



Radicado: 54001-23-31-000-2010-00382-02 (25748)
Demandante: Espumados del Norte Ltda. en Liquidación
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., dieciséis (16) de junio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-31-000-2010-00382-02 (25748)
Demandante: ESPUMADOS DEL NORTE LTDA. EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIAN

Temas : Impuesto sobre las ventas bimestre II de 2006. Beneficio de auditoría. Término de firmeza de las declaraciones de impuesto sobre las ventas. Facultad de registro. Motivación de la resolución que ordena el registro. Derecho de defensa. 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 accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD de los actos administrativos: **Liquidación Oficial Impuesto sobre las Ventas No. 900002** del diecinueve (19) de mayo de dos mil nueve (2009) y la **Resolución número 900080** del ocho (08) de junio de dos mil diez (2010) proferida por la Dirección Nacional de Impuesto 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 II del año gravable 2006.

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

CUARTO: En caso de no ser apelada la presente decisión, **ARCHÍVESE** el expediente.”

¹ Folios 196 vto. y 197 del c.p.1.



ANTECEDENTES

Espumados del Norte Ltda. en Liquidación presentó declaración del impuesto sobre las ventas -IVA- del bimestre II del año 2006, el 12 de mayo de 2006 con un saldo a pagar de \$5.975.000².

El 21 de agosto de 2008 la administración profirió el Requerimiento Especial 900002 con el que propuso modificar la declaración de IVA del bimestre II de 2006 en el sentido de aumentar el renglón ingresos brutos por operaciones gravadas y, en consecuencia, también el impuesto generado a la tarifa del 16%, para un total impuesto generado por operaciones gravadas de \$202.892.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$275.498.000, para un total saldo a pagar de \$453.659.000³. Este acto se notificó el 26 de agosto de 2008⁴.

Mediante escrito radicado el 18 de noviembre de 2008 la compañía respondió el requerimiento especial, para así oponerse a cada una de las glosas propuestas por la demandada⁵.

El fisco expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900002 del 19 de mayo de 2009, notificada el 29 de mayo de 2009, en la cual ratificó las modificaciones propuestas a la liquidación privada de la compañía⁶.

Frente a la anterior decisión, la actora interpuso recurso de reconsideración el 16 de julio de 2009, el cual fue resuelto por la administración el 8 de junio de 2010 mediante Resolución 900080 en el sentido de confirmar en su totalidad el acto recurrido⁷.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁸:

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

1) La Resolución número 900080 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 900002 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. 1260040184094 de fecha doce (12) de mayo de Dos mil Seis (2006).

² Folio 82 vto. del c.a.1.

³ Folios 352 vto. a 364 del c.a.4.

⁴ Folio 352 del c.a.4.

⁵ Folios 367 a 376 vto. del c.a.5.

⁶ Folios 387 a 404 del c.a.5.

⁷ Folios 53 a 67 y 35 a 47 del c.p.1.

⁸ Folios 2 al 3 del c.p.1.



2. **RESTABLÉZCASE EN EL DERECHO A MI CLIENTE**, es decir, que se declare la firmeza de la Declaración de Impuesto sobre las Ventas Bimestre 2 correspondiente al año gravable 2006 presentada por el contribuyente ESPUMADOS DEL NORTE LTDA., NIT.890.505.521-3 el día doce (12) de mayo 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, ochocientos ochenta y un (881) 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 parágrafo 3, 705-1, 742, 743, 744, 745, 746, 758, 759 y 774 del Estatuto Tributario.
- Artículos 51 y 779-1 del Código de Comercio.
- Artículos 2, 12 de la Ley 527 de 1999.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Indicó que la entidad accionada vulneró el principio de justicia y el derecho de defensa de la actora al fundar su actuación en pruebas y documentos que no puso en conocimiento de la contribuyente y que, en consecuencia, no pudo controvertir por sí misma o por intermedio de peritos.

Aseveró que las pruebas a que hace alusión el fisco no reúnen los requisitos necesarios y suficientes para ser plena prueba. Destacó que la solicitud de inspección contable elevada por la sociedad fue negada, y que la documentación obtenida en los allanamientos, una vez en poder de la DIAN, no pudo ser revisada, validada o constatada por nadie más.

Cuestionó el hecho de que el proceso de fiscalización se hubiese instaurado como consecuencia de una investigación penal y hasta el momento la Fiscalía no hubiese determinado abrir un proceso en contra de la actora apoyada en dicha información. Planteó que lo que el ente acusador tomó como simples indicios, para la autoridad tributaria fueron hechos ciertos y consumados.

