

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



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611)
Demandante: ALIANZA FIDUCIARIA S.A. COMO VOCERA DEL
FIDEICOMISO LOTE MONTOYA
Demandado: DISTRITO CAPITAL DE BOGOTÁ

Temas: Suspensión del término para notificar el requerimiento especial. Finalidad de la inspección tributaria. Acta de la inspección tributaria. Diferencia entre formalidades sustanciales y no sustanciales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá, parte demandada en el proceso, contra la sentencia del 8 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- La sociedad Alianza Fiduciaria S.A., como vocera del fideicomiso Lote Montoya, adelantó el proyecto inmobiliario denominado Edificio IQ, para lo que obtuvo la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007, expedida por la Curaduría Urbana No. 3 de Bogotá.

1.2.- Para la obtención de la licencia de construcción, el 17 de abril de 2007 Alianza Fiduciaria declaró y pagó el impuesto de delineación urbana correspondiente, mediante formulario identificado con el auto adhesivo No. 1475701000479-6.

1.3.- El 10 de diciembre de 2008, la Administración Distrital profirió el auto de inspección tributaria No. 2008EE757364, notificado a Alianza Fiduciaria el 19 de diciembre de ese mismo año, con el fin de *“verificar la correcta presentación de las declaraciones tributarias del impuesto de Delineación Urbana correspondientes a las Licencias de Construcción otorgadas por las Curadurías Urbanas de Bogotá, entre el primero de Enero y el 31 de Diciembre de 2007”*.

1.4.- El 26 de febrero de 2009, el Distrito realizó una visita a las oficinas de Alianza Fiduciaria en la que le solicitó documentos e información *“sin ninguna especificación en concreto que estuviera relacionada con el impuesto de Delineación Urbana pagado con motivo del otorgamiento de la Licencia de Construcción LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007”*.

Desde dicha visita, *“la Dirección Distrital de Impuestos no realizó ninguna otra gestión encaminada a practicar la Inspección Tributaria para obtener información relacionada con el citado Impuesto de Delineación Urbana”*.

1.5.- El 2 de julio de 2009, la Administración Distrital profirió el auto de verificación o cruce No. 2009EE451863, en el que dispuso realizar visita de verificación a la Promotora Cohen Ltda., con el fin de obtener información relacionada con las obligaciones del impuesto de delineación urbana correspondiente a las licencias de construcción expedidas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2007.

En dicha visita, que fue efectuada el 8 de julio de 2009, se revisaron los libros de contabilidad de esa sociedad y se le solicitó información y copia de los documentos relacionados con la licencia de construcción No. LC 07-3-0267, a pesar de que no era titular de dicha licencia.

1.6.- El 15 de julio de 2009, la sociedad Promotora Cohen Ltda. aportó los documentos solicitados en la visita de verificación.

Ese mismo día, la Administración Distrital profirió el requerimiento especial No. 2009EE573933 contra Alianza Fiduciaria, en su condición de vocera del fideicomiso Lote Montoya, notificado el 17 del mismo mes y año, en el que propuso modificar la declaración del impuesto de delineación urbana correspondiente a la expedición de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007.

1.7.- El 2 de octubre de 2009, Alianza Fiduciaria presentó respuesta al requerimiento especial.

1.8.- Mediante la Resolución No. 1083 DDI 238836 del 11 de noviembre de 2009, el Distrito profirió la liquidación oficial de revisión del impuesto de delineación urbana causado por la expedición de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007.

1.9. Mediante la Resolución No. DDI 269528 del 23 de noviembre de 2010, notificada el 1º de diciembre de ese año, la Administración resolvió de manera desfavorable el recurso de reconsideración interpuesto por Alianza Fiduciaria.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“PRETENSIONES PRINCIPALES

1.- Que se declare la nulidad de la Resolución No. 1083 DDI 238836 del 11 de noviembre de 2009, suscrita por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y de la Resolución No. DDI-269528 del 23 de noviembre de 2010, dictada por el Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección jurídico Tributaria, ambas dependencias de la entonces DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS – DDI, hoy DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS DE BOGOTÁ –DIB, ésta a su vez dependencia de la SECRETARÍA DISTRITAL DE HACIENDA, mediante las cuales se profirió y confirmó, respectivamente, la liquidación oficial de revisión del Impuesto de Delineación Urbana declarado y pagado el 17 de abril de 2007 dentro del trámite de expedición de la Licencia de Construcción No. 07-3-0267 otorgada por la Curaduría Urbana No. 3 de Bogotá.

2.- Que se suprima la obligación fiscal impuesta a mi representada por medio de los actos cuya nulidad se deprecia.

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

1.- Que se declare la nulidad del Artículo Segundo de la Resolución 1083 DDI 238836 del 11 de noviembre de 2009 suscrita por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y en su lugar se determine por sentencia el Impuesto de Delineación Urbana, sin sanción, con fundamento en el artículo 75 del Decreto Distrital 352 de 2002 y en el Artículo 21 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 6° del Decreto Distrital 362 de 2002.”

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la sociedad Alianza Fiduciaria S.A., los actos administrativos demandados adolecen de nulidad porque vulneran los artículos 1 y 29 de la Constitución, 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario y 3, 21 y 97 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por los Decretos Distritales 401 de 1999 y 362 de 2002.

Como concepto de la violación expresa:

3.1.- A pesar de que la Administración Tributaria Distrital posee amplias facultades de investigación, en virtud de las que podía solicitarle a Alianza Fiduciaria la exhibición de los libros de contabilidad, comprobantes y demás documentos que considerase pertinentes, en el trámite de la visita de verificación practicada en las instalaciones de la sociedad el 26 de febrero de 2009, se limitó, tal como consta en el acta, a solicitar el RUT, el certificado de existencia y representación de la fiduciaria y la relación de las declaraciones que serían objeto de fiscalización.

De ahí que se concluya que el objeto de la inspección tributaria no se realizó, *“ya que no se verificó la exactitud de la declaración objeto del requerimiento especial, ni se estableció la existencia de hechos gravables o no, ni se verificó el cumplimiento de obligaciones formales, y mucho menos se constataron los hechos para verificar su existencia, características y circunstancias de tiempo modo y lugar, tal como lo dispone el artículo 779 del Estatuto Tributario”*.

3.2.- Las pruebas en las que se fundamenta el requerimiento especial fueron obtenidas después del 19 de marzo de 2009, es decir, vencidos los tres meses que tenía la Administración para recaudarlas.

No puede perderse de vista que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, *“si el auto que decretó la inspección tributaria se notificó el 19 de diciembre de 2008, el término que tenía la administración tributaria distrital para realizarla vencía tres meses después, es decir, el 19 de marzo de 2009”*.

3.3.- Si la única información obtenida en la inspección tributaria fue la referente a la existencia y representación legal y al RUT de Alianza Fiduciaria, no cabe duda de que no se realizó ninguna de las actividades propias de una inspección, ni la específica ordenada en el auto No. 2008EE757364, ya que ni siquiera se individualizó la declaración tributaria objeto de la inspección y, mucho menos, se verificó la exactitud de la declaración tributaria.

