SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiuno (21) de marzo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 08001-23-33-000-2013-00031-01 (21224)
Demandante: RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas 6º bimestre del año gravable 2008. Valoración probatoria de documentos obtenidos en diligencia de registro.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 2 de diciembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 19 de enero de 2009, Rodríguez Jaramillo & Cía S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º

bimestre del año gravable 2008, en la cual liquidó un saldo a pagar de $12.343.000[1].

El 28 de septiembre de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla ordenó mediante las Resoluciones 0011 y 0012 el registro a los establecimientos y oficinas de la sociedad Rodríguez Jaramillo & CIA. LTDA, ubicados en la ciudad de Barranquilla, en los términos del artículo 779-1 del Estatuto Tributario[2]. La diligencia de registro fue realizada el mismo día y en el Acta se relacionaron los documentos que fueron retirados por los funcionarios de la DIAN[3].

El 15 de octubre de 2010, la División de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla diligenció el acta de verificación de los documentos encontrados en la diligencia de registro[4].

El 25 de noviembre de 2010, la Administración profirió el Requerimiento Especial 022382010000251, en el que propuso adicionar los ingresos por ventas, lo cual generó un impuesto a cargo por la suma de $149.653.000, además, liquidó la sanción por inexactitud por $219.696.000[5].

---

[1] De acuerdo con los datos consignados en el Requerimiento Especial y la Liquidación Oficial de Revisión.
[2] Folios 120 a 123 cuaderno de anexos 1
[3] Folios 124 a 129 c.a.1
4 Folios 146 a 148 c.a.1
5 Folios 149 a 157 c.a.1

El 29 de agosto de 2011, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 022412011000165, la Administración confirmó las glosas propuestas en el requerimiento especial[6].

Mediante Resolución 900.197 de 24 de septiembre de 2012, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente contra la liquidación oficial, en el sentido de confirmar el acto recurrido[7].

DEMANDA

Rodríguez Jaramillo & Cía SAS, en ejercicio del medio de control consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitó lo siguiente:

> ***«PRIMERO.-*** *Que se declare la nulidad de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la Declaración del Impuesto a las ventas correspondiente al sexto Bimestre del año Gravable 2008 y se determinaron mayores valores, a saber:*
>
> *1.- Requerimiento Especial No. 022382010000251 de 25 de noviembre de 2010.*
>
> *2.- Liquidación Oficial impuesto Sobre las Ventas- Revisión No 022412011000165 de 29 de agosto 2011.*
> *3.- Resolución No 900.197 de 24 de septiembre de 2012, "Por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración.*

6 Folios 33 a 44 c.p.
7 Folios 53 a 58 c.p.

Actos estos que desconocieron la firmeza de la declaración de venta periodo 6° año gravable 2008, presentada por mi representada.

SEGUNDO: *Que se declare la firmeza de la Declaración de Venta Periodo 6° año gravable 2008, presentada por la sociedad* ***Rodríguez Jaramillo & Cía. S.A.S.****, sociedad debidamente constituida con domicilio principal en la ciudad de Barranquilla, identificada con NIT. No. 802.014.314-8.*

TERCERA: *Que como consecuencia de esas declaraciones, se señale que la sociedad Rodríguez Jaramillo & Cía.. S.A.S., identificada con NIT No 802.014.314-8, no está obligada al pago del saldo establecido en la liquidación oficial atacada por valor de $357.006.000,00*

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

QUINTA*: que se condene a la NACIÓN, MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN-, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos".*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 730 numeral 6°, 742, 743, 773, 774, 776 y 777 del Estatuto Tributario.
- Decreto 2649 de 2003.

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

Explicó que, contrario a lo afirmado por la demandada en el requerimiento especial, no consta en el expediente la citación al representante legal y revisor fiscal para que pudieran controvertir los hallazgos encontrados en el registro.

Manifestó que no se tuvieron en cuenta las pruebas retiradas por los funcionarios el día del registro, lo cual viola el debido proceso y es causal de nulidad, de acuerdo con el numeral 6º del artículo 730 del E.T.

Adujo que no se apreciaron los tiquetes de tarjeta de crédito y débito que soportan las planillas diarias de ventas y cuadres de cajas diarias por cada uno de los puntos de venta, pero se le dio validez al presupuesto de ventas proyectadas para el año 2008 que se copió del programa Excel, como si fuera la contabilidad de la empresa, lo cual desconoce los artículos 742 y 776 del E.T.