Expuso que la liquidación oficial de revisión demandada está viciada de nulidad absoluta porque está acreditado que proviene de un programa denominado “DT denuncias de terceros” y no “de una selección basada en programas de computador” como lo exige la norma. Además, porque la declaración privada gozaba del beneficio de auditoría, así lo aceptó el fisco y no atacó válidamente la firmeza de esta.



El vencimiento del plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año gravable 2006 fue el 16 de abril de 2007 y consta que en el denuncia rentístico la compañía incrementó el renglón *impuesto neto de renta* en más de tres veces la inflación causada en 2006, frente al impuesto de renta del año 2005, de modo que le aplicaba el beneficio de auditoría y el término de firmeza era de 18 meses, es decir, el 16 de octubre de 2008.

Puso de presente que el fisco interpretó como de una sola empresa información que correspondía a varias empresas, las cotizaciones las interpretó como comprobantes de venta “*por debajo*”, consignaciones a terceros como compra de Bolívares y de ese modo, presumió hechos gravados que merecían un seguimiento y verificación mayor, que no diera lugar a dudas, pues de lo contrario se vulneraría el derecho de defensa de la contribuyente y la prohibición de confiscatoriedad.

Argumentó que cuando la demandada verificó el movimiento y registro de tres días en un bimestre, sin haber realizado cruces con terceros, haber efectuado visitas al contribuyente o haber solicitado información a los bancos o terceros involucrados, violó los principios generales de la prueba. Estimó que el disco duro que la accionada tuvo como prueba contundente, no pudo ser rebatida en su contenido y mucho menos en su conducencia, pertinencia u oportunidad. Adicionalmente, las pruebas que solicitó le fueron negadas en su totalidad.

Bajo ese entendido, consideró que las pruebas que soportaron la actuación de la autoridad tributaria se allegaron de forma irregular al proceso, se produjeron en violación de la ley, de modo que debe concluirse que no existen pruebas en contra del denuncia rentístico del año 2006 presentado por la actora, ni de la declaración de IVA del II bimestre del mismo año.

Sostuvo que el medio probatorio idóneo en este caso era el de la inspección contable y no el de registro de las oficinas de la sociedad, pues lo que se pretendía analizar eran los libros de contabilidad. Aunado a ello, recalcó que en los allanamientos no se encontró evidencia alguna de que la compañía tuviese 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.

Observó que la entidad accionada aplicó indebidamente la Ley 527 de 1999 “*Ley de Comercio Electrónico*” ya que no se está frente a una situación de comercio electrónico. Expuso que la DIAN desconoció los requisitos necesarios para que el CD en el que recopiló información de la actora y al que hizo alusión en el requerimiento especial fuese tenido en cuenta como una prueba legalmente obtenida, al tratarse de pruebas conservadas en un medio sistematizado.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁹:

⁹ Folios 138 a 157 del c.p.



Frente al cargo de violación al derecho de defensa y contradicción, puntualizó que una vez profirió la liquidación oficial de revisión la contribuyente ejerció su derecho de defensa y aseguró que el grueso probatorio que obra en el expediente fue analizado en cada instancia del proceso, pero la actora no logró desvirtuarlo, pues se limitó a invocar violaciones de procedimiento y no aportó pruebas a su favor.

Afirmó que las pruebas se incorporaron al expediente en observancia de las normas tributarias y lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil, con lo cual realizó la adición de ingresos. Explicó que 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 observan las ventas según las facturas y la información virtual de cada uno de los proveedores.

Así mismo, indicó que se obtuvo información en medios informáticos durante los registros en Cúcuta, Barranquilla y Bucaramanga 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 ninguna tacha de falsedad, por lo que se tuvieron en cuenta para expedir los actos administrativos enjuiciados.

Precisó que el actuar de la administración se ajustó a derecho pues la práctica y valoración de pruebas, el establecimiento de los hechos y los fundamentos jurídicos que la soportaron se rigieron por las disposiciones vigentes y la normatividad aplicable al caso concreto.

Dijo que fue precisamente en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización que obtuvo la documentación que tuvo en cuenta para modificar la liquidación privada de la accionante, mediante las diligencias de registro en las que 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.

Adujo que teniendo en cuenta que el periodo objeto de discusión es el II bimestre de 2006, el requerimiento especial fue oportuno y no operó la firmeza de la declaración privada. También aclaró que el hecho de que un contribuyente presente la declaración de renta dentro de los términos y con los requisitos exigidos para acceder al beneficio de auditoría, no imposibilita a la administración para iniciar una investigación respecto de dicha declaración dentro del término de firmeza.

