



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 13001-23-33-000-2012-00056-01 (20877)
Demandante: M.V.C. S.A.
Demandado: UAE DIAN

Tema: RENTA 2007. FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN. SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL POR EFECTO DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA DECRETADA DE OFICIO.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial de la UAE DIAN contra la sentencia del 22 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que decidió (fol. 216):

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412011000048 del 25 de abril de 2011, mediante la cual se modificó la declaración de renta del año gravable 2007 presentada por la Sociedad M.V.C. S.A. y de la Resolución No. 900047 de 15 de mayo de 2012, que resolvió un recurso de reconsideración, de conformidad con lo dispuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se ordena dejar en firme la declaración presentada por M.V.C. S.A. por el impuesto de Renta y Complementarios por el año gravable 2007 presentada el 24 de abril de 2008 con el sticker No. 91000053102036 en el formulario 1107601544215.

TERCERO: Sin condena en costas de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 062412011000048, del 25 de abril de 2011, mediante la cual modificó la declaración de renta presentada por MVC S.A. por el año gravable 2007, en el sentido de adicionar ingresos de \$159.387.000 (renglón 48), rechazar costos de \$215.290.000 (renglón 51), rechazar retenciones en la fuente de \$8.033.000 (renglón 81), imponer sanción por inexactitud de \$88.973.000 (renglón 82) y fijar un saldo a pagar de \$193.834.000 (fols. 33 a 46).

Mediante la Resolución nro. 900.047, del 15 de mayo de 2012, la DIAN accedió parcialmente a las razones planteadas en el recurso de reconsideración formulado por la sociedad contribuyente.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

Mediante apoderado judicial, la sociedad M.V.C. S.A. formuló ante el Tribunal Administrativo de Bolívar las siguientes pretensiones, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (fol. 2):

1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión NO. 062412011000048 del 25 de Abril de 2011, expedida por la Jefe de la

División de Gestión de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, mediante la cual se modificó la Declaración de renta de año gravable 2007 presentada por mi poderdante, el contribuyente Sociedad M V C S.A. NIT. 806.013.308.

2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900047 del 15 de Mayo de 2012, expedida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante la cual se resolvió el recurso de Reconsideración interpuesto por mi poderdante en la vía gubernativa contra la liquidación oficial de revisión mencionada en el numeral anterior.

3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representado en el sentido de que se le exima de pagar el valor liquidado como saldo a pagar en la liquidación de revisión impugnada y confirmada por la subdirección de recursos jurídicos.

4. Que a título de restablecimiento del derecho, se ordene el archivo definitivo del proceso que, por Jurisdicción Coactiva, se adelante o se pudiera adelantar contra mi mandante y, que tuviera su origen el expediente administrativo No. BF 2007 2008 001755, adelantado por la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, en contra de mi representado, contribuyente M V C S.A. NIT. 806.013.308, por la vigencia fiscal 2007.

5. Se condene en costas a la entidad demandada.

6. Se declare en firme la Declaración de Renta identificada con el Sticker No. 91000053102036 del año gravable 2007, presentada por mi representada.

La demandante invocó como normas violados los artículos 29 y 228 de la Constitución; 6 del Código de Procedimiento Civil; 82, 647, 705, 706, 714 y 730 del Estatuto Tributario. El concepto de la violación planteado se resume así:

1- Violación del derecho al debido proceso

Sostuvo que la DIAN violó el derecho al debido proceso de la sociedad, al notificar extemporáneamente el requerimiento especial, esto es, cuando, según su dicho, la declaración de renta presentada por el año 2007 ya había adquirido firmeza.

Manifestó que el auto de inspección tributaria notificado por la DIAN el 1 de agosto de 2008 no tuvo el efecto de suspender los términos para notificar el requerimiento especial en la forma dispuesta en el artículo 706 del ET, porque la DIAN no desplegó ninguna actividad dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto.

Explicó que, como la declaración de renta fue presentada el 24 de abril de 2008, y dentro del procedimiento administrativo se le notificó emplazamiento para corregir la declaración el 20 de octubre de 2008, entonces la DIAN tenía hasta el 24 de mayo de 2010 para notificarle el requerimiento especial; pero que solo lo hizo el 23 de julio de 2010, cuando a su entender ya había adquirido firmeza la declaración privada.

También señaló que la violación del derecho al debido proceso se manifestó con la falta de motivación de los actos acusados, toda vez que no contienen las razones fácticas y jurídicas que dieron lugar a las glosas discutidas.

2- Violación del artículo 82 del ET

Alegó que la DIAN no reconoció como costo presunto el 75% del valor de los ingresos que fueron adicionados, argumentando que había indicios de que los costos informados no eran reales o no se podían comprobar.