En ese sentido, debe concluirse que el término de firmeza de la declaración del impuesto de delineación urbana correspondiente a la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007, presentada el 17 de ese mes y año, no se suspendió, por lo que la declaración privada quedó en firme el 17 de abril de 2009, ya que el requerimiento especial 2009EE573933 del 15 de julio de 2009 fue notificado de manera extemporánea.

3.4.- Aún en el caso de haber operado la suspensión del término de firmeza de la declaración privada, se llega a la misma conclusión ya que el requerimiento especial se notificó después de vencido el plazo establecido por el legislador para dichos efectos. Veamos:

La declaración del impuesto de delineación urbana fue presentada el 17 de abril de 2007, por lo que cobraría firmeza el 17 de abril de 2009, según lo dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, como el plazo de la Administración para notificar el requerimiento, que vencía el 16 de abril de 2009 –día anterior a la firmeza de la declaración privada-, se extendió hasta el 16 de julio de 2009 en virtud de la práctica de la inspección tributaria, al notificarse el requerimiento especial el 17 de julio de ese año, resulta extemporáneo y, por tanto, son nulos los actos administrativos demandados en tanto la declaración privada había adquirido firmeza.

No puede perderse de vista que según el artículo 108 del Decreto 564 de 2006, vigente para la época de los hechos, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, el pago del impuesto de delineación urbana es un requisito previo para el otorgamiento de la licencia de construcción, por lo que el término de firmeza de la declaración privada debe contarse desde el vencimiento del plazo para declarar –un día antes de la expedición de la licencia-, que en el caso concreto coincide con la fecha de su presentación.

3.5.- Subsidiariamente, en caso de no prosperar los argumentos en que se sustentan las pretensiones principales, se solicita anular parcialmente los actos demandados y determinar el impuesto de delineación urbana con fundamento en el artículo 75 del Decreto Distrital

352 de 2002, en cuantía equivalente al 2.6% de la base gravable –presupuesto de obra o construcción-.

4. Oposición

El Distrito Capital de Bogotá compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que se pasan a resumir:

4.1.- La Administración modificó la declaración privada presentada por la contribuyente porque los valores declarados en la liquidación del 17 de abril de 2007 son diferentes a los señalados en la certificación contable suscrita por el revisor fiscal, aportada como prueba en el proceso de determinación adelantado con fundamento en el auto de inspección tributaria No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008.

4.2.- El plazo para declarar el impuesto de delineación urbana vencía, en el caso concreto, el 18 de abril de 2007, razón por la que la declaración privada, en principio, adquiriría firmeza el 18 de abril de 2009.

Se dice que en principio porque con la notificación del auto de inspección tributaria No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008, se suspendió por tres meses dicho término, por lo que la declaración adquiriría firmeza el 18 de julio de 2009.

Sin embargo, como el requerimiento especial fue notificado el 17 de julio de 2009, la liquidación privada no alcanzó su firmeza por lo que los actos demandados se presumen legales.

4.3.- El 26 de febrero de 2009, en virtud de la inspección tributaria decretada, la Administración Tributaria acudió a la sede de la sociedad Alianza Fiduciaria S.A.

Tal como consta en el acta de dicha visita, en esa oportunidad se solicitaron los libros de contabilidad, información del revisor fiscal, copia de la información suministrada a la Superintendencia, además de hacérsele otros requerimientos de información contable necesaria para realizar la fiscalización y determinación del impuesto, que debían allegarse mediante certificación firmada por el contador o revisor fiscal.

La práctica de dicha diligencia, de conformidad con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, es suficiente para que se suspenda por tres meses el término para notificar el requerimiento especial.

4.4.- En el caso concreto es procedente la imposición de la sanción por inexactitud, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993, en vista de que la contribuyente utilizó en su declaración tributaria datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se derivó un menor impuesto a pagar.

SENTENCIA APELADA

En sentencia del 8 de marzo de 2012, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección B, dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 1083DDI238836 del 11 de noviembre de 2009 y la Resolución DDI 269528 de

23 de noviembre de 2010, expedidos por la Dirección Distrital de Impuestos de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

SEGUNDO: *En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE la firmeza de la declaración del impuesto de Delineación Urbana correspondiente a la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 con fecha de expedición 18 de abril de 2007, presentada por ALIANZA FIDUCIARIA S.A.*

TERCERO: *En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen.”*

Como fundamentos de su decisión expresó que:

1.- Con las pruebas aportadas al proceso se pudo establecer que el 26 de febrero de 2009, la Administración Tributaria realizó una visita a las instalaciones de Alianza Fiduciaria, con ocasión de la inspección tributaria decretada mediante auto No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008.

Sin embargo, en el acta de dicha visita *“no se observa la constancia en la cual se señale claramente que se dieron por terminadas las tareas de la Inspección Tributaria”*.

2.- El artículo 779 del Estatuto Tributario prevé que el acta de la inspección tributaria debe contener una relación de todos los hechos, las pruebas recaudadas y los fundamentos de la inspección, así como la fecha de cierre de la investigación, de forma que permita al contribuyente investigado y a la Administración, verificar el cumplimiento de las diligencias y realizar el examen de los resultados obtenidos.

En el caso concreto, la Administración no expidió un documento que reúna las características dichas, lo que viola el derecho de defensa y el debido proceso de la sociedad investigada.

3.- El Distrito Capital, después de realizar la inspección tributaria, inició el proceso de determinación oficial del impuesto de delineación urbana mediante la expedición del requerimiento especial.

Si bien en dicho requerimiento la Administración hizo un recuento de los hechos, los actos proferidos, las pruebas recaudadas y las diligencias practicadas en la investigación previa, *“no obra en el expediente un acta final que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre, con lo cual se advierte el incumplimiento del presupuesto aludido como quiera que (sic) artículo 779 del estatuto se deduce, sin lugar a dudas, que la inclusión del acta de Inspección Tributaria es requisito sine qua non ha (sic) observarse al momento de expedir y notificar el Requerimiento Especial”*.

4.- Como el acta de la inspección tributaria es prueba real y completa de las diligencias practicadas en dicho trámite, y requisito indispensable para predicar la existencia de la misma, la omisión en su expedición hace imposible que se suspenda el término para proferir el requerimiento especial.

En otras palabras, para que la inspección tributaria efectivamente interrumpa el término para la notificación del requerimiento especial, se hace necesaria el acta de la inspección, pues ésta hace parte integral de la actuación administrativa y es prueba idónea de la misma.

5.- No puede perderse de vista, además, que los documentos en los que se fundamenta el requerimiento especial fueron obtenidos después del vencimiento del término que tenía la Administración Distrital para practicar la inspección tributaria.

No es admisible, por tanto, sostener, como lo hace el Distrito Capital, que efectivamente se practicó la inspección tributaria decretada porque en la visita efectuada el 26 de febrero de 2009 se le solicitó a la contribuyente la entrega de unos documentos. Y eso es así, porque en dicha inspección la Administración no realizó una constatación directa de los hechos materia de investigación.