Señaló que, si se hubiera analizado toda la documentación e información en conjunto, comparándola con el presupuesto de ventas proyectadas de enero a diciembre de 2008, el resultado hubiera sido diferente, por lo que se vulneró el artículo 743 del E.T.

Afirmó que no se tuvo en cuenta la Administración practicó inspección de los libros de contabilidad, en la que se registra que los ingresos, costos, deducciones e impuestos descontables son los registrados en la contabilidad y sus soportes, documento que, al

igual que los demás que fueron retirados en la diligencia de registro, no se tuvieron en cuenta.

Adujo que, no se valoró la certificación del revisor fiscal, en la que da fe que los registros contables fueron tomados de los soportes, desconociendo lo establecido en el artículo 777 del Estatuto Tributario.

Aseguró que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, confirmó las liquidaciones oficiales correspondientes a los bimestres 2, 3, 5 y 6 del año 2008, con la única prueba del presupuesto proyectado para el año 2008, sin soporte físico y sin explicación jurídica y la División Jurídica revocó las liquidaciones oficiales de los bimestres 1 y 4 de 2008 con la misma prueba, lo cual crean inseguridad jurídica contraria a la sentencia C-491 de 2006 de la Corte Constitucional.

Expuso que la entidad alega que la carga de la prueba corresponde al contribuyente, pero no tiene en cuenta que las pruebas reposaron en la Administración por más de un año y le correspondía depurarla y valorarla. Indicó que la DIAN debió explicar en los actos demandados cómo analizó el material probatorio y demostrar cuál fue la sumatoria de las facturas, tiquetes, planillas de cuadre, etc., para demostrar las diferencias y dejar evidencia en el expediente de las operaciones efectuadas.

Resaltó que era tan débil la prueba del presupuesto de ventas proyectado 2008, que se notificaron autos de inspecciones tributaria y contable con posterioridad al registro, pero a la fecha de la visita todos los documentos reposaban en la Administración, por esa razón, solo se inspeccionaron los libros de contabilidad.

Sostuvo que la prueba que sirvió de sustento a la actuación demandada es ajena a la contabilidad y a sus soportes, e insistió en que por las mismas razones se revocaron las liquidaciones oficiales que modificaron las liquidaciones privadas del impuesto a las ventas correspondientes a los periodos 1 y 4 del año gravable 2008.

Reprochó que la entidad pretenda tomar como falsos los documentos soportes de la contabilidad de la sociedad, para imponer una sanción por inexactitud sin pruebas suficientes, lo cual genera un enriquecimiento sin justa causa.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Propuso la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, porque al momento de presentar el recurso de reconsideración, no se plantearon argumentos relacionados con el enriquecimiento sin justa causa. Adujo que se presenta un hecho nuevo, que no se ventiló en sede administrativa.

Señaló que la actora tuvo la oportunidad de controvertir los hallazgos encontrados en la diligencia de registro y ejerció su derecho de defensa al responder el requerimiento especial e interponer el recurso de reconsideración.

Manifestó que, en el requerimiento especial, se le explicaron a la sociedad las glosas que debían ser corregidas y los motivos de hecho y derecho de la modificación.

Explicó que, con base en las copias extraídas de los sistemas del contribuyente el día de la diligencia de registro, del archivo denominado "VENTAS REALES RODRIGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA NIT. 802.014.314 REPORTE MENSUAL DE NOVIEMBRE A DICIEMBRE DE 2008, POR ALMACENES", la División de Gestión de Fiscalización propuso adicionar a la declaración bimestral del impuesto sobre las ventas correspondiente al sexto bimestre del año 2008.

Precisó que la DIAN analizó las pruebas aportadas, tales como la certificación de revisor fiscal y las planillas de cuadre diario de caja donde se especifica la forma de pago. Adujo que las planillas aportadas por el contribuyente corresponden a archivos generados en EXCEL, que no tienen respaldo contable alguno y no se allegaron soportes externos o internos que respalden las transacciones señaladas, razón por la cual no fueron estimadas por la entidad.

Destacó que la certificación de Revisor Fiscal es inadmisible, porque la inexistencia de la contabilidad para la contabilización de las ventas por el sexto bimestre del año 2008 es un hecho establecido por la entidad y aceptado por el responsable, con el argumento que la información estaba en poder de la DIAN. Agregó que la certificación fue soportada con unas planillas de registro de ventas por almacén que corresponden a unos archivos de Excel que no tienen respaldo contable.