3- Procedencia de los costos rechazados

Afirmó que de los costos rechazados por la DIAN por valor de \$9.042.950, correspondían a pagos menores hechos a asalariados no inscritos en el RUT. Adicionalmente, sostuvo que la suma de los costos rechazados ascendía a \$33.864.019 y no a \$36.669.219 como concluyó la DIAN.

4- Improcedencia de la sanción por inexactitud

Señaló que la sanción por inexactitud era improcedente, porque no se configuraron los supuestos del artículo 647 del ET.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció frente a los cargos de violación así:

Señaló que el requerimiento especial se notificó dentro del término señalado en el artículo 705 del ET, teniendo en cuenta que el auto que decreto la inspección tributaria y el emplazamiento para suspendieron el plazo para notificar el requerimiento especial por un total de cuatro meses.

Adujo que con ocasión de la inspección tributaria decretada se revisó la información exógena remitida por el contribuyente y por terceros el 8 de septiembre y el 10 y 15 de octubre de 2008, y se visitaron las instalaciones de la sociedad el 9 de marzo de 2010.

Precisó que el artículo 706 del ET no señala término alguno de duración de la inspección tributaria, y que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, está debe realizarse dentro de los dos años que señala el artículo 705 *ibidem*.

Indicó que no es cierto que los actos demandados no estuvieran motivados, pues en ellos se explicó que el rechazo de los costos obedeció al desconocimiento de lo previsto en el literal c) del artículo 117-2 del ET. En cuanto al rechazo de los pagos laborales deducidos, sostuvo que esto obedeció a que no se acreditó el pago de aportes parafiscales. Frente a la sanción por no enviar información del artículo 651 del ET, adujo que se impuso porque la demandante no remitió en tiempo la información que le fue pedida con el requerimiento ordinario, y la sanción por inexactitud tuvo lugar porque se tipificó la conducta sancionable descrita en el artículo 647 *ibidem*.

En cuanto a la violación del artículo 82 del ET, indicó que su aplicación procede porque se trata de costos relacionados con la adquisición o producción de activos, lo que no corresponde al caso de la demandante.

Sobre la procedencia de los costos por pagos laborales a terceros, explicó que no es acertado afirmar que las personas naturales asalariadas no están obligadas a inscribirse en el RUT, pues si están obligadas a declarar renta deben hacer la inscripción y tener una

copia del mismo. Añadió que la demandante no probó que las personas naturales asalariadas con las que tiene vínculo laboral y las demás personas con las que no lo tenía no están obligadas a inscribirse en el RUT, por la profesión u oficio que desarrollan. Por lo tanto, agregó, era procedente el rechazo de los costos discutidos.

Frente a la sanción por inexactitud, planteó que era procedente porque la demandante omitió ingresos e incluyó costos sin los soportes correspondientes, conductas tipificadas como sancionables en el artículo 647 del ET. En cuanto a la sanción por no informar, explicó que se impuso porque la información fue allegada extemporáneamente, es decir, con la respuesta al requerimiento especial.

Sentencia apelada

El tribunal de primera instancia consideró que sí se violó el derecho al debido proceso de la demandante, porque la DIAN notificó extemporáneamente el requerimiento especial. Advirtió que la inspección tributaria decretada el 1 de agosto de 2008 no se llevó a cabo dentro de los tres meses siguientes, por lo que no tuvo la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial en los términos del artículo 706 del ET.

Sostuvo que la jurisprudencia del Consejo de Estado ha señalado que la finalidad de decretar la inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si no se realiza dentro de los tres meses siguientes no opera la suspensión prevista en el artículo 706 del ET.

Por lo anterior, el tribunal anuló los actos demandados y se abstuvo de analizar los demás cargos de la demanda.

Recurso de apelación

La DIAN apeló la decisión del tribunal y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia. Al efecto:

Planteó que conforme al artículo 706 del ET la suspensión del término para notificar el requerimiento especial opera cuando de oficio se

practica inspección tributaria, y que los tres meses que dura la suspensión se cuentan desde la notificación del auto que la decreta.

Manifestó que en el *sub lite*, inicialmente el plazo para notificar el requerimiento especial corría hasta el 24 de abril de 2010 pero que, dada la notificación del emplazamiento para corregir hecha el 20 de octubre de 2008, se suspendió dicho término por un mes, con lo cual vencía el 24 de mayo de 2010; sin embargo, por efecto del auto que decretó la inspección tributaria, se suspendió nuevamente el término para notificar el requerimiento especial, en esta ocasión por tres meses, de modo que la declaración revisada solo quedaría en firme el 24 de agosto de 2010 y antes de esa fecha, esto es el 23 de julio de 2010, fue notificado el requerimiento especial.

Alegatos de conclusión

La demandante reiteró lo dicho en la demanda, en tanto que la DIAN insistió en lo que argumentó en el recurso de apelación.