Para la *“simple solicitud de documentos”* no era necesario decretar la práctica de la inspección tributaria, por cuanto *“en virtud de las amplias facultades de fiscalización otorgadas por la ley, la Administración cuenta con la posibilidad de expedir Actos de Verificación y Requerimientos ordinarios de Información cuya desatención o cumplimiento parcial, deficiente o incorrecto tiene unos efectos particulares previstos por la normativa”*.

Una interpretación en contrario implicaría afirmar que la Administración Tributaria está habilitada para ordenar inspecciones con el único fin de suspender términos y no constatar los hechos que interesan al proceso.

6.- Mediante el artículo 7 de la Resolución 1352 de 2003, la Administración Distrital fijó como plazo para declarar y pagar el impuesto de delineación urbana el término de 10 días siguientes a la expedición de la licencia de construcción.

Así las cosas, al haberse expedido la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 el 18 de abril de 2007, la contribuyente tenía hasta el 1º de mayo de ese año para presentar la declaración, por lo que es desde dicha fecha que se debe contabilizar el término de los dos años previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario para notificar el requerimiento especial.

Como en el caso concreto el requerimiento especial fue notificado el 19 de julio de 2009, son nulos los actos administrativos demandados pues para esa fecha ya había operado la firmeza de la declaración privada.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el Distrito Capital de Bogotá interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Como fundamentos del recurso manifiesta que:

1.- Las diligencias realizadas por la Administración Distrital en cumplimiento del auto de inspección tributaria No. 2008EE757364, notificado el 19 de diciembre de 2008, iniciadas con la visita del 26 de febrero de 2009 a las instalaciones de la sociedad demandante, tienen la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial. Por tal razón, al notificarse en término el requerimiento especial, los actos administrativos se presumen legales.

Al respecto, debe tenerse en cuenta el siguiente cronograma:

- Expedición de la licencia de construcción: 18 de abril de 2007
- Firmeza inicial de la declaración: 18 de abril de 2009
- Notificación del auto de inspección tributaria: 19 de diciembre de 2008
- Primera diligencia de inspección: 26 de febrero de 2009
- Ampliación del término de notificación del requerimiento especial: 18 de julio de 2009
- Expedición del requerimiento especial: 15 de julio de 2009
- Notificación del requerimiento especial: 17 de julio de 2009

2.- Tal como consta en el acta de la visita efectuada el 26 de febrero de 2009 a Alianza Fiduciaria, en los documentos que obran como anexos de la demanda y en los antecedentes administrativos, el Distrito le solicitó a la contribuyente los libros oficiales de contabilidad, información del revisor fiscal y copia de la información suministrada a la Superintendencia, y le realizó requerimientos de información contable necesaria para fiscalizar y determinar el impuesto, que debían aportarse mediante certificación firmada por el contador o revisor fiscal.

En virtud de dichos requerimientos, los empleados de la sociedad demandante le informaron al Distrito *“que debían acudir al domicilio de la sociedad promotora COHEN LTDA, en razón a que ésta desarrolló la obra y allí se encontraban algunos documentos solicitados por la Administración tales como los Libros Oficiales de Contabilidad Mayor, Auxiliares de contabilidad, las modificaciones de la Licencia de Construcción, los balances de prueba y otras pruebas que sirvieron en el proceso de investigación tributaria y de fundamento a la Administración para proferir el Requerimiento Especial. Esta visita se cumplió el 8 de julio de 2009”*.

3.- Es *“evidente”* que la inspección tributaria efectivamente se practicó, ya que la Administración efectuó visitas, realizó requerimientos ordinarios y verificación de información contable y tributaria en los meses siguientes a la notificación del auto que decretó la inspección.

Debe tenerse en cuenta que, como lo ha manifestado el Consejo de Estado, la práctica de la inspección tributaria no implica necesariamente que la Administración Tributaria se tenga que desplazar a la oficina del contribuyente, pues bien pueden realizarse las verificaciones correspondientes mediante cruces de información, documentos, requerimientos e inspecciones contables.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

El Distrito Capital de Bogotá presentó alegatos en segunda instancia, para lo que transcribió los argumentos expuestos en el recurso de apelación (fl. 325-328).

Por su parte, la sociedad Alianza Fiduciaria S.A. reiteró los argumentos expuestos por el Tribunal en la sentencia apelada y, además, expresó su inconformidad con la forma de contabilizar el término de firmeza de la declaración privada hecha en la sentencia, ya que, en su sentir, el artículo 7 de la Resolución 1352 de 2003 viola lo dispuesto en el artículo 108 del Decreto Distrital 564 de 2006 y, por ende, debe entenderse que la declaración privada del impuesto de delimitación urbana adquirió firmeza el 17 de abril de 2009, como se expuso en la demanda (fl. 329-337).

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en la presente instancia procesal.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si el requerimiento especial No. 2009EE573933 del 15 de julio de 2009, fue notificado a la sociedad Alianza Fiduciaria S.A. antes del vencimiento del término de que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario, en concordancia con lo establecido en los artículos 706 ibídem y 97 del Decreto Distrital No. 807 de 1993, “*por el cual se armonizan el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y de dictan otras disposiciones*”.

2. Suspensión del término para notificar el requerimiento especial por la práctica de una inspección tributaria –Reiteración jurisprudencial. Finalidad de la inspección tributaria

2.1.- El requerimiento especial, conforme lo establece el artículo 703 del Estatuto Tributario, es requisito previo a toda liquidación oficial de revisión y debe contener todos los puntos que la Administración Tributaria propone modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

Dicho acto se debe notificar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante **antes de que ocurra la firmeza de la declaración privada**, esto es, **dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar**, tal como lo dispone el artículo 705 ibídem.

No obstante, el término para notificar el requerimiento especial se suspende en los casos previstos en el artículo 706 del Estatuto Tributario, en los siguientes eventos: i) cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta, ii) cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección y, iii) durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

2.2.- El legislador definió la inspección tributaria en el artículo 779 del Estatuto Tributario, como un medio de prueba encaminado a constatar las circunstancias de tiempo, modo y lugar necesarios a efectos de i) verificar la exactitud de las declaraciones privadas, ii) establecer la existencia de hechos gravables, declarados o no, y, iii) verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Como se observa, la finalidad de la inspección tributaria no es otra que el **recaudo de pruebas** en el marco del ejercicio de las potestades de control y fiscalización con las que cuenta la Administración Tributaria, por lo que debe predominar la inmediación del funcionario encargado de su práctica, ya que la inspección tributaria –una de las tantas potestades de la Administración- implica el examen directo de los hechos que interesan al proceso.

En ese sentido, sólo cuando se cumple dicha finalidad –el recaudo directo de pruebas- es posible predicar la suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial.

2.3.- Si la Administración Tributaria acude a la inspección tributaria con una finalidad diferente a la prevista en el ordenamiento, la actuación o procedimiento administrativo puede verse afectado por **desviación de poder** sobre la base de que la finalidad perseguida por la norma no se cumple.

