y demás establecimientos de Comercio y Oficinas que posean los Contribuyentes.

Que con base en los hechos objeto de la investigación y de las verificaciones realizadas por esta Subdirección, es necesario realizar diligencia de registro, a fin de esclarecer las presuntas anomalías cometidas por los contribuyentes directamente o a través de sus socios o vinculados económicos, Representantes Legales, Directivos, Asesores, funcionarios o Terceras Personas.

Que la presente diligencia faculta a los funcionarios comisionados para solicitar, revisar y allegar la documentación relacionada con la contabilidad y en general todas aquellas pruebas que se consideren probatoriamente pertinentes para llevar a cabo la investigación, de conformidad con las normas vigentes».

Bajo las mismas consideraciones, la demandada ordenó el registro de los contribuyentes Compañía Urbanismo SA., Inversiones el Cisne Dorado, Promotora Cultural del Oriente SA, Aura María Garnica de Chacón, y Marlon Chacón Garnica, ubicados en Cúcuta (Norte de Santander) mediante la Resolución 14277 de 27 de noviembre de 2007³³.

Igualmente, la DIAN con Resolución 14271 de 27 de noviembre de 2007 ordenó el registro del establecimiento de comercio ubicado en la calle 16 #24 A 22 Sur en Bogotá DC, y con Resolución 14444 de la misma fecha ordenó el registro de las instalaciones de Espumados del Norte Ltda. ubicadas en la carrera 24 #18-53 Sur y carrera 24 #18-49 Sur de la ciudad de Bogotá DC³⁴.

De lo anterior se concluye que las resoluciones anteriormente citadas estuvieron debidamente motivadas, pues hicieron alusión a la normativa que facultaba a la Administración para realizar las diligencias de registro en las instalaciones de la compañía, e indicaron que existían presuntas irregularidades de carácter tributario que debían ser objeto de comprobación.

Es de aclarar que la legalidad de la diligencia de registro no está condicionada a la comprobación de la irregularidad que la motivó, pues precisamente con ella se busca tener elementos materiales que acrediten el incumplimiento de deberes tributarios, pues en el momento en que se ordenan puede tratarse únicamente de indicios o sospechas.

De este modo, es desacertada la posición de la actora al estimar que las resoluciones de registro estuvieron falsamente motivadas por que la demandada no demostró que la sociedad tenía relaciones con organizaciones al margen de la ley, pues no fue esta la razón de la diligencia, sino la información que tenía la administración sobre irregularidades en materia tributaria por parte de la contribuyente, la existencia de este hecho solo podía comprobarse hasta tanto se desarrollara la diligencia. Se niega el presente cargo.

Violación al principio de justicia y al derecho de defensa

La actora alegó que la entidad demandada violó el principio de justicia y su derecho de defensa en la medida en que no le permitió conocer y en consecuencia controvertir el acervo probatorio que se recaudó en las diligencias de registro y que conllevaron a la expedición de los actos objeto de control.

³³ Fls. 10-11 c.a.1

³⁴ Fls. 30 vto.-31 c.a. 1



La Constitución Política en su artículo 29 establece el derecho al debido proceso en las actuaciones judiciales y administrativas, consistente en que toda persona debe ser juzgada conforme a las leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante el juez competente en observancia de la presunción de veracidad, el derecho de defensa y contradicción, y la rigurosidad en el recaudo del material probatorio.

Por su parte, el artículo 683 del ET contempla que las actuaciones de la administración deben estar presididas por un relevante espíritu de justicia y deben reconocer que el Estado no busca que al contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

A su vez, el artículo 746 del ET prevé que los hechos consignados en las declaraciones tributarias se presumen ciertos en tanto la administración no haya solicitado una comprobación especial o la ley la exija. No obstante, como toda presunción, esta admite prueba en contrario, por ello, el fisco puede desplegar sus amplias facultades de fiscalización reconocidas en el artículo 684 ib. para así asegurar la determinación correcta y oportuna de los tributos.

Adicionalmente, los artículos 742 y 743 del mismo ordenamiento disponen que las decisiones de la Administración deben estar fundadas en los hechos probados en el expediente por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil en lo que sean compatibles, teniendo en cuenta que la idoneidad de dichos medios de prueba dependerá «*en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica*».

De acuerdo con lo anterior, en el presente caso se tiene que el 26 de noviembre de 2007 la DIAN recibió un comunicado de parte de la Fiscalía General de la Nación, Grupo Especial Lavado de Activos, en el que le solicitó estudiar la posibilidad de designar funcionarios de la entidad para que intervinieran en lo de su competencia - aspecto tributario y aduanero- en las diligencias de allanamiento y registro que se llevarían a cabo en Bogotá y Cúcuta el 28 de noviembre de 2007³⁵.

En consecuencia, la autoridad tributaria expidió las Resoluciones 14268, 14277, 14271, 14444 y 14447 el 27 de noviembre de 2007 por medio de las cuales ordenó el registró de los contribuyentes mencionados en el aparte anterior³⁶. De cada una de las diligencias de registro se levantaron las respectivas actas en las que se relacionaron los documentos y/o información que se obtuvo, actas que fueron suscritas por los funcionarios de la DIAN y por quienes atendieron las visitas³⁷.