Alegó que no existe falsa motivación, porque la entidad fundamentó sus decisiones en el material probatorio allegado al expediente y la actuación se ciñó los lineamientos del artículo 743 del Estatuto Tributario y demás normas pertinentes.

Consideró errada la interpretación de la demandante, respecto de la contradicción en la que incurre la entidad al revocar unos actos administrativos correspondientes al impuesto sobre las ventas del primer y cuarto bimestre del año 2008, con los mismos presupuestos fácticos y jurídicos del presente caso, porque si bien los presupuestos son similares, el acervo probatorio encontrado en los expedientes es diferente.

Aseguró que no se configura el enriquecimiento sin justa causa, debido a que los actos administrativos se encuentran ajustados a derecho y este tema constituye un hecho nuevo que no se relaciona con la litis.

Concluyó que no existe firmeza de la declaración, porque el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses con la notificación del auto de inspección tributaria, en los términos del artículo 706 del Estatuto Tributario.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial celebrada el 17 de octubre del 2013, el Tribunal resolvió la excepción previa de falta de agotamiento de la vía gubernativa formulada por la DIAN, en el sentido de indicar que si bien no se propuso en sede administrativa el posible enriquecimiento sin causa en que pudo haber incurrido la parte demandada, este no constituye un nuevo hecho sino un argumento que en defensa del demandante que está implícito en los expuestos en el trámite en sede administrativa, razón por la cual no le dio prosperidad a la excepción planteada.

A continuación, fijó el litigio y no decretó pruebas por no haber sido solicitadas por las partes, además, que los antecedentes administrativos fueron allegados por la demandada con la contestación de la demanda[8].

SENTENCIA APELADA

[8] Fls. 28 a 31 c.p.

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las súplicas de la demanda, por lo siguiente:

Luego de hacer referencia al marco legal que sustenta las facultades de fiscalización de la DIAN, entre ellas la de registrar los establecimientos de comercio de los contribuyentes, señaló que, contrario a lo afirmado por la actora, en cuanto a que no tuvo la oportunidad de controvertir las pruebas recaudadas en la diligencia de registro antes de que se profiriera el requerimiento especial, en la demanda se afirma que el acta de la diligencia de registro fue firmada por las partes y la oportunidad para presentar los descargos se da en el término para dar respuesta al requerimiento especial.

Observó que la certificación expedida por el revisor fiscal de la sociedad no contiene cifras ni ningún otro tipo de información y no se precisó si tal información constaba en el registro de los libros de contabilidad para el periodo en discusión, por lo que, ante el incumplimiento de los requisitos legales, no se le puede otorgar plena validez a lo certificado.

Indicó que la certificación no se refirió al monto de los ingresos, como tampoco si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales y si las operaciones están debidamente respaldadas por comprobantes internos y externos.

Advirtió que el enriquecimiento sin causa no constituye por si solo una causal de anulación de los actos y de encontrarse probado sería consecuencia de una nulidad previamente declarada, razón por la cual no prospera el cargo.

Manifestó que no le asiste razón al demandante respecto de la prescripción de la facultad sancionatoria[9], ya que el término para notificar el requerimiento especial comienza a contarse a partir de la fecha de presentación de la declaración de ventas correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2008, esto es, el 21 de enero de 2009, por lo que los dos años irían hasta el 21 de enero de 2011 y el requerimiento especial se notificó el 30 de noviembre de 2010.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora, inconforme con la decisión de primera instancia, apeló la sentencia con los siguientes argumentos:

Dijo que los actos administrativos no están fundamentados en la realidad fáctica y no es concordante con la normativa vigente. Anotó que existe falsa motivación al equiparar la contabilidad del contribuyente, con el presupuesto de ventas del año 2008.

[9] Se precisa que la actora no expuso este cargo en la demanda.

Indicó que los hechos no fueron valorados en su conjunto y no es cierto que exista una diferencia de ingresos, toda vez que se tomó como ingresos los valores copiados de los presupuestos de ventas proyectadas en archivo Excel para el año 2008, sin ningún fundamento jurídico y no en las ventas reales registradas en la contabilidad, facturas de venta, tiquetes de tarjeta crédito y débito, ventas a créditos y con bonos, soportes válidos para registrar los ingresos de acuerdo con los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario.

Manifestó que la Administración no puede darle valor de plena prueba a documentos que no lo tienen, en una clara violación de lo establecido en los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario. Adujo que no se demostró que los presupuestos de ventas proyectados para el año 2008, tengan conexidad con la realidad de los registros y soportes contables.