Dentro de dichos fines diferentes, podría encajar, por ejemplo, la utilización de la inspección tributaria con el propósito evidente y único de ampliar el plazo para notificar el requerimiento especial, ya que la intención del funcionario sería, únicamente, impedir la firmeza de la declaración privada.

Pero, si la inspección cumple la finalidad, pues se logra el recaudo de pruebas necesarias para constatar de manera directa los hechos investigados, nos encontramos, evidentemente, ante una suspensión del término para notificar el requerimiento especial, consecuencia que el legislador previó para este tipo de práctica probatoria que, se insiste, está entre las amplias potestades de fiscalización y control con las que cuenta la Administración Tributaria.

2.4.- Cuando la Administración Tributaria considere necesaria la práctica de una inspección tributaria, está en la obligación de notificar el auto que la decreta por correo o de manera personal –momento en el cual se entiende que se da inicio a la inspección-, debiéndose indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

En dicho trámite, la Administración está en la libertad de practicar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias. No obstante, su práctica no implica necesariamente que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse mediante cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc., tal como lo ha sostenido esta Sección¹.

En todo caso, del trámite de inspección tributaria se deberá levantar un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación.

2.5.- Si bien el legislador fue claro en establecer que se entendía por iniciada la inspección tributaria una vez notificado el auto que la decretara, no es menos cierto que **la norma no**

¹ Al respecto, se puede consultar la sentencia del 16 de junio de 2011 de esta Sección, Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156).

fija un plazo de duración o un plazo para desarrollarla, por lo que el término de suspensión corre de manera independiente al tiempo que dure el trámite de la inspección tributaria.

En ese sentido, el término para notificar el requerimiento especial se suspende sólo por tres meses, una vez notificado el auto de inspección tributaria, mientras que dicha inspección encuentra su límite en la firmeza de la declaración privada.

En otras palabras, dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la Sección ha entendido que **si bien la suspensión está restringida a tres meses, la práctica de la misma puede prolongarse por fuera de dicho término, pero dentro de los dos años de que trata el artículo 705 del Estatuto Tributario**².

2.6.- No obstante, el término de notificación del requerimiento especial sólo se suspende por tres meses desde la notificación del auto que decreta de oficio la inspección, siempre y cuando "*se practique inspección tributaria*", es decir, siempre que, se practiquen pruebas para constatar la información suministrada por el contribuyente.

Por tanto, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades probatorias de que trata el artículo 779 ibídem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

En otras palabras, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 del Estatuto Tributario, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre, se insiste, a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia. Si los funcionarios comisionados o inspectores no realizan ninguna actividad probatoria, propia de su encargo, durante ese término, no puede entenderse que se haya efectuado la inspección y, por lo mismo, no opera la suspensión del término de que trata el artículo 706 citado³.

3. Lo probado en el proceso

3.1.- El 3 de septiembre de 2008, la Oficina de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos, profirió el requerimiento de información No. 2008EE277805⁴, en el que le solicitó a la sociedad Alianza Fiduciaria S.A. certificación del contador público o revisor fiscal respecto del valor de las obras ejecutadas –como vocera de patrimonios autónomos- y las licencias de construcción otorgadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2007, para efectos de fiscalizar las declaraciones y pagos del impuesto de delimitación urbana de ese mismo período.

² Cfr. Sentencia del 5 de mayo del 2011, Radicación número: 08001-23-31-000-2008-00465-01(17888), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Sentencia del 28 de julio de 2011, Radicación número: Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00142-01(18157), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia y sentencia del 16 de junio de 2011, Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156), Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³ Ver, entre otras, sentencia del 27 de septiembre de 2007, radicación número: 66001-23-31-000-2002-00898-01 (15593), Consejera ponente: Ligia López Díaz, sentencia de 26 de marzo de 2009, Radicación: 08001-23-31-000-2005-01800-01 (16727), Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, sentencia del 17 de junio del 2010, Radicación número: 66001-23-31-000-2004-01102-02(16604), Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sentencia del 16 de junio de 2011, Radicación número: 17001-23-31-000-2007-00143-01(18156), Consejera ponente: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴ Folio 2 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Igualmente, solicitó documentación relacionada con el objeto del requerimiento⁵, para lo que le otorgó un plazo de 15 días calendario.

3.2.- El 25 de noviembre de 2008, Alianza Fiduciaria dio respuesta al requerimiento de información en los siguientes términos⁶:

“Alianza Fiduciaria S.A. se permite aclarar que dentro de su objeto social no se encuentra la construcción, sino la constitución de fideicomisos, en ese orden de ideas, el fideicomiso tiene por objeto que el Constructor lo desarrolle por cuenta y riesgo, es así que los mismos son los que cuentan con todos los soportes que permiten dar respuesta a su comunicación, los cuales de acuerdo al listado remitido por ustedes el 2/10/2008, los cuales (sic) fueron notificados del requerimiento de información.

Ahora bien, de acuerdo a las comunicaciones remitidas a los fideicomitentes, hemos obtenido respuesta por parte de los fideicomisos que se encuentran en la relación adjunta.”

En la relación que se adjunta con la respuesta se encuentra, entre otras, la información de la licencia de construcción No. LC 7-03-0627 del 18 de abril de 2007 y la correspondiente declaración del impuesto de delineación urbana hecha el 17 de abril de 2007 por valor de \$97.098.000⁷.

3.3.- Mediante auto No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008, notificado el 18 de ese mes, la Administración Distrital ordenó practicar inspección tributaria a la sociedad Alianza Fiduciaria, *“con el fin de verificar la correcta presentación de las declaraciones tributarias del Impuesto de Delineación Urbana correspondiente a las Licencias de construcción otorgadas por las Curadurías Urbanas de Bogotá, entre el primero de Enero y el 31 de Diciembre de 2007, sobre las obras realizadas a predios ubicados en la ciudad de Bogotá D.C. de los negocios fiduciarios constituidos bajo la modalidad de Patrimonio Autónomo correspondientes a Fiducia Inmobiliaria o Encargos Fiduciarios para proyectos de construcción a cargo de la Fiduciaria”*⁸.

3.4.- En virtud del decreto de la inspección tributaria, se realizaron las siguientes actuaciones:

3.4.1.- El 26 de febrero de 2009 la Administración Distrital efectuó una visita a las instalaciones de Alianza Fiduciaria, tal como consta en el acta que obra en el folio 5 del cuaderno de antecedentes administrativos, en la que se lee:

“Fuimos atendidas por la Sra. Carolina Caicedo en calidad de Asistente de Bienes Fiduciaria Alianza.

Se da inicio a la primera visita de inspección tributaria dentro de los términos que la norma establece según Auto de Inspección No. 2008EE757364 del 10 de Dic/08.