Mediante acta del 1 de febrero de 2008 la Fiscalía dejó constancia del préstamo que hizo a la DIAN de “*Un Disco Duro Marca Simpletex de 500 GB, Serie No. 96300-41001-013*” que incautó el ente acusador en las diligencias que desarrolló³⁸. Así mismo, con documento fechado el 12 de febrero de 2008 la Fiscalía dispuso la entrega a la DIAN

³⁵Fl. 2 c.a.1

³⁶Fls. 3-4, 10-11, 24 vto.-25, 30 vto.-31, 39-40 c.a.1

³⁷Fls. 5 a 9, 12 a 21, 26 a 30, 32-33 y 41 a 47 c.a.1

³⁸Fl. 51 c.a.1.



de 14 cajas y 2 sobres que también fueron incautados en el desarrollo de las tantas veces mencionadas diligencias de allanamiento³⁹.

Consta en el expediente que mediante el requerimiento ordinario 01011 de 23 de mayo de 2008 la administración le solicitó a la actora la siguiente información por los periodos gravables 2006 y 2007: (i) estado de pérdidas y ganancias, (ii) balance general, (iii) cuenta PUC 4 ingresos a seis dígitos de forma mensual, (iv) ingresos por ventas mes a mes discriminando fecha, número de la factura, valor de la venta, valor del IVA, nombre e identificación del comprador, y (v) notas a los estados financieros⁴⁰. La actora dio respuesta al requerimiento ordinario el 11 de junio de 2008 y adjuntó el estado de pérdidas y ganancias, el balance general, el auxiliar detallado por centro de costos de las ventas mensuales, el balance de comprobación, la certificación del revisor fiscal y un CD con los ingresos por ventas⁴¹.

El 21 de agosto de 2008, la DIAN expidió el requerimiento especial 900003 respecto del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 de 2006, en el que propuso incrementar los ingresos brutos por operaciones gravadas declarados por la actora y, en consecuencia, el impuesto generado por operaciones gravadas y el total saldo a pagar⁴². La sociedad dio respuesta al requerimiento especial el 18 de noviembre de 2008, en el que expuso sus argumentos de inconformidad frente a la propuesta de modificación de su declaración privada⁴³.

La DIAN profirió la liquidación oficial de revisión 900.003 del 19 de mayo de 2009 que confirmó en los mismos términos del acto preparatorio, en la que se advirtió⁴⁴:

«La información evaluada corresponde a la denominada Organización Chacón Banderas integrada entre otras, por las sociedades Espumados del Norte Ltda., Inversiones el Cisne Dorado S.A, Cueros y Accesorios S.A, Continental de Materiales S.A y Chagar S.A, vinculantes con la familia Chacón Garnica.

[...]

Sus actividades se realizan principalmente en las ciudades de Bogotá Barranquilla, Bucaramanga y Cúcuta, de allí que sus reportes financieros están consolidados por ciudades y vinculantes a todas las empresas del grupo, a los cuales se les asigna un código (Cemi) que identifica a cada una de las empresas en la respectiva ciudad de acuerdo con las tablas que aparecen en los archivos de los medios magnéticos Tablas T020 GEMÍS y dbo_T017CEMIXEMPR así: (folios 651 al 655 Tomo III).

RAZÓN SOCIAL	NIT	CIUDAD	ESTABLECIMIENTOS	CEMI
[...]ESPUMADOS DEL NORTE LTDA SEDE FISCAL CÚCUTA	890,505,521	CÚCUTA BOGOTÁ	Espumados del Norte Distribuidora El Remendón	4 2 [...]

En el caso que nos ocupa, para la sociedad Espumados del Norte Ltda., se toma la información del Cemi 4 en la ciudad de Cúcuta y del Cemi 2 en la ciudad de Bogotá [...].»
 (Se resalta)

De lo anterior se desprende que, contrario a lo afirmado por la actora, la entidad demandada no tomó información financiera consolidada de todas las empresas que conforman la Organización Chacón Banderas como si se tratara de información exclusiva de la empresa demandante, pues en el acto demandado se aclaró que

³⁹ Fl. 51 vto. c.a.1

⁴⁰ Fl. 1005 c.a. 11

⁴¹ Fl. 1005 vto. c.a. 11

⁴² Fls. 1014 vto. a 1025 c.a. 11

⁴³ Fls. 1027 a 1036 c.a. 12

⁴⁴ Fls. 1046 a 1063 c.a. 12





aunque se recolectó información de todas las compañías, para la presente investigación solamente se tuvo en cuenta la información de los establecimientos de Espumados del Norte Ltda., ubicados en Cúcuta y Bogotá.

También se destaca que la adición de ingresos se analizó por cada uno de estos establecimientos de comercio y se fundamentó en que el grueso probatorio recaudado en las visitas de registro permitió establecer que la demandante efectuó ventas que estaban soportadas tanto con facturas como con cotizaciones y para el control de los ingresos utilizaba los cierres de caja, las consignaciones y los comprobantes de ingreso en efectivo en los que se relacionaron compras de bolívares.