Concepto del ministerio público

El ministerio público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, le corresponde a esta Sala pronunciarse sobre la sentencia de primera instancia con la cual se declaró la nulidad de los actos acusados.

Concretamente, se debate si la inspección tributaria decretada en el marco del procedimiento de revisión administrativa de la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante tuvo el efecto de suspender, por tres meses, el término para la notificación oportuna del requerimiento especial que impide que quede en firme la autoliquidación del tributo.

2. Al respecto se debe considerar que, por mandato del artículo 703 del ET, antes de proferir la liquidación oficial de revisión, la Administración debe expedir, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta. El término para notificarlo está regulado en el artículo 705 del ET que, en la versión vigente para el momento de ocurrencia de los hechos objeto de enjuiciamiento, establecía como regla general un plazo de dos años que comenzaría a correr, según el caso, (i) desde el vencimiento del término para declarar, si la declaración a revisar se hubiere presentado oportunamente; (ii) desde la fecha de la presentación de la declaración, si se tratara de una declaración extemporánea; o (iii) desde la fecha de la solicitud de devolución o compensación del saldo a favor.

Sin embargo, por disposición expresa del artículo 706 de la misma codificación, el plazo para notificar el requerimiento especial se suspende cuando se practique una inspección tributaria dentro del procedimiento de revisión de la declaración. En el caso de que la prueba sea decretada de oficio, la suspensión será por el término de tres meses, contados a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta.

El alcance de la mencionada causal de suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial ha sido aclarado suficientemente por la jurisprudencia de esta Sección, en particular, en cuanto obedece a dos cuestiones. En primer lugar, el momento a partir del cual se entiende suspendido el término para notificar el requerimiento especial y, en segundo lugar, los requisitos necesarios para que, efectivamente, opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

En la sentencia del 26 de marzo de 2009, dictada en el expediente 16727 (CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), se manifestó que *"ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución"*, jurisprudencia que descarta de plano la

posibilidad de que se entienda que el término se suspende en el momento en el que inicie la práctica de la diligencia.

Y, por cuanto se refiere a los requisitos exigidos para que opere la suspensión de términos cuando se ha decretado de oficio la práctica de la prueba, la Sección señaló en la misma sentencia que *"no es la simple notificación del auto que ordena la inspección tributaria la que permite que opere la mencionada suspensión, pues es necesario que la práctica de la prueba sea real, es decir que durante el término en cuestión los funcionarios comisionados efectivamente realicen el levantamiento de al menos una diligencia acorde con lo establecido en el artículo 779 E.T"*.

Así, es jurisprudencia reiterada de esta Corporación que la condición para que opere la suspensión del término con que cuenta la Administración para notificar el requerimiento especial por efecto de que se decreta de oficio la práctica de una inspección tributaria viene a ser que dentro de los tres meses que prosiguen a la notificación del auto que decreta la inspección tributaria se lleve a cabo alguna diligencia en desarrollo de dicha inspección. De suerte que si las actuaciones para el cumplimiento de la inspección tributaria tienen lugar pasados tres meses desde la notificación del auto que la decretó, la Administración mantiene la competencia para efectuarla (y por tanto puede tener en cuenta las pruebas que recaude en el marco de la inspección para adoptar la decisión que corresponda), no obstante que no operará la suspensión del término para notificar el requerimiento especial prevista por el artículo 706 del ET.

3. Al respecto, los hechos que se encuentran probados en el expediente son:

(i) El 24 de abril de 2008, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, declaración que cumplía requisitos para acceder al beneficio de auditoría establecido en el artículo 689-1 del ET (fol. 57 c.a.).

(ii) El 25 de julio de 2008, la DIAN le notificó a la demandante el Requerimiento Ordinario nro. 901626, relativo a la declaración antes mencionada y le otorgó un término de 15 días siguientes a la notificación para allegar la información solicitada (fol. 68 c.a.).

(iii) El 30 de julio de 2008, la DIAN le notificó a la demandante por correo el Auto de Inspección Tributaria decretada de oficio nro. 060632008000195, en el cual designó a los funcionarios que se encargarían de verificar la exactitud de la declaración de renta de 2007 (fol. 69 c.a.).

(iv) El 11 de agosto de 2008, la sociedad actora respondió el requerimiento ordinario que se le notificó el 25 de julio del mismo año (fol. 98 a 203 c.a.).

(v) El 15 de octubre de 2008, la DIAN expidió el Emplazamiento para Corregir nro. 060632008000114, notificado por correo a la demandante el 20 de octubre de 2008 (fol. 204 y 205 c.a.).

(vi) El 9 de marzo de 2010, los funcionarios designados en el auto de inspección tributaria notificado del 30 de julio de 2008, realizaron visita en las instalaciones de la sociedad demandante, según consta en el acta levantada ese mismo día (fol. 206 c.a.).