⁵ Copias de las licencias otorgadas para cada obra con su correspondiente prórroga, certificado de tradición y libertad de los bienes donde se realizaron construcciones, copia de los informes de interventoría, certificado de existencia y representación legal, copia de la información general y del presupuesto sobre el fideicomiso inmobiliario remitido a la Superintendencia Bancaria e información relacionada con los proyectos de vivienda de interés social.

⁶ Folio 11 del cuaderno de antecedentes administrativos.

⁷ Folios 12 a 16 del cuaderno de antecedentes administrativos.

⁸ Folio 3 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Se solicita copia de los siguientes documentos:

- 1) *Certificado de Existencia y Rep. (sic) Legal de la Fiduciaria.*
- 2) *Registro Único Tributario P.A.*
- 3) *Copia super financiera (sic).*

Se entrega relación de declaraciones del año 2007, teniendo en cuenta que se va (sic) a fiscalizar todas las licencias del año 2007 desde Enero a Diciembre.

Se explicó el motivo de la visita a los señores Mario Gómez en calidad de Director Jurídico de Alianza, y el Sr. William Montes en calidad de Contador y la metodología de trabajo.

Se solicita para cada una de las licencias expedidas entre el 01 de Enero de 2007 al 31 Dic/07:

- *Copia de la licencia de construcción.*
- *Copia de los pagos efectuados*
- *Certif. (sic) de tradición.*
- *Copia Contrato de Fiducia.*
- *Copia de presupuesto de obra firmado por ing. (sic) civil o arquitecto.*
- *Copia certificación contable respecto a costos ejecutados por el proyecto firmado por Revisor Fiscal.*
- *Contacto y datos para realizar la inspección contable.”*

3.4.2.- El 2 de julio de 2009, la sociedad Alianza Fiduciaria remitió a la Administración Tributaria la documentación e información requerida en la visita de inspección respecto a la obra adelantada en virtud de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267, en vista de que fue remitida por la Promotora A. Cohen Ltda., encargada de desarrollar el proyecto Edificio IQ del fideicomiso de parqueo Lote Montoya⁹.

3.4.3.- En virtud del auto de verificación o cruce No. 2009EE451863 del 2 de julio de 2009¹⁰, los funcionarios comisionados de la Administración Distrital realizaron, el 8 de julio de 2009, visita de verificación a las instalaciones de la sociedad Promotora Cohen Ltda.

Tal como consta en el acta que obra en los folios 122 a 123 del cuaderno de antecedentes administrativos, dicha visita se desarrolló de la siguiente manera:

“La visita es atendida por la Sra. Esperanza Arango Vélez en calidad de Contadora de Promotora.

Se verifica la dirección de notificación y es la misma del sitio de la visita.

Se solicita la siguiente información:

⁹ Cfr. Folios 17 a 120 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁰ Folio 121 del cuaderno de antecedentes administrativos.

- 1) *Presupuesto de obra “detallado” por arquitecto y/o ingeniero, en relación a la licencia expedida el 18 de Abril/09 (sic) LC 07-3-0267 y anexar copia de la tarjeta profesional.*
- 2) *Certificación por arquitecto y/o ingeniero de avance de obra y avance presupuestal.*
- 3) *Certificación por Revisor Fiscal, detallando el total de los costos registrados contablemente, de la licencia expedida el 18 de Abril/007 (sic).*
- 4) *Se solicita copia de modificaciones posteriores a la licencia LC 07-3-0267.*

En la visita participan los Sr: (sic) Jorge Uribe en calidad de arquitecto y la Sra. Fanny Rosenbaum en calidad de Gerente Suplente de Promotora.

Se explica el motivo de la visita, el procedimiento a seguir y se determina fecha de entrega de documentos. Que es el lunes 13 de julio de 2009, en la Av Cl 17#64B-95 To B Pi 2.

Se practica revisión de libros oficiales.

Se reciben los siguientes documentos:

- 1) *Modificación LC-07-3-0267 expedida el 28 de May/08 y LC-07-3-0267 expedida el 06 Feb/09. Estas modificaciones menciona el Sr. Jorge Uribe que no adicionan metros cuadrados construidos al Edificio, lo cual no implica una liquidación diferente para el pago de delineación.*
- 2) *Balance de prueba con corte a: Enero a Dic/07, Enero a Dic (sic) 2008 y enero a abril de 2009.*

Se pregunta en qué cuenta contable se registraron los costos de la licencia del proyecto “IQ” y responden que en la cta (sic) vi “7”, siendo trasladados cada mes a la cta (sic) 28150503,04,05. En esta cuenta está solamente registrado el proyecto “IQ”.

En la cuenta 28150505 contratos de servicios se lleva el registro de los contratos de obra, en la 28150506/07 anticipos de obra que luego se legaliza en la cuenta 73.

El Sr. Jorge Uribe, menciona que: la fecha de la licencia y el pago de delineación fue realizado en Abril 18/07, fecha en la cual no existían parámetros para establecer contablemente la base del precio de liquidación del impto (sic) de delineación urbana, por lo tanto normas posteriores no pueden ser utilizadas para la reliquidación de la misma en fecha posterior”.

3.4.4.- El 8 de julio de 2009, la Administración Tributaria también llevó a cabo, en las instalaciones de la Promotora Cohen Ltda., visita contable en la que se levantó el acta de los libros de contabilidad, tal como da cuenta el documento que obra en los folios 150 a 151 del cuaderno de antecedentes administrativos.

3.4.5.- El 15 de julio de 2009, la sociedad Promotora Cohen le remitió al Distrito los documentos y la información solicitada en la visita de verificación efectuada el 8 de julio de ese año¹¹.

3.5.- Mediante auto de desglose No. 2009EE573936 del 15 de julio de 2009, la Administración Tributaria Distrital ordenó el desglose, en dos acápite, del expediente correspondiente al contribuyente Alianza Fiduciaria S.A., en vista de que las pruebas recaudadas permitieron establecer que existía inexactitud respecto de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 expedida el 18 de abril de 2007, mientras que con las demás licencias expedidas era necesario continuar con el procedimiento de determinación tributaria tendiente a la correcta presentación y pago del impuesto de delimitación urbana¹².

3.6.- Ese mismo día, esto es, el 15 de julio de 2009, el Distrito profirió el requerimiento especial No. 2009EE573933¹³, notificado el 17 de julio de ese año, en el que propuso la modificación de la liquidación del impuesto de delimitación urbana a la sociedad Alianza Fiduciaria S.A., correspondiente a la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007 y la imposición de la sanción por inexactitud.

En dicho acto, la Administración relacionó cada una de las pruebas recaudadas antes y durante la inspección tributaria y las conclusiones a las que llegó de su análisis, así como los fundamentos en los que sustentaba la modificación propuesta.

3.7.- El 7 de octubre de 2009, Alianza Fiduciaria dio respuesta al requerimiento especial, aduciendo la firmeza de la declaración privada, con argumentos idénticos a los expuestos en la presente demanda¹⁴.

3.8.- Mediante la Resolución No. 1083 DDI 238836 del 11 de noviembre de 2009, notificada el 15 de ese mes¹⁵, el Distrito profirió liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de delimitación urbana presentada por Alianza Fiduciaria.