Planteó que en el caso concreto la DIAN inició la investigación antes de que quedara en firme la declaración, situación que deja sin vigencia el referido beneficio. Declaró que haber iniciado el proceso de investigación por una denuncia de terceros, no redundaba en una transgresión al debido proceso.

Reiteró que el hecho de que la sociedad cumpliera con el requisito de aumentar su impuesto de renta no impedía la revisión de las declaraciones del impuesto sobre las ventas o retención en la fuente, o la aceptación irrefutable del beneficio de auditoría. De modo que en el momento en que se notificó el emplazamiento para corregir, el beneficio se perdió para las declaraciones de dichos impuestos del año 2006.



Comentó que no hay duda de que la información se recaudó, organizó y analizó en debida forma y que no se está frente a una presunción, sino ante un hecho demostrado que se dio a conocer con ocasión del requerimiento especial. Sostuvo que la defensa de la actora se ha centrado en aspectos procedimentales y no en atacar la adición de ingresos.

Aseveró que el acto que ordenó el registro sí fue motivado y notificado en debida forma, diligencia que se realizó obedeciendo a las razones que tenía el fisco para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias que le fueron informadas y los documentos que se obtuvieron fueron los razonables para los efectos fiscales requeridos.

Respecto de la aplicación de la Ley 527 de 1999, indicó que dado que la administración obtuvo la información magnética o informática en desarrollo de las diligencias de registro de fuentes originales y computadores ubicados en los establecimientos de la compañía, dichos documentos se someten a las reglas de validez y valoración previstas en el Código de Procedimiento Civil y demás normas concordantes, sin que para ello se requiera de la existencia del aval de entidades certificadoras, firmas digitales o validación de terceros, a que se refiere la norma en cuestión, pues se trata de archivos que almacenaba el propio contribuyente.

Expresó que no existió una violación al debido proceso, pues este se surtió con todas las garantías y las oportunidades para que el contribuyente ejerciera su derecho de defensa y contradicción. Adicionalmente, recalcó que la accionante se limitó a discutir algunos hechos, pero no aportó pruebas que desacrediten lo probado por la accionada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander declaró la nulidad de los actos demandados. Las razones de la decisión se resumen así¹⁰:

Hizo referencia a la Sentencia de Unificación de 14 de agosto de 2019 de esta Sección en la que luego de un recuento de los cambios normativos, concluyó que el beneficio de auditoría en renta se hizo extensivo a las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente de los años gravables 2000 a 2003, pero con la derogatoria del inciso 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el beneficio de auditoría en renta no cobija dichas declaraciones en vigencias posteriores y por tanto, estas se rigen por el término de firmeza establecido en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario¹¹.

Por lo anterior, el *a quo* estimó que aun cuando la actora incrementó su impuesto en su declaración de renta de 2006 en más del 2,5% la inflación causada, el beneficio de auditoría no era aplicable al impuesto sobre las ventas del año gravable 2006.

Manifestó que en el caso bajo estudio la declaración de IVA del II bimestre de 2006 se presentó el 12 de mayo de 2006, fecha en que vencía el plazo para declarar de acuerdo con el artículo 24 del Decreto 4714 de 2005, de modo que el 12 de mayo de 2008 se predicó en firme la declaración privada de la contribuyente y también venció el plazo para notificar el requerimiento especial.

¹⁰ Fólios 289 a 304 vto. del c.p.

¹¹ Exp. 21793 2019 CE-SUJ-4-006, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicado: 54001-23-31-000-2010-00382-02 (25748)
Demandante: Espumados del Norte Ltda. en Liquidación
FALLO

Así, el Requerimiento Especial 900002 del 21 de agosto de 2008, notificado a la sociedad accionante el 22 del mismo mes y año, fue extemporáneo.

En ese orden de ideas, el Tribunal consideró que se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados, por lo que accedió a declarar su nulidad y a título de restablecimiento del derecho declaró la firmeza de la declaración privada de IVA del bimestre II de 2006 presentada por la accionante.

Por otra parte, negó la pretensión relativa a la indemnización por los perjuicios causados a la sociedad al estimar que no existían pruebas que permitieran determinar qué tipo de daño sufrió la compañía demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

Aludió a los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario y señaló que la Ley 223 de 1995 adicionó el artículo 705-1 del Estatuto Tributario y fijó como término especial de notificación del requerimiento especial para las declaraciones de IVA y retenciones en la fuente el mismo que corresponda a su declaración de renta del año gravable que coincida con el periodo declarado.