(vii) El 23 de julio de 2010, la DIAN le notificó por correo a la demandante el Requerimiento Especial nro. 062382010000111, con el cual le planteó modificar el contenido de la declaración de renta del año 2007 (fols 173 a 185 c.a.).

(viii) El 20 de agosto de 2010, la demandante respondió el requerimiento especial (fols. 237 a 465 c.a.).

(ix) El 25 de abril de 2011, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 062412011000048, notificada por correo a la demandante el mismo día, con la cual modificó la declaración de renta del año 2007 (fols. 446 a 484 c.a.).

(x) La liquidación oficial de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 900.047, del 15 de mayo de 2012, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente (fols. 485 a 553 c.a.).

4. A la luz de esos hechos, la Sala debe establecer cuál era el plazo con el que contaba la Administración para notificar válidamente el requerimiento especial, y si la inspección tributaria decretada de oficio

tuvo el efecto de suspender el término para notificar el requerimiento especial, del modo en que lo contempla el artículo 706 del ET.

En primer lugar, se precisa que el beneficio de auditoría regulado en el artículo 689-1 del ET, no se materializó respecto de la declaración presentada por la declarante, habida cuenta de que fue enervado con ocasión de la notificación, el 15 de octubre de 2008, del emplazamiento para corregir. En consecuencia, el término de firmeza de la declaración objeto de revisión pasó a ser el general previsto en el artículo 714 del ET, de dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar renta, si la declaración se hubiera presentado oportunamente, o desde la presentación de la declaración, si se hubiera presentado por fuera del plazo.

Revisado el Decreto 4818, del 14 de diciembre de 2007, por el cual se fijaron los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones de impuestos nacionales durante el año natural 2008, la Sala observa que el artículo 13 dispuso que el vencimiento del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, para las personas jurídicas cuyo último dígito del NIT fuera 8, como es el caso de la demandante, era el 24 de abril de 2008, fecha en la que la sociedad actora presentó la declaración. Por tanto, con fundamento en los artículos 705 y 714 del ET, el término con el que contaba la DIAN para notificar válidamente el requerimiento especial relativo a la declaración de renta del año 2007 corría hasta el 24 de abril de 2010; pero debido a que el 15 de octubre de 2008 se le notificó a la demandante el emplazamiento para corregir la declaración, el término al que nos referimos quedó suspendido por un mes, y se extendió hasta el 24 de mayo de 2010.

Ahora bien, en cuanto tiene que ver con la notificación del auto que decretó la práctica de la inspección tributaria, es claro que por lo dispuesto en el artículo 706 del ET tenía la vocación de suspender por tres meses más el término dentro del cual debía expedirse y notificarse el requerimiento especial, esto es hasta el 24 de agosto de 2010, pero finalmente no se materializó ese efecto porque, como se especificó antes, se requiere, a más de la notificación del auto por medio del cual se decreta la práctica de la inspección tributaria, que se inicien las diligencias que conlleva la prueba decretada dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que la decreta; y

en el caso está probado que solo hasta el 9 de marzo de 2010, es decir casi dos años después de ordenada la inspección tributaria, la DIAN materializó la diligencia con la visita realizada a las instalaciones de la sociedad por parte de los funcionarios designados, según da cuenta el acta de la visita levantada ese mismo día.

Es pertinente señalar a estos efectos que las consultas y revisión de información del contribuyente hechas por los funcionarios en las bases de datos de la entidad oficial constituyen una verificación o cruce de información, independiente de los hechos que debían establecerse mediante la inspección.

En conclusión, el plazo dentro del cual la DIAN debía notificar válidamente el requerimiento especial respecto de la declaración de renta del año 2007 corría hasta el 24 de mayo de 2010, de conformidad con los artículos 706 y 714 del ET, pese a lo cual el requerimiento especial fue notificado el 23 de julio de ese año. Corolario de lo anterior, la declaración tributaria adquirió firmeza antes de que se surtiera la notificación del requerimiento especial, por lo que este no surtió el efecto jurídico de modificarla.

Por las anteriores razones, no proceden los cargos de apelación y debe confirmarse la nulidad de los actos demandados establecida por el *a quo*.

5. Finalmente, para decidir sobre las costas en segunda instancia, se considera lo siguiente:

El artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el numeral octavo del artículo 365, entre otras que:

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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.

F A L L A:

1. **CONFIRMAR** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar el 22 de agosto de 2013, en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por M.V.C. S.A. contra la U.A.E. DIAN.

2. **ACEPTAR** la renuncia al poder otorgado por la U.A.E. DIAN a la abogada Clara Patricia Quintero Garay.

3. **RECONOCER** personería al abogado Mauricio Alexander Dávila Valenzuela, como apoderado de la parte demandada, en los términos del poder que obra en el folio 284.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