En relación con la firmeza de la declaración privada alegada por el contribuyente y la práctica de la inspección tributaria, manifestó:

“En cuanto al desarrollo de lo ordenado en el Auto que ordenó la inspección, los funcionarios comisionados adelantaron visita el 26 de febrero de 2009, con el fin de conocer la relación de patrimonios autónomos que adelantaron proyectos de construcción, razón por la cual se solicitaron, entre otras cosas: (folio 5)

- *Copia de la (sic) Licencias de Construcción.*
- *Copia de los pagos efectuados.*
- *Copia de presupuestos de obra, firmados por ingeniero civil o arquitecto.*
- *Copia (sic) certificación contable respecto a costos ejecutados por el proyecto firmado por el revisor fiscal.*

Esta información se solicitó nuevamente, teniendo en cuenta que la Administración ya la había solicitado mediante requerimiento ordinario de información

¹¹ Folio 210 a 249 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹² Folio 250 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹³ Folios 250 a 256 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁴ Folios 258 a 270 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁵ Folios 279 a 287 del cuaderno de antecedentes administrativos.

2008EE277805 del 3 de septiembre de 2008 al contribuyente ALIANZA FUDUCIARIA S.A. y no fue atendido.

Una vez se tuviera conocimiento de los Fideicomisos constituidos, por alianza Fiduciaria, que solicitaron Licencia de construcción durante la vigencia 2007, se podría adelantar la verificación de las declaraciones del Impuesto de Delineación Urbana presentadas por Alianza frente a los hechos consignados en cada una de las Licencias otorgadas a sus patrimonios.

(...)

Con la información obtenida dentro del desarrollo de la inspección junto con la respuesta aportada por el contribuyente mediante oficio 2009ER60068 el 1 de julio de 2009; se procedió a revisar la declaración de delineación Urbana con sticker No. 1475701000479-6 presentada con ocasión de la Licencia LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007, por el proyecto IQ OFICINAS CALLE 97/PARQUEO LOTE MONTROYA.” (Subrayas de la Sala).

3.9.- El 7 de enero de 2010, Alianza Fiduciaria interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión¹⁶, el que fue decidido de manera desfavorable mediante la Resolución No. DDI 269528 del 23 de noviembre de 2010¹⁷, con los siguientes argumentos:

“... el Despacho no puede estar de acuerdo con el juicio emitido por el recurrente al descartar de plano la suspensión del término otorgadas (sic) por el auto de inspección tributaria No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008, para expedir el requerimiento especial; toda vez que desconoce el acta de visita calendada el 26 de febrero de 2009, la cual se origina exclusivamente en el auto de inspección tributaria como se desprende de su lectura en la cual se evidencia que su objetivo es recaudar el acervo probatorio que no fue aportado con ocasión de la visita, pero el contribuyente aporta los documentos requeridos mediante oficio No. 2009ER60068 de 1 de julio de 2009 (folio 17 del expediente).

Se desprende de lo anterior que el contribuyente no puede alegar su propia culpa, cuando entrega en forma posterior los documentos requeridos en forma oportuna por parte de la Administración Tributaria Distrital.

En consecuencia, se colige que efectivamente el término para proferir el respectivo requerimiento se suspende por tres (3) meses contados desde el 18 de diciembre de 2008, fecha en la cual se notificó el auto de inspección de marras, por lo cual el plazo originario del 18 de abril de 2009, para adquirir la firmeza de la declaración presentada, fecha determinada en acápite anterior, se prolongó hasta el 18 de julio de 2009, y la administración profirió y notificó válidamente el requerimiento especial No. 2009EE573933 de 15 de julio de 2009, el 17 de julio de 2009, en consecuencia el acto preparatorio fue oportuno y habilita a la Administración para iniciar el proceso de

¹⁶ Folios 288 a 302 del cuaderno de antecedentes administrativos.

¹⁷ Folios 349 a 354 del cuaderno de antecedentes administrativos.

Determinación con la notificación del Requerimiento Especial concluyendo el mismo con la notificación el (sic) acto liquidatorio recurrido.” (Subrayas fuera de texto).

4. Análisis del caso concreto: Hechos imputables al contribuyente. Ausencia de desviación de poder. Diferencia entre formalidades sustanciales y no sustanciales

4.1.- Analizadas las pruebas aportadas al proceso, la Sección llega a la conclusión de que la finalidad de la inspección tributaria decretada mediante auto No. 2008EE757364 del 10 de diciembre de 2008, se enmarca dentro de los propósitos previstos por el legislador y que en esta se cumplieron los objetivos pretendidos.

Y eso es así, por cuanto:

- a) Durante la inspección tributaria se pudo constatar la inexactitud de la declaración del impuesto de delineación urbana presentada con ocasión de la expedición de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007.
- b) La demora en la práctica de la inspección es imputable al contribuyente, como se explicará más adelante.
- c) El tiempo muestra que se hizo uso oportuno de la inspección tributaria, pues fue notificada el 18 de diciembre de 2008, esto es, cuatro meses antes de vencerse el término para notificar el requerimiento especial –vencía el 17 de abril de 2009-.

4.2.- De las pruebas practicadas durante la inspección tributaria –desde el 18 de diciembre de 2008, fecha de la notificación del auto, hasta el 17 de julio de 2009, fecha en la que se notificó el requerimiento especial-, la Administración Tributaria Distrital pudo constatar inexactitud de la declaración del impuesto de delineación urbana presentada con ocasión de la expedición de la licencia de construcción No. LC 07-3-0267 del 18 de abril de 2007.

Por eso, dado el cumplimiento de la inspección –recaudo directo de pruebas-, es claro que en virtud de la notificación del auto de inspección tributaria **se suspendió, por el término de tres meses, el plazo para notificar el requerimiento especial**, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, ya que **durante dicho término el Distrito practicó al menos una prueba tendiente a constatar la información suministrada por Alianza Fiduciaria en al año 2007, esto es, la visita de inspección realizada en las instalaciones de la contribuyente el 26 de febrero de 2009.**

En dicha visita, además de solicitarse el certificado de existencia y representación legal de Alianza Fiduciaria, copia del RUT y el certificado de constitución expedido por la Superintendencia Financiera, **también se solicitó información y documentación encaminada a establecer la correcta presentación de las declaraciones tributarias del impuesto de delineación urbana correspondientes a las licencias de construcción expedidas al contribuyente en el año 2007, a saber:**

- Copia de las licencias de construcción aprobadas en el año 2007.
- Copia de los pagos efectuados por las obras desarrolladas en el año 2007.
- Certificados de tradición y libertad de los bienes donde se realizaron las construcciones.
- Copia de los respectivos contratos de fiducia mercantil.
- Copia de los presupuestos de obra, firmados por ingeniero civil o arquitecto.
- Certificación contable sobre los costos ejecutados por los proyectos desarrollados en el año 2007, firmada por Revisor Fiscal.