Adicionalmente, la demandada señaló que la compañía efectuó ventas mediante facturas cuyo consecutivo no estaba autorizado por la administración de impuestos y otras mediante facturas que no cumplían la totalidad de los requisitos exigidos por la ley, las cuales no reflejó en su contabilidad ni en sus declaraciones tributarias.

La DIAN puntualizó que la adición de ingresos gravados no responde a ninguna de las presunciones contenidas en el Estatuto Tributario, sino que a través de pruebas directas se acreditó que la actora omitió declarar ingresos percibidos en el periodo en cuestión, de conformidad con el artículo 27 ib., pues está probado que los ingresos fueron efectivamente recibidos y el destino de los dineros (compra de bolívares).

La contribuyente interpuso recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial de revisión y la administración decidió confirmar en su totalidad el acto recurrido⁴⁵. Vale destacar que ni el recurso de reconsideración ni la respuesta del requerimiento especial se acompañaron de pruebas que desvirtuaran los hallazgos de la Administración.

En ese orden, se observa que la autoridad tributaria indicó cuáles fueron las pruebas en las que fundó sus actos administrativos, unas, recaudadas en las visitas que adelantó en conjunto con la Fiscalía General de la Nación y otras, allegadas por la contribuyente en respuesta al requerimiento ordinario de información, las cuales no fueron tachadas de falsas por la contraparte y fueron introducidas en debida forma al expediente.

Igualmente se advierte que los actos objeto de control fueron conocidos por la actora, al punto que interpuso los recursos pertinentes y pudo someterlos a control jurisdiccional.

Así las cosas, es claro que la Administración, en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización y de la facultad de registro que le reconoce el artículo 779-1 del ET, desvirtuó la presunción de veracidad de la que gozaba la declaración de IVA del bimestre 3 de 2006 presentada por la actora.

Para desvirtuar lo acreditado por la Administración, la contribuyente podía allegar los medios de prueba que considerara pertinentes para demostrar que la totalidad de los ingresos que percibió en el periodo gravable fueron declarados. Además, al negar la inspección contable no se vulneró el derecho de defensa de la accionante, toda vez que los documentos de índole contable que reposan en el expediente fueron obtenidos directamente de la compañía. Si la sociedad consideraba que existían documentos adicionales que llevaban al convencimiento del hecho que pretendía probar, debió

⁴⁵Fls. 1066 a 1078 c.a. 12



aportarlos en sede administrativa o judicial sin que así haya sucedido, máxime si se tiene en cuenta que se trata de pruebas que tenía en su poder.

Se destaca que la prueba pericial y la inspección judicial y contable que solicitó en el acápite de pruebas del escrito de demanda fueron negadas al considerar que la solicitud de la prueba pericial fue confusa y no permitía establecer aquello que la compañía pretendía probar. Respecto de la inspección contable y judicial se advirtió que los antecedentes administrativos allegados eran idóneos y suficientes para que el juez formara su juicio sobre el caso⁴⁶.

En ese orden, se concluye que no existió transgresión al principio de justicia ni al derecho de defensa de la actora, sino que ella no logró probar la ilegalidad de los actos acusados. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

La DIAN impuso sanción por inexactitud a la contribuyente en cuantía de \$316.402.000, respecto de la cual la demandante no planteó discusión alguna en torno a su legalidad, por lo que se mantendrá.

Sin embargo, el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del ET, para admitir expresamente la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la CP⁴⁷. Por su parte, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 disminuyó la tarifa de la sanción por inexactitud del 160% al 100%. Así, al resultar menos gravosa la sanción contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que la vigente en el momento de los hechos, se reliquidará la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%. Bajo ese entendimiento, a título de restablecimiento del derecho, la Sala procederá a aplicar el principio de favorabilidad, así:

SANCIÓN POR INEXACTITUD		
	DIAN	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar determinado	204.861.000	204.861.000
Saldo a pagar declarado	7.110.000	7.110.000
Base	197.751.000	197.751.000
Porcentaje	160%	100%
Sanción	316.402.000	197.751.000

De conformidad con lo previsto en el artículo 171 del CCA, en concordancia con el artículo 392 del CPC, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia teniendo en cuenta que la actuación de las partes no fue temeraria ni de mala fe.

Conforme a lo expuesto, la Sección modificará los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, fijar como sanción por inexactitud la liquidada en esta instancia. En lo demás, la confirmará.

⁴⁶Fls. 53 a 56 cuaderno apelación auto

⁴⁷ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: «**Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».



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.- MODIFICAR los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, los cuales quedan así:

«**PRIMERO: ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 900.003 del 19 de mayo de 2009, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, y su confirmatoria, la Resolución 900081 del 8 de junio de 2010, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de ESPUMADOS DEL NORTE LTDA. EN LIQUIDACIÓN, por concepto del impuesto sobre las ventas del bimestre 3 de 2006, en \$197.751.000».

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas.

Notifíquese. Comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la 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