Luego de hacer un recuento de la actuación administrativa adelantada, concluyó que la compañía presentó su denuncia rentística 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 ese sentido, las declaraciones del impuesto sobre las ventas del año 2006 adquirirían firmeza en la misma fecha en que adquirió firmeza la declaración del impuesto sobre la renta, lo que significa que la declaración de IVA del bimestre II de 2006 quedaba en firme 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 expedido en el caso concreto fue oportuno.

Igualmente, solicitó tener en cuenta lo resuelto en sentencia del 14 de marzo de 2019 proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en la que se expuso que aunque la actora cumplió con los requisitos establecidos en la norma para acceder al beneficio de auditoría en la declaración de impuesto sobre la renta, dado que la administración notificó el emplazamiento para corregir dentro del término especial de firmeza, la demandante perdió el beneficio de auditoría al que se había acogido¹³.

Aseguró que el Tribunal desconoció el proceso juicioso y reglado por la normatividad vigente que llevó a cabo la autoridad tributaria, y al tiempo, inobservó el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario para las declaraciones de IVA presentadas en la época de los hechos.

¹² Folios 307 a 314 del c.p.

¹³ Exp. 54-001-23-31-000-2010-00384-00, M.P. María Josefina Ibarra Rodríguez. En la que se discutió la legalidad de los actos que modificaron el denuncia rentístico de la aquí demandante por el año gravable 2006.



ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no se pronunció.

Por su parte la **DIAN**, reiteró de manera sucinta los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación, y solicitó condenar en costas y agencias en derecho¹⁴.

El **Ministerio Público** representado por el Procurador Quinto delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia apelada, toda vez que consideró que la sentencia que sirvió de fundamento al *a quo* para adoptar su decisión es de obligatoria aplicación al ser una sentencia de unificación¹⁵.

Advirtió que el requerimiento especial fue extemporáneo, pues si la declaración de IVA se presentó el 12 de mayo de 2006 cobró firmeza el 12 de mayo de 2008 conforme a la sentencia previamente referida.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si el Requerimiento Especial 900002 proferido el 21 de agosto de 2008 y notificado el 26 del mismo mes y año fue oportuno. De ser así, la Sala deberá analizar los cargos propuestos en la demanda.

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 con el que instauró el beneficio de auditoría para 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

¹⁴ Índice 18 del expediente electrónico.

¹⁵ Índice 19 del expediente electrónico.



periodos contenidos en el año gravable del impuesto sobre la renta sometido al beneficio. [...] (Subraya la Sala)

Por su parte, la Ley 788 de 2002 en su artículo 81 adicionó el párrafo tercero al artículo 689-1 del Estatuto Tributario 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 del Estatuto Tributario y el artículo 28 de la misma ley adicionó el párrafo 4 y modificó el párrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual quedó así:

“Parágrafo 3. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 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.” (Subraya la Sala)

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

Por lo anterior, es claro que la declaración de IVA del II bimestre de 2006 presentada por la actora el 12 de mayo 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 concreto el texto de los artículos 705, 705-1 y 714 del Estatuto Tributario vigentes para la época de los hechos era¹⁶:

“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

¹⁶ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016 respectivamente.



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 períodos 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 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 verse¹⁷:

“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

¹⁷ Sentencia del 19 de noviembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20912, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido: Sentencia del 16 de julio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21798, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 28 de mayo de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23136, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 28 de mayo de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22169, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 29 de agosto de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24060, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 14 de agosto de 2019. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21793, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 28 de noviembre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22064, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



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 regirán 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 denunciario 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 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.” (Subraya la Sala)

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 de impuesto a 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 de renta, 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 Espumados del Norte Ltda. presentó la declaración de IVA del II bimestre de 2006 el 12 de mayo de 2006, fecha en que vencía el plazo para la presentación de la declaración de dicho periodo¹⁸.

¹⁸ Artículo 24 del Decreto 4714 del 26 de diciembre de 2005.



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 inciso primero del artículo 689-1 del Estatuto Tributario 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, realidad que es aceptada por las partes¹⁹.

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 No. 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 debate²⁰.