Señaló que no se tuvieron en cuenta las pruebas retiradas de la operación de registro, como lo demuestra el acta de retiro de documentos donde fueron relacionados.

Reiteró que la DIAN no puso en conocimiento del representante legal de la sociedad los hechos encontrados en la operación, motivo por el cual no se entiende que en los actos administrativos se afirme que fueron citados el gerente y el revisor fiscal.

Expuso que la Administración omitió en vía gubernativa precisar que pruebas obran en el expediente y cómo las valoró, ya que se le dio validez e idoneidad probatoria a un presupuesto de ventas proyectado para el año 2008 y que elaboran todas las empresas de acuerdo con las expectativas del mercado.
Aseguró que ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial, se indica por qué no se le dio validez a la contabilidad, facturas, tiquetes de tarjetas débito y crédito y, planillas de los cuadres diarios de caja por almacén.

Consideró que no se determinó de manera expresa y concreta qué se discutía con la Administración, no se señaló lo que se debía probar y no se determinó en qué se originaba la diferencia, por lo que se violó el debido proceso.

Alegó que para adicionar ingresos se deben aportar pruebas y aun obrando estas en el expediente, no fueron valoradas en su conjunto. Anotó que, para ser desvirtuadas por el contribuyente, la entidad debe dar las explicaciones y sustentaciones jurídicas económicas.

Resaltó que al no dar a conocer al contribuyente las motivaciones de la Administración para reconocer como prueba un documento de Excel que carece de soportes, se viola el debido proceso.

Afirmó que no procede la sanción por inexactitud, porque el contribuyente ha justificado los ingresos declarados, no hay dato

equivocado, incompleto o desfigurado y se presenta una diferencia de criterio entre lo que afirma la Administración y la realidad fáctica incluida en la declaración de ventas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no intervino en esta etapa procesal.

La **demandada** reiteró lo expuesto durante todo el proceso. Insistió en señalar que las amplias facultades de fiscalización permiten a la entidad decretar el registro, con el fin de determinar en forma correcta los tributos y evitar que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento, en los términos del artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

Manifestó que en la diligencia de registro se aseguraron documentos físicos y magnéticos y de estos últimos se extrajo un archivo denominado "ventas reales RODRIGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA NIT. 802.014.314-8, REPORTE MENSUAL DE NOVIEMBRE A DICIEMBRE 2008 POR ALMACENES", entregado en forma impresa por la sociedad, en el que anexa el reporte mensual de ventas de enero a diciembre de 2008 y para los meses de noviembre a diciembre de 2008.

Precisó que no hubo oposición a lo consignado en el acta de la diligencia de registro suscrita por las partes, que goza de plena confiabilidad, toda vez que fue obtenida legalmente en las oficinas administrativas del contribuyente, diligencia en la cual se garantizó el derecho de defensa y el debido proceso.

Anotó que las pruebas que presentó la sociedad en la respuesta al requerimiento especial fueron valoradas por la Administración en la liquidación oficial de revisión.

Concluyó que, de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial se notificó dentro del término legal y teniendo en cuenta que la sociedad no desvirtuó la existencia de los ingresos adicionados por la Administración, procede la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 ibídem.

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales se modificó la declaración del impuesto a las ventas por el 6º bimestre del año gravable 2008, presentada por la sociedad Rodríguez Jaramillo y Cía. Ltda.

En los términos del recurso de apelación, debe analizarse si: i) los actos demandados incurrieron en falsa motivación al adicionar ingresos a la declaración privada del contribuyente, ii) se violó el derecho al debido proceso en la valoración probatoria de los documentos obtenidos por la Administración en la diligencia de registro practicada y por no haber sido citados el gerente y revisor fiscal de la actora y iii) procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

Previo a resolver el fondo del asunto planteado, se advierte que, frente a una controversia idéntica entre las mismas partes, pero por un periodo gravable distinto, se pronunció la Sala en sentencia del 1º de marzo de 2018, Exp. 21293, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, razón por la cual se reiterará el criterio expuesto en dicha oportunidad.

Falsa motivación y violación al debido proceso

La actora argumentó que no es cierta la diferencia de los ingresos en que se sustenta la Administración para modificar la declaración privada, toda vez que se fundamentó en un presupuesto de ventas proyectado para el año 2008, cuando las ventas reales se demuestran con la contabilidad, las facturas, lo tiquetes de tarjeta crédito y débito, ventas a crédito y bonos, que no fueron tenidas en cuenta ni valorados por la demandada.