4.3.- El hecho de que la información requerida en la visita efectuada el 26 de febrero de 2009 sólo haya sido suministrada por la sociedad contribuyente el 2 de julio de 2009 –más de cuatro meses después de la solicitud realizada por el Distrito-, no permite concluir que la inspección tributaria no se practicó, como se alega en la demanda, pues **la mora en cumplir con los requerimientos de la Administración Tributaria no puede favorecer al contribuyente que, con su tardanza, pretende dilatar el proceso de fiscalización con el fin de obtener la firmeza de la declaración privada.**

En otras palabras, la tardanza en la práctica de pruebas en el trámite de la inspección es imputable únicamente al contribuyente, pues la información solicitada por el Distrito Capital en la visita era indispensable para poder realizar los cruces de información requeridos con el fin de constatar la veracidad de las declaraciones presentadas por el impuesto de delineación urbana.

En ese orden de ideas, no puede decirse que la inspección tributaria tuvo como propósito ampliar los plazos de notificación del requerimiento especial, pues de las pruebas aportadas al proceso es posible establecer que la inspección se decretó con tiempo y, efectivamente, se realizó con la finalidad única de recaudar pruebas que llevaran a verificar los hechos que interesaban al proceso.

4.4.- No puede perderse de vista que, precisamente, en virtud de la información suministrada por Alianza Fiduciaria el 2 de julio de 2009, fue que el Distrito Capital realizó visita tributaria y contable a las instalaciones de Promotora Cohen Ltda., sociedad encargada de realizar la construcción objeto de la licencia LC 07-3-0267, y constató inexactitud de la declaración privada del impuesto de delineación urbana, presentada el 17 de abril de 2007.

4.5.- Si bien inicialmente se decretó la práctica de la inspección tributaria para determinar la correcta presentación de todas las declaraciones presentadas por Alianza Fiduciaria en el año 2007, el Distrito Capital, mediante auto de desglose del 15 de julio de 2009, separó el expediente en dos partes con el fin de iniciar, **con las pruebas recaudadas en la inspección tributaria**, el trámite de liquidación oficial de revisión del tributo, tal como le fue informado a la contribuyente en el requerimiento especial.

Al respecto, se insiste, debe tenerse en cuenta que el trámite de la inspección tributaria duró desde el 18 de diciembre de 2008 –fecha de la notificación del auto que la decretó-, hasta el 17 de julio de 2009 –fecha en la que se notificó el requerimiento especial-, tiempo en el que la Administración, además de realizar la visita de inspección en las instalaciones de la sociedad Alianza Fiduciaria, también realizó cruces de información y visitas tributaria y contable a las instalaciones de la Promotora Cohen Ltda.

A pesar de no ser la Promotora Cohen el sujeto pasivo del impuesto de delimitación urbana, fue dicha sociedad la encargada de desarrollar el proyecto inmobiliario objeto del gravamen y, por ende, la que contaba con la información financiera y contable requerida por el Distrito para efectos de verificar la liquidación efectuada por la Alianza Fiduciaria respecto de la licencia de construcción LC 07-3-0267 de 2007.

4.6.- La Sección no desconoce que en el cuaderno de antecedentes administrativos no obra prueba de que la Administración haya levantado un acta de la inspección tributaria practicada, que de cuenta de las pruebas recaudadas y de los fundamentos de hecho y de derecho que la llevaron a tomar dicha decisión, circunstancia que sirvió de fundamento del Tribunal para anular los actos demandados a pesar de no ser un asunto alegado por la demandante.

Sin embargo, contrario a lo afirmado por el *a-quo*, dicha circunstancia no es suficiente para invalidar la inspección tributaria y, mucho menos, para darla como no practicada, pues **la finalidad del acta es que el contribuyente pueda conocer las pruebas practicadas en la inspección tributaria para efectos de controvertirlas¹⁸, lo que se cumplió a cabalidad con la notificación del requerimiento especial, pues en dicho acto preparatorio se relacionaron cada una de las pruebas recaudadas antes y durante la inspección tributaria y las conclusiones a las que llegó la Administración de su análisis, así como los fundamentos en los que se sustentó la modificación propuesta**, lo que descarta la violación del debido proceso.

Además, como lo ha sostenido esta Sección en oportunidades anteriores, no es requisito *sine qua non* que se le dé traslado del acta de inspección tributaria al contribuyente, pues las conclusiones de la misma pueden incorporarse a los actos administrativos de liquidación oficial de revisión y en el requerimiento especial, como en efecto ocurrió en el caso concreto¹⁹.

En otras palabras, sólo es requisito indispensable el traslado del acta cuando no proceda el requerimiento especial, conforme lo dispone el artículo 783 del Estatuto Tributario²⁰. En los demás casos, es decir, cuando se inicie el procedimiento de liquidación oficial de revisión, el acta constituye parte de la actuación administrativa y, por ende, puede estar incorporada en los mismos actos previos y/o definitivos de dicha actuación, lo que muestra que en el caso que se estudia **no es una formalidad sustancial**.

4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

¹⁸ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 16 de junio de 2005, radicado 19001-23-31-000-1999-02112-01(13975), Consejero ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁹ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 3 de marzo de 2011, Consejera ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, Radicación número: 76001-23-31-000-2008-00488-01(18409).

²⁰ Cfr. Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de octubre de 2005, Consejera ponente: María Inés Ortiz Barbosa, Radicación número: 19001-23-31-000-1998-00962-01(14581).

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

“La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona”²¹.

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez– y procedimientos propiamente administrativos – caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales-, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado²², y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

“Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la “leges perfectae” es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.

A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de

²¹ RODRÍGUEZ MONSALVE, Mario. Notas para un curso de derecho administrativo general. Medellín: Universidad de Medellín, 1989, p. 28.

²² *Ibíd.*, p. 44.

una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.

Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado”²³.

4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado²⁴, de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado.

4.11.- En el caso concreto, se insiste, la ausencia del acta de la inspección tributaria no es una formalidad sustancial que afecte de nulidad la actuación administrativa, por vulneración del debido proceso, ya que, por previsión legal, sólo es indispensable –es decir, sustancial– cuando no proceda el requerimiento especial, conforme lo dispone el artículo 783 del Estatuto Tributario.

4.12.- En concordancia con lo dicho, la Sala procederá a revocar la sentencia recurrida, ya que el término para notificar el requerimiento especial **se suspendió por tres meses** debido a la práctica de la inspección tributaria decretada por el Distrito.

²³ STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116

²⁴ Cfr. VEDEL, Georges. *Derecho Administrativo*. Traducción de la 6ª ed. francesa. Madrid: Aguilar, 1980, p. 496. Según este autor: “Se debe considerar en primer lugar como sustancial todo requisito formal que tenga por objeto garantizar los derechos de los administrados; (...) Por el contrario, constituyen requisitos de forma no sustanciales los que no han sido promulgados con objeto de garantizar los derechos de los administrados o cuya intervención no hubiera modificado el sentido de la decisión impugnada”. *Ibíd.*, p. 496.

Así las cosas, al notificársele a Alianza Fiduciaria el requerimiento especial el 17 de julio de 2009²⁵, se concluye que la actuación administrativa se realizó dentro del plazo establecido por el legislador en el artículo 705 del Estatuto Tributario, pues éste comenzó a correr desde el 17 de abril de 2007, fecha en la que se declaró y pagó el impuesto de delineación urbana.

4.13.- Al respecto, debe tenerse en cuenta que la forma de contabilizar el plazo para notificar el requerimiento especial fue estudiada por esta Sección en la sentencia del 10 de julio de 2014, radicado: 250002327000201100011 01 (18922), Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, argumentos que se reiteran en la presente providencia.

Se dijo en aquella oportunidad:

“Sobre el particular, la Sala precisa que el artículo 705 del E.T. es claro en disponer que el requerimiento especial se debe notificar “a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”. Y el artículo 706, a su vez, es claro en disponer que ese plazo se suspende cuando se practica inspección tributaria de oficio por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

Ahora bien, para el año 2007, el Distrito Capital fijó los lugares y plazos para presentar las declaraciones de los impuestos territoriales, mediante la Resolución 530 del 27 de diciembre de 2006.²⁶

El artículo séptimo precisa lo siguiente:

*ARTÍCULO SÉPTIMO. Plazos para declarar y pagar el impuesto de delineación urbana. Los contribuyentes del impuesto de delineación urbana deberán presentar la declaración y pagar la totalidad del impuesto **antes de la expedición de la correspondiente licencia**, en consecuencia solo se expedirá la misma, si se comprueba por parte del curador, la declaración y el pago del impuesto pertinente.*

Con fundamento en las normas y hechos citados, se procede a analizar si el requerimiento especial fue notificado en tiempo.

Dijo la parte actora que el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 20 de marzo de 2009, contado a partir del 20 de marzo de 2007.

El Distrito alegó que ese plazo se debe contar a partir de la fecha de expedición de la licencia de construcción, esto es, a partir del 30 de marzo de 2007 y que, por lo tanto, la declaración adquiriría firmeza el 30 de marzo de 2009. Adicionalmente, alegó que ese plazo se suspendió por tres meses, en virtud de que practicó inspección tributaria. Que, por lo tanto, el Distrito tenía hasta el 30 de junio de 2009 para notificar el requerimiento especial, y que así lo hizo.

²⁵ Cfr. Fl. 44 del cuaderno principal.

²⁶ "Por la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos administrados por la Dirección Distrital de Impuestos".

Al respecto, la Sala precisa que en el expediente consta que la demandante presentó la declaración del impuesto de delineación urbana el 20 de marzo de 2007.

Conforme con el artículo 7° de la Resolución 530 del 27 de diciembre de 2006, el plazo de firmeza se debe contar a partir de la fecha de presentación de la declaración, esto es, a partir del 20 de marzo de 2007. Por lo tanto, inicialmente, la declaración adquiriría firmeza el 20 de marzo de 2009.”

4.14.- Como puede verse, el artículo 705 del Estatuto Tributario es claro en disponer que el requerimiento especial se debe notificar “*a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar*”, por lo que no es dable sostener, como lo hace el demandante, que el plazo vencía el 16 de julio de 2009, esto es, un día antes del vencimiento de dicho plazo.

Ahora bien, de acuerdo con el plazo para presentar la declaración del impuesto de delineación urbana –antes de la expedición de la licencia-, fijado en el artículo 7° de la Resolución 530 del 27 de diciembre de 2006, el término de firmeza de la declaración privada se debe contar, se reitera, a partir de la fecha de presentación de la declaración, esto es, a partir del 17 de abril de 2007, plazo al que, como se dijo, se le deben sumar los tres meses de suspensión en virtud de la práctica de la inspección tributaria.

5. Sobre la pretensión subsidiaria

5.1.- En la demanda se solicita como pretensión subsidiaria que “*se declare la nulidad del Artículo Segundo de la Resolución 1083 DDI 238836 del 11 de noviembre de 2009 suscrita por el Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y en su lugar se determine por sentencia el Impuesto de Delineación Urbana, sin sanción, con fundamento en el artículo 75 del Decreto Distrital 352 de 2002 y en el Artículo 21 del Decreto Distrital 807 de 1993, modificado por el artículo 6° del Decreto Distrital 362 de 2002*”.

5.2.- Las normas invocadas por la sociedad demandante disponen, en su orden:

“Artículo 75. Base gravable. La base gravable del impuesto de delineación urbana es el monto total del presupuesto de obra o construcción.

La entidad distrital de planeación fijará mediante normas de carácter general el método que se debe emplear para determinar este presupuesto.”

“Artículo 21°.- Correcciones por Diferencias de Criterios. Cuando se trate de corregir errores, provenientes de diferencias de criterios o de apreciaciones entre la oficina de Impuestos y el declarante, relativas a la interpretación del derecho aplicable, y que impliquen un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor, siempre que los hechos que consten en la declaración objeto de la corrección sean completos y verdaderos se aplicará el procedimiento indicado en los incisos 1 a 3 del artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, pero no habrá lugar a aplicar las sanciones allí previstas.

Cuando los errores de que trata el inciso anterior, sean planteados por la administración tributaria distrital en el emplazamiento para corregir, el contribuyente podrá corregir la declaración siguiente el procedimiento señalado en el inciso 3 del artículo 19 del presente Decreto, pero no deberá liquidarse sanción por corrección por el mayor valor a pagar o el menor saldo a favor derivado de tales errores.”

5.3.- Como puede verse, la solicitud de la sociedad demandante está encaminada a que se realice una liquidación judicial del impuesto de delineación urbana a su cargo, teniendo como fundamento el total del presupuesto de obra o construcción, con exclusión de la sanción por inexactitud, por existir diferencias de criterios.

No obstante, en los fundamentos de la demanda no se ofrecen los elementos necesarios para analizar dicha pretensión, ya que: i) no se ataca la liquidación realizada por el Distrito, ii) no se señalan las falencias presuntamente cometidas, que dieran lugar al mayor valor liquidado, iii) no se aporta ninguna prueba encaminada a sustentar la pretensión y, iv) tampoco se señalan cuáles fueron las diferencias de criterio que dieran lugar a la no imposición de la sanción.

Si se concluyera que el presupuesto de la obra fue el declarado en la liquidación privada, en la demanda tampoco se explica de dónde surgen las diferencias con los datos contables tomados por la Administración para realizar la liquidación oficial.

Por tal razón, no es posible saber, pues no obra ninguna prueba, cuál fue el presupuesto del que partió la Administración y de dónde surgen las diferencias con el presupuesto declarado por el contribuyente.

Así las cosas, se negará dicha pretensión.

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,

F A L L A

1.- Se REVOCA, por las razones expuestas en la presente providencia, la sentencia del 8 de marzo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta, Subsección B, que accedió a las pretensiones de la demanda.

2.- En su lugar, se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611)
Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. como vocera del fideicomiso Lote Montoya
Demandado: Distrito Capital de Bogotá
Página **26**