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 el fisco modificó la declaración de renta del año 2006 de la sociedad actora, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander señaló²¹:

“En ese marco circunscribiéndonos al caso concreto, se tiene que como la declaración de renta del año gravable 2006 de la sociedad atora “implicó un incremento de al menos dos punto cinco por ciento (2,5%) veces (sic) 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 pretendi 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 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.” (El resaltado y el subrayado son del 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 denuncia rentístico dentro del término de firmeza especial, lo que implicó que la actora

¹⁹ Folios 348 a 350 vto. del c.a.4.

²⁰ *Ibidem*.

²¹ Exp. 54-001-23-31-000-2010-00384-00, M.P. María Josefina Ibarra Rodríguez.



perdiera el beneficio fiscal, situación que no fue rebatida por la parte demandante en la presente etapa procesal.

Sobre el particular, la Sala dijo²²:

“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.”²³ (Subraya la Sala)

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 denunciado 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 denunciado 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 II bimestre de 2006 quedaban 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 900002 el 21 de agosto de 2008 y lo notificó el 26 del mismo mes y año, este fue oportuno²⁴. En esa medida, prospera el cargo de apelación propuesto por la administración de impuestos y la Sala pasará a estudiar los demás cargos propuestos en el escrito de demanda, en observancia del derecho al debido proceso, toda vez que a la accionante no le era dable apelar la sentencia de primera instancia al haberle resultado favorable²⁵.

Del proceso de selección para iniciar el proceso de fiscalización

La demandante considera que debido a que la declaración de renta del año gravable 2006 accedió al beneficio de auditoría, para que el fisco 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 Estatuto Tributario.

²² Sentencia del 21 de mayo de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23787, C.P. Milton Chaves García.

²³ Para el caso concreto el término de firmeza vigente y al que accedió la demandante era de 18 meses.

²⁴ Folios 352 a 364 del c.a.4.

²⁵ Artículo 350 del Código de Procedimiento Civil.



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, el cuál versa sobre IVA del II bimestre de 2006.

En todo caso, respecto de este punto de inconformidad la Sala en un caso similar indicó²⁶:

“[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 Estatuto Tributario no es incompatible ni anula las amplias facultades de fiscalización a que hace alusión el artículo 684 *ibídem*, 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 mismo ordenamiento señala:

“Artículo 779-1. 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

²⁶ Sentencia del 25 de abril de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19679, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



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 dijo²⁷:

“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 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.” (Subraya la Sala)

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.

²⁷ Sentencia del 26 de febrero de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 19090, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



En el caso bajo estudio, la resolución 14268 de 27 de noviembre de 2007 invocó los siguientes fundamentos²⁸:

“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 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 S.A., Inversiones el Cisne Dorado, Promotora Cultural del Oriente S.A., Aura María Garnica de Chacón, Marlon Chacón Garnica, ubicados Cúcuta (Norte de Santander) mediante la Resolución 14277 de 27 de noviembre de 2007²⁹.

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 D.C. 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 D.C.³⁰.

De lo anterior se concluye que las resoluciones anteriormente citadas estuvieron debidamente motivadas, pues hicieron alusión a la normativa que facultaba al fisco 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.

²⁸ Folios 4 vto. a 5 del c.a.1.

²⁹ Folios 10 vto. a 11 vto. del c.a.1.

³⁰ Folios 24 vto. a 25 y 30 a 31 del c.a.1.



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 accionante al estimar que las resoluciones de registro estuvieron falsamente motivadas por que la accionada 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

Espumados del Norte Ltda. 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.

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 Estatuto Tributario 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 Estatuto Tributario 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 *ibídem* para así asegurar la determinación correcta y oportuna de los tributos.

Adicionalmente, los artículos 742 y 743 del mismo ordenamiento disponen que las decisiones del fisco 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 el fisco 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 DIAN 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 2007³¹.

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 registro de los contribuyentes mencionados en el aparte anterior³². 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 visitas³³.

Mediante Acta de Préstamo 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 desarrolló³⁴. Así mismo, con documento fechado el 12 de febrero de 2008 la Fiscalía dispuso la entrega al fisco de 14 cajas y 2 sobres que también fueron incautados en el desarrollo de las tantas veces mencionadas diligencias de allanamiento³⁵.

Consta en el expediente que con Requerimiento Ordinario 01011 de 23 de mayo de 2008 la administración solicitó a la sociedad demandante 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 Financieros³⁶.

La actora presentó respuesta al requerimiento ordinario el 11 de junio de 2008 y adjuntó el Estado de Ganancias y Pérdidas, Balance General, auxiliar detallado por centro de costos de las ventas mensuales, balance de comprobación, certificación del revisor fiscal y un CD con los ingresos por ventas³⁷.