La DIAN insistió en la legitimidad, confiabilidad, idoneidad y oportunidad de las pruebas obtenidas en la diligencia de registro y señaló que no fueron desvirtuadas con los medios de prueba allegados por el contribuyente.

En relación con la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en esta causal, se debe demostrar una de las siguientes circunstancias[10]: «*a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente».*

En el presente caso, la Sala observa que la DIAN ordenó mediante las Resoluciones 0011 y 0012 de 28 de septiembre de 2009, el registro de establecimientos y oficinas de la sociedad RODRIGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA, con el fin de esclarecer presuntas anomalías cometidas por la sociedad, sus socios, representantes legales, asesores, funcionarios o terceras personas.

En las diligencias de registro realizadas el 28 de septiembre de 2009, los funcionarios de la DIAN retiraron fólderes que contenían *voucher*s, facturación, impuestos, informes, relación de ventas,

[10] Sentencia del 6 de julio de 2016, Exp. 19909, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

también documentos denominados cuadres de caja, contabilidad, entre otros, como quedó registrado en las respectivas actas[11].

En el acta de verificación de documentos encontrados en el registro, se indicó que al representante legal de la sociedad se le informó que durante la diligencia de registro se encontró en los sistemas de la compañía, un archivo denominado "VENTAS REALES DE RODRIGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA" donde se relacionan las ventas totales por almacén, en el que se registran ventas por $1.437.513.116 para los meses de noviembre y diciembre de 2008[12]. Señala el acta, que el representante legal y el revisor fiscal argumentaron que se trataba de estadísticas que se proyectaban al inicio del año, para ser comparadas con las ventas reales.

En el Requerimiento Especial se indicó que a la sociedad se le abrió investigación por el impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en la que *«se le profirieron y notificaron Auto de Inspección Tributaria No 022382009000183 y* ***Auto de Inspección Contable No 022382009000307 de fecha 11 de Noviembre de 2009, donde se levantó Informe de Libros de Contabilidad, se anexaron fotocopias de facturas de compras, donde además de verificar su costo o gasto, se hizo lo propio con el IVA descontable, no encontrando diferencia en los ingresos y los impuestos descontables declarados y los contabilizados****. (Expediente de Renta DT-2008-2009-005146)»[13]. (Negrillas fuera de texto)*

---

[11] Fls. 124 a 126 c.a.
[12] Fl. 146 c.a.
[13] Fl. 152 c.a. del Requerimiento Especial. En el expediente no reposan los actos administrativos relacionados con el expediente de renta.

Con fundamento en el archivo denominado "VENTAS REALES DE RODRIGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA", que se encontró en la diligencia de registro, la DIAN concluyó que existía una omisión de ingresos por valor de $858.186.116[14], para lo cual únicamente detalló lo siguiente:

MESES	**VALOR VENTAS ($)**
Noviembre de 2008	363.079.892
Diciembre de 2008	1.074.433.224
TOTAL INGRESOS EN EL BIMESTRE 6º DE 2008	**1.437.513.116**

Sin embargo, la entidad no hizo referencia a la documentación que encontró y retiró de las oficinas o establecimientos de la sociedad.

En la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración señaló que soportó la adición en los archivos *"VENTAS REALES DE RODRIGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA 802.314.814, REPORTE MENSUAL DE ENERO A DICIEMBRE DE 2008"*, y desestimó el Certificado de Revisor Fiscal aportado con la contestación al requerimiento especial, por no tener respaldo contable alguno.

Vale la pena resaltar que, tanto en la respuesta al requerimiento como en el recurso de reconsideración, la demandante insistió en que «*no se tuvieron en cuenta la cantidad de pruebas físicas relacionadas en el acta levantada el 28 de septiembre de 2009, tales como tiquetes de*

[14] Ingresos declarados por el contribuyente fueron de $579.327.000. (fl. 153 c.a.)

máquinas registradoras (asimiladas a facturas de venta), los cuadres de caja de ventas diarias donde se especifica la forma de pago tales como efectivo, tarjetas débito, crédito bonos etc., que de haberlos revisado hubieran constatado las diferencias, con el presupuesto de vetas proyectado por la gerencia para el año 2008,…»[15].

Sobre el anterior argumento, no se dijo nada en la liquidación oficial de revisión, para solo cuestionar la idoneidad de la certificación del revisor fiscal aportada en la respuesta al requerimiento especial y desconocer su validez probatoria y, al resolver el recurso de reconsideración, la entidad omitió cualquier pronunciamiento sobre la solicitud de análisis probatorio realizada por la parte demandante y fundamentó su decisión en tesis doctrinales y jurisprudenciales sobre la violación al debido proceso, la motivación del acto, la presunción de veracidad y el valor probatorio del certificado de revisor fiscal aportado en la repuesta al requerimiento especial.

De acuerdo con lo anterior, la Sala concluye que, para liquidar los ingresos que fueron adicionados, la DIAN solo se apoyó en la información registrada en el archivo de Excel denominado "VENTAS REALES DE RODRIGUEZ JARAMILLO Y CIA LTDA" para los meses de noviembre y diciembre de 2008, sin tener en cuenta las otras pruebas que recaudó durante la diligencia de registro que practicó el 28 de septiembre de 2009, constituida por los documentos relacionados en el acta de la diligencia de registro, la cual debió ser

[15] Fls. 159 a 160 c.a.

valorada por la entidad, para confrontarlos con la información registrada en el archivo mencionado y así tomar la decisión en los términos del artículo 742 del Estatuto Tributario, que dispone:

> ***ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.*** *<Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 32> La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.*

Así mismo, la DIAN pudo acudir a otros medios probatorios, para tener certeza sobre la realidad de los ingresos obtenidos por la sociedad durante el sexto bimestre del año 2008. Observa la Sala que la información registrada en el archivo Excel, no permite identificar con certeza que correspondía a ingresos recibidos por la sociedad, máxime cuando en la investigación relacionada con el impuesto sobre la renta correspondiente al año 2008, no se encontró diferencia entre los ingresos declarados y los contabilizados, es decir, la DIAN no cuestionó la contabilidad de la sociedad, por lo que esta constituye una prueba a su favor, en los términos de lo establecido en el artículo 772 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, la Sala concluye que en el presente asunto, a pesar de que la DIAN tenía en su poder documentos que podían ser valorados para determinar la realidad de los ingresos obtenidos por la sociedad durante el bimestre en discusión y que la actora solicitó en las diferentes instancias que se valoraran, tal petición no fue

atendida por la DIAN, pues se limitó, con base en el archivo de Excel encontrado en la diligencia de registro, a realizar la sumatoria de los ingresos que arrojaba dicho documento.

En esas condiciones, se advierte que se configuró la alegada falsa motivación, pues no está debidamente probada la omisión de ingresos y la Administración no integró a la valoración probatoria otros documentos que fueron obtenidos en sede administrativa.

Las anteriores razones son suficientes para dar prosperidad al recurso de apelación, por consiguiente, la Sala se relevará del análisis de los demás cargos.

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso. A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al 6º bimestre del año gravable 2008, presentada por la demandante.

En relación con la pretensión de nulidad del requerimiento especial, se advierte que es un acto de simple trámite, porque se limita a proponer las modificaciones que la Administración pretende efectuar a la liquidación privada, entonces, dada su naturaleza de acto preparatorio, no es objeto de control jurisdiccional, por lo tanto, la Sala se inhibirá de pronunciarse de fondo sobre dicho acto.

En cuanto a la condena en costas, se observa que, si bien la decisión que se adopta en esta instancia es favorable a las pretensiones de la actora, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, no condenará a la parte demandada, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 2 de diciembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

2. ***INHÍBESE*** la Sala para pronunciarse de fondo respecto de la legalidad del Requerimiento Especial 022382010000251 del 25 de noviembre de 2010, expedido por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla.

3. ***ANÚLANSE*** la Liquidación Oficial de Revisión 022412011000165 del 29 de agosto 2011 y la Resolución 900.197 del 24 de septiembre de 2012, proferidas por la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre del año gravable 2008, presentada por la sociedad RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA.

4. A título de restablecimiento del derecho, ***DECLÁRASE*** en firme la declaración del impuesto sobre las ventas del 6º bimestre del año gravable 2008, presentada por la sociedad RODRÍGUEZ JARAMILLO & CIA LTDA.

5. Sin condena en costas en esta instancia.

Acéptase la renuncia al poder que le fue conferido por la U.A.E. DIAN a la doctora Gladys Oliva Ulloque Berdejo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 76 del C.G.P.
Reconócese personería para actuar en representación de la parte demandada a la doctora Yadira Vargas Roncancio, en los términos del poder que obra en el folio 209.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

MILTON CHAVES GARCÍA **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**
Presidente de la Sección

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Ausente