El 21 de agosto de 2008 el fisco expidió el Requerimiento Especial 900002 respecto del impuesto sobre las ventas del II bimestre 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 pagar³⁸.

Espumados del Norte Ltda. radicó 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 privada³⁹.

³¹ Folio 3 vto. del c.a.1.

³² Folios 4 vto. a 5 del c.a.1., 10 vto. a 11 vto. del c.a.1., 24 vto. a 25 del c.a.1. y 30 a 31 del c.a.1.

³³ Folios 7 a 10 del c.a.1., 12 vto. a 24 del c.a.1., 26 a 29 vto. del c.a.1., 31 a 32 vto. del c.a.1. y 39 vto. a 47 vto. del c.a.1.

³⁴ Folio 49 del c.a.1.

³⁵ Folio 49 vto. del c.a.1.

³⁶ Folio 342 vto. del c.a.4.

³⁷ Folios 343 a 347 vto. del c.a.4.

³⁸ Folios 352 vto. a 364 del c.a.4.

³⁹ Folios 367 a 366 vto. del c.a.5.



La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 900002 del 19 de mayo de 2009 que confirmó en los mismos términos del acto preparatorio, en la que se advirtió⁴⁰:

“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 [...].” (Resaltado propio del texto)

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

⁴⁰ Folio 393 vto. del c.a.5.



cuestión, de conformidad con el artículo 27 *ibídem* pues está probado que los ingresos fueron efectivamente recibidos y el destino de los dineros (compra de bolívares).

Espumados del Norte Ltda. interpuso recurso de reconsideración frente a la liquidación oficial de revisión y la administración decidió confirmar en su totalidad el acto recurrido⁴¹. Valga la pena destacar que ni el recurso de reconsideración ni la respuesta del requerimiento especial se acompañaron de pruebas que desvirtuaran los hallazgos de la Administración.

Pues bien, la Sala 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.

A su vez, la Sala advierte que los actos objeto de control fueron conocidos por la accionante al punto, que interpuso los recursos pertinentes y pudo someter los actos a control jurisdiccional.

Entonces, es claro que el fisco en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización y de la facultad de registro que le reconoce el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, desvirtuó la presunción de veracidad de la que gozaba la declaración de IVA del II bimestre de 2006 de la demandante.

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 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 negados 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 arrojados al expediente por el fisco eran idóneos y suficientes para que el juez se formase un juicio sobre el caso⁴².

En ese orden de ideas, se concluye que no existió transgresión al principio de justicia ni al derecho de defensa de la actora, sino que esta no logró probar la ilegalidad de los actos enjuiciados. No se accede al presente cargo.

Sanción por inexactitud

⁴¹ Folios 53 a 67 del c.p.1. y 35 a 47 del c.p.1.

⁴² Folio 63 vto. del c. de apelación de auto.



La DIAN impuso sanción por inexactitud a la contribuyente en cuantía de \$275.498.000, respecto de la cual la demandante no planteó discusión alguna en torno a su legalidad, por lo que la Sala decide mantenerla.

Sin embargo, es de destacar el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, para admitir expresamente la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, en atención a lo dispuesto en el artículo 29 de la Constitución Política ⁴³.

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, la Sala procede a reliquidar 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:

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
	DIAN	C DE E
Saldo a pagar determinado	178.161.000	178.161.000
Saldo a pagar declarado	5.975.000	5.975.000
Base de sanción	172.186.000	172.186.000
Porcentaje de sanción por inexactitud	160%	100%
Valor sanción por inexactitud	275.498.000	172.186.000

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y en su lugar, negará las pretensiones de la demanda y en aplicación del principio de favorabilidad en las sanciones declarará la nulidad parcial de los actos enjuiciados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenará tener como sanción por inexactitud la liquidada por la Sala en segunda instancia.

Condena en Costas

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, concordante con el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, debido a que considera que la actuación de las partes no fue temeraria ni de mala fe.

⁴³ **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.”



Radicado: 54001-23-31-000-2010-00382-02 (25748)
Demandante: Espumados del Norte Ltda. en Liquidación
FALLO

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,

FALLO

PRIMERO: Revocar la sentencia del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en el trámite del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Espumados del Norte Ltda. en Liquidación. En su lugar:

“**PRIMERO: Negar** las pretensiones de la demanda y en aplicación del principio de favorabilidad en las sanciones **Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión 900002 del 19 de mayo de 2009 y de la Resolución 900080 del 8 de junio de 2010.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, téngase como sanción por inexactitud la liquidada por la Sala en segunda instancia.”

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO