

TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO - Suspensión / INSPECCION TRIBUTARIA / NOTIFICACION DE LOS ACTOS DE LA DIAN - Se efectúa por correo o personalmente / NOTIFICACION POR CORREO - Se entiende surtida en la fecha de introducción al correo para el año 1998

La Sala ha interpretado que el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial es el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta, criterio que se mantiene vigente y por tanto se reitera en esta ocasión. El contenido de los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario es lo suficientemente claro al indicar que el término para notificar el requerimiento especial se suspende a partir de la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, siempre y cuando, la diligencia se efectúe dentro de los tres meses siguientes. Ha sido criterio reiterado de la Sala, que la inspección tributaria no exige que el funcionario deba desplazarse físicamente a las oficinas donde reposan las bases de datos del contribuyente para recopilar datos que le permitan tener certeza sobre los elementos y cifras del impuesto a cargo. En relación a la notificación por correo, la Sala precisa que el Estatuto Tributario establece un régimen específico restrictivo para dar a conocer las decisiones oficiales, de tal forma sólo se admite la notificación personal o por correo. (art. 565 del E.T.). El artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se notificó el acto administrativo acusado, señalaba que "La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo". La expresión subrayada fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, M.P. Álvaro Tafur Gálvis. No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que sus efectos son hacia el futuro y en consecuencia para la fecha en que se profirieron los actos acusados era aplicable el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual establecía que la notificación por correo se practicaba mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entendía surtida en la fecha de introducción al correo. Ahora bien, de acuerdo a la lectura de la anterior norma es claro que en ésta se consagraba una presunción legal, que considera surtida la diligencia de notificación en la fecha de introducción del sobre al correo, presunción que por su naturaleza "juris tantum" podía ser desvirtuada, si se demostraba que la notificación realmente se produjo en una fecha diferente. La Sala ha señalado en ocasiones anteriores, que si bien la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo" contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario fue declarada inexecutable mediante sentencia C-096 de 2001 y dicha providencia tiene efectos hacia el futuro, aún en vigencia de esta disposición el contribuyente tenía la posibilidad de desvirtuar la presunción.

CORRECCION DE DECLARACION CON MOTIVO DE REQUERIMIENTO - Sólo puede hacerse respecto de las modificaciones propuestas

Al respecto cabe anotar, que el artículo 590 del Estatuto Tributario consagra la facultad para corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 709 ibidem. Ha sido criterio reiterado de la Sala, en relación con la corrección de las declaraciones con ocasión del requerimiento especial que tiene connotaciones diferentes a cuando ésta es voluntaria, porque la corrección provocada de los artículos 709 y 713 del E.T. sólo faculta al contribuyente para modificar su declaración en relación con los hechos que han sido objeto de requerimiento o de liquidación oficial. Esta posición encuentra su sustento legal en el artículo 588 del Estatuto Tributario, el cual determina que se

podrán corregir las declaraciones dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pero siempre antes de que se haya notificado requerimiento especial.

PROVISION DE INVENTARIOS - No es deducible fiscalmente

La provisión de inventarios, no es deducible fiscalmente, pues sólo por excepción la Ley reconoce la deducción de provisiones contables, como ocurre con la cartera vencida (art. 145 del E.T.) o con aquellas realizadas para garantizar el pago de pensiones futuras (art. 112 del E.T.)

SANCION POR INEXACTITUD EN IMPUESTO DE RENTA - Se presenta cuando se incluyen costos y deducciones improcedentes que derivan un menor impuesto a cargo

En el caso particular la inexactitud se presenta por la inclusión de costos y deducciones improcedentes, los cuales derivaron un menor impuesto a cargo. En efecto, se podría pensar que existió diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente al reclasificar los costos por \$50.000.000 como lo hizo con ocasión del requerimiento especial, sin embargo, la sanción por inexactitud fue determinada desde el requerimiento especial, en el cual se señaló que la interposición de la sanción en este caso obedecía a la “omisión de ingresos por exposición a la inflación y la inclusión de costos y deducciones sin el lleno de los requisitos establecidos por la legislación tributaria”, por tanto, desde la presentación de la declaración privada y no con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la Administración había determinado que el contribuyente realizó alguno de los supuestos señalados en el artículo 647 del Estatuto Tributario para configurar la sanción por inexactitud.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: LIGIA LOPEZ DIAZ

Bogotá, D.C., treinta (30) de octubre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01360-01(16254)

Actor: ETERNIT COLOMBIANA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 13 de julio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”, que negó las pretensiones de demanda.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 1998, ETERNIT COLOMBIANA S.A. presentó declaración del impuesto de renta del año gravable 1997 en la cual liquidó un saldo a favor de \$505.605.000. El 17 de junio de ese año, solicitó su devolución.

Posteriormente, mediante auto No. 310632000000072 de 15 de junio de 2000, se ordenó la práctica de inspección tributaria, el cual fue introducido en la oficina de correo certificado en la misma fecha.

El 18 de septiembre de 2000, se expidió el Requerimiento Especial No. 310632000000351, mediante el cual se propuso modificar la liquidación privada determinándole un saldo a pagar de \$4.326.635.000.

Con ocasión del anterior acto, el 18 de diciembre de 2000 la sociedad demandante presentó corrección a su declaración, determinando un saldo a favor de \$489.646.000 (Fl.625). Al tiempo respondió el requerimiento ordinario a varios de sus planteamientos.

El 28 de marzo de 2001, la Administración profirió la Liquidación Oficial No. 310642001000072 determinando un saldo a favor del contribuyente de \$71.348.000.

Contra el mencionado Acto el demandante interpuso recurso de reconsideración¹, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 624900009 del 20 de junio de 2001, determinando un saldo a favor de \$361.596.000.

LA DEMANDA

El actor solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000072 del 28 de marzo de 2001 y de la Resolución No.

¹ El recurso de reconsideración fue interpuesto el 29 de mayo de 2001.

624900009 del 20 de junio de 2001, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Como restablecimiento del derecho solicitó se declare en firme la declaración de renta del año 1997, presentada el 18 de diciembre de 2000, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

Citó como normas violadas los artículos 29, 209 y 363 de la Constitución Política; 331, 509, 647, 705, 706, 709, 713, 730 y 779 del Estatuto Tributario y 63 del Decreto 2649 de 1993.

En síntesis argumentó:

Existió violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y 705, 706, 730 y 779 del Estatuto Tributario, porque el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente, concretamente un día después de haberse vencido el término de dos años consagrado en el artículo 705 del Estatuto Tributario. Se debe tener en cuenta que en el presente caso el término se debe contar a partir de la solicitud de compensación o devolución.

La inspección tributaria debe tenerse como “inexistente”, toda vez que los funcionarios que la practicaron se limitaron a asistir a las instalaciones de la sociedad demandante sin realizar la constatación directa que ordena la norma. Sobre este punto se debe tener en cuenta que la inspección tributaria no está consagrada para ampliar los plazos en forma injustificada, por tanto para que se suspenda el término de notificación del requerimiento especial, debe ser efectivamente practicada.

Conforme a lo anterior, la Administración no obró de acuerdo a los principios de economía y celeridad (art. 209 Const.).

El Consejo de Estado en sentencia de 21 de julio de 1995 Exp. 7132 indicó que existen diligencias como el cruce de información o el interrogatorio al revisor fiscal que se pueden llevar a cabo sin necesidad de inspección tributaria.

De otro lado, la Administración vulneró los artículos 590, 709 y 713 del Estatuto Tributario por haber rechazado de forma injustificada los siguientes costos:

- a. Renglón 47 \$50.000.000 Costos de ventas. La Administración rechazó este valor por considerar que se trataba de una provisión de inventarios, toda vez que correspondía al de retiro de activos.

En la respuesta al requerimiento especial incluyó esta partida en el renglón 47 “costos de ventas” y no en el renglón 72 “otras deducciones”, sin embargo, independientemente de que se encuentre en el renglón 47 o en el 72, ese valor debe ser descontado pues no se modifica el renglón 73 “costos y deducciones” que es el renglón donde se determina el valor total de estas partidas. La anterior situación tuvo como consecuencia un efecto neutro sobre el denunciado de renta.

No obstante lo anterior, la DIAN no aceptó la partida porque consideró que el renglón 72 no se podía modificar toda vez que no había sido objeto de requerimiento. Ahora bien, este argumento tampoco puede ser de recibo, pues la reclasificación de la provisión de inventarios se realizó con ocasión del requerimiento, por tanto, de conformidad con los artículos 590, 709 y 719 del E.T. dicha partida es susceptible de ser corregida al no tratarse de un hecho económico nuevo.

- b. Renglón 47, Costos de venta \$88.372.000. Sobre este punto existió violación del artículo 63 del Decreto 2649 de 1993.

La Administración rechazó esta partida bajo el mismo argumento que utilizó para la partida anterior, es decir, por no haber sido objeto de requerimiento especial. Sin embargo, es claro que la Administración no tuvo en cuenta lo siguiente:

- Este valor se encuentra justificado por tratarse del “ajuste por inflación” realizado al inventario generado en el período gravable, el cual hace parte de costos de ventas, y
 - Este costo fue objeto de requerimiento toda vez que la Administración propuso la modificación de los ajustes por inflación de la liquidación privada.
- c. Existió violación del artículo 331 del Estatuto Tributario porque el Fisco calculó erróneamente el porcentaje PAAG en la cuenta de “productos terminados”.

En la Resolución No. 624900009 de 20 de junio de 2001, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, en la referida cuenta se toma el saldo final que arrojó para finales de febrero la suma de \$3.615.547.595. Sin embargo, este valor no fue tenido en cuenta en marzo porque el saldo inicial para dicho mes fue \$3.615.865.370.

Otro cálculo incorrecto se presentó en los ajustes por inflación de productos en proceso porque éste no reflejó el mayor costo en ventas.

- d. Por último, la sanción por inexactitud es improcedente por existir clara diferencia de criterios y errores aritméticos de la Administración.

LA OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN contestó la demanda y se opuso a la prosperidad de las pretensiones con base en los siguientes argumentos:

Presentó excepción de “ineptitud sustantiva de la demanda” porque en la vía gubernativa nunca planteó la nulidad de los actos demandados por haber sido notificado el requerimiento especial de forma extemporánea².

No obstante lo anterior, es claro que la notificación del requerimiento especial fue realizada dentro del término de dos años. En efecto, si bien la sentencia C-096 notificada el 13 de febrero de 2001 declaró inexecutable la frase “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” del artículo 566 del E.T., dicho fallo produjo efectos hacia el futuro y no retroactivos, por tanto en el presente caso se debe tener en cuenta que la fecha de notificación del requerimiento se efectuó el día en que se introdujo en el **correo**³, pues se produjo antes de la declaración de inexecutable del artículo 566 del E.T.

En relación a la inexistencia de la inspección tributaria, se requiere que el auto que la decreta haya sido debidamente notificado y que además la diligencia se haya realizado. Es claro, conforme al Acta de inspección tributaria, que efectivamente se realizó, pues consta toda la información recaudada en las visitas, análisis de los libros, etc.

De otro lado, respecto al rechazo de costos, la DIAN precisó:

- Partidas por \$50.000.000 y \$88.372.000 renglón 47 “costos de ventas”. Sobre este punto reiteró lo manifestado en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración:

La partida de \$50.000.000, no podía ser descontada del renglón 72 “otras deducciones” porque ese valor correspondía a “provisión

² Citó la sentencia del Consejo de Estado de 10 de septiembre de 1992, Exp. 3838 M.P. Carmelo Martínez.

³ Citó la sentencia de la Corte Constitucional de 19 de septiembre de 2000, C-113 M.P. Jorge Arango Mejía y la Circular 0037 de la DIAN de 28 de febrero de 2001.

contabilizada de inventarios.”⁴ De acuerdo con lo anterior, el concepto de provisión no puede ser tomado como deducción y por tanto no puede hacer parte de los costos de ventas.

En los actos demandados, de conformidad con el artículo 709 del Estatuto Tributario, la Administración señaló que la modificación al renglón 47 para adicionarlo en \$138.372.000, suma que equivale a \$50.000.000 de reclasificación de provisión otros activos y \$88.372.000 de la parte proporcional de los ajustes por inflación, no era procedente porque dicho hecho económico no fue objeto de discusión en el requerimiento especial.

Ahora bien, en relación con la partida de “parte proporcional de los ajustes por inflación”, además de ser un hecho económico nuevo, tampoco es procedente de conformidad con el artículo 62 y siguientes del E.T., toda vez que para calcular el costo de los activos movibles enajenados, se debe acudir a alguno de los sistemas consagrados en el Estatuto Tributario, por tanto, no es procedente realizar su cálculo mediante una provisión que no constituye ni costo ni deducción.

- En relación a los cálculos aritméticos incorrectos al aplicar los porcentajes PAAG en la cuenta de productos terminados indicó:

El valor de \$3.615.685.370 fue transcrito por error, sin embargo, es claro que no fue determinante sobre el valor final establecido oficialmente.

Tampoco es procedente la modificación de los actos demandados en el sentido de llevar como costos de ventas la parte proporcional de los ajustes por inflación de los inventarios de productos en proceso. Es claro que la sociedad demandante no hizo lo anterior dentro de la

⁴ La Administración indicó que este hecho fue aceptado por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial.

oportunidad que debía, por lo que el hecho de que esta partida no haya sido incluida constituye un error contable del contribuyente.

Por último, la sanción por inexactitud es procedente porque no existió error matemático sino de transcripción. Además, es claro que al omitirse o al incluirse costos equivocados o incompletos se configura el supuesto de hecho necesario para su procedencia.

LA SENTENCIA APELADA

En sentencia de 13 de julio de 2006, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", negó las súplicas de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Negó la excepción de "inepta demanda" propuesta por la Administración Tributaria, porque consideró que no existe limitación alguna para que se puedan aducir ante la Jurisdicción nuevos y mejores argumentos a los expuestos en la vía gubernativa.

La inspección tributaria sí existió y por tanto suspendió los términos para notificar el requerimiento especial, debido a que los funcionarios comisionados para adelantarla constataron directamente hechos que fueron tenidos en cuenta al momento de determinarle oficialmente el impuesto de renta a la sociedad demandante.

En relación a la notificación extemporánea del requerimiento especial, indicó que el artículo 566 del Estatuto Tributario, norma vigente al momento de notificar el requerimiento, consagraba que la notificación se surtirá el día de la introducción al correo. Si bien dicho aparte fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia de 31 de enero de 2001, los efectos de dicho fallo son hacia el futuro y en consecuencia no podían aplicarse en el presente caso.

Respecto al rechazo de costos, precisó que de conformidad con el artículo 709 del E.T., el contenido de las correcciones provocadas no es libre y en consecuencia debe ceñirse a las modificaciones que la Administración haya propuesto en el requerimiento especial, aceptando total o parcialmente los hechos allí planteados⁵.

De acuerdo con el artículo 588 del E.T., una vez notificado el requerimiento especial, al contribuyente le precluye la posibilidad de realizar correcciones voluntarias a su declaración.

En relación a los \$50.000.000 solicitados como costos de ventas, el contribuyente reclasificó dicha suma eliminándola del renglón 47 “costos de ventas”. Lo anterior constituyó una corrección voluntaria y no provocada.

Además, la citada partida es improcedente porque por tratarse de una “provisión”, ésta no puede ser aceptada ni como costo ni como deducción por no reunir los requisitos de los artículos 62 y 145 del E.T.

Otros costos rechazados fueron los de \$88.372.000 por ajustes de inflación y los que señaló como errores de cálculo aritmético en el renglón 47, porque la sociedad en la respuesta al requerimiento especial adicionó en su declaración el valor de \$120.905.000 por concepto de productos en proceso, sin embargo dicha suma había sido omitida en la declaración inicial.

Estimó irrelevante el error de transcripción de la suma de \$3.615.547.595, utilizada en el mes de febrero, a \$3.615.865.370 marzo, pues el mayor valor determinado, no influyó en la determinación oficial del impuesto de renta de ETERNIT.

De conformidad con todo lo anterior, mantuvo la sanción por inexactitud.

⁵ Citó la sentencia del Consejo de Estado de 3 de diciembre de 1993, Exp. 4881, M.P. Jaime Abella Zárate.

LA APELACIÓN

La sociedad ETERNIT COLOMBIANA S.A. impugnó la Sentencia de primera instancia, reiterando los cargos expuestos en su demanda. Estimó:

El Tribunal desconoció que la finalidad de la notificación es que el contenido del acto sea conocido efectivamente por el interesado. En efecto, del contenido del texto del artículo 566 del Estatuto Tributario, anterior a la declaratoria de inexecuibilidad por parte de la Corte Constitucional, se configuraba una presunción susceptible de ser desvirtuada cuando la notificación efectivamente se producía en fecha posterior a la de la introducción en el correo⁶.

Sobre este punto, el recurrente indicó que fue la misma Administración quien reconoció que el documento fue entregado el 19 de septiembre de 2000 (Fl. 178 C.P.).

En relación con el rechazo del costo de ventas, reiteró lo expuesto en su demanda.

Solicitó levantar la sanción por inexactitud por considerar que existió diferencia de criterios, con lo cual no se configuró ningún supuesto sancionable (art. 647 E.T.), toda vez que no se incluyeron deducciones o costos inexistentes⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, ratificó los argumentos que expuso en la demanda y en el recurso de apelación.

⁶ Para tal efecto citó la sentencia del Consejo de Estado de 7 de diciembre de 2005, Exp. 14511 M.P. Ligia López Díaz.

⁷ Citó las sentencias del Consejo de Estado de 15 de agosto de 1997, Exp. 8400, M.P. Delio Gómez Leyva y de 10 de noviembre de 2000, Exp. 10868, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

La DIAN reiteró lo expuesto en la contestación.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se debate en la presente instancia, la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá, modificó la declaración del impuesto de Renta y Complementarios del año 1997, e impuso sanción por inexactitud a ETERNIT COLOMBIANA S.A.

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar en primer lugar si en el presente caso, el requerimiento especial No.310632000000351 de 18 de septiembre de 2000 proferido por la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogotá fue notificado dentro del término legal.

De no prosperar el cargo anterior, precisar si era procedente el rechazo de las partidas señaladas en la demanda por concepto de costos de ventas y por último, si la sanción por inexactitud es procedente.

En virtud del artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial *"deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva"* (Subrayas fuera del texto). No obstante lo anterior, la ley prevé que el citado plazo puede ser suspendido *"cuando se practique inspección tributaria de oficio por el término de tres meses contados a partir del auto que la decreta"*, según lo dispone el artículo 706 ibídem. Lo anterior implica que la suspensión del término no es por el lapso que "dure

la inspección”, sino por el término fijo de tres meses, contados a partir del auto que la decreta⁸.

La Sala ha interpretado que el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial es el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que la decreta, criterio que se mantiene vigente y por tanto se reitera en esta ocasión.⁹

El contenido de los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario es lo suficientemente claro al indicar que el término para notificar el requerimiento especial se suspende a partir de la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, siempre y cuando, la diligencia se efectúe dentro de los tres meses siguientes.

Ha sido criterio reiterado de la Sala, que la inspección tributaria no exige que el funcionario deba desplazarse físicamente a las oficinas donde reposan las bases de datos del contribuyente para recopilar datos que le permitan tener certeza sobre los elementos y cifras del impuesto a cargo. En efecto ha considerado la Sala:

“La inspección tributaria es un medio de prueba que implica el examen directo por parte del fisco de lugares, personas, cosas o documentos para establecer la existencia de hechos gravables, sus características y demás circunstancias de tiempo modo y lugar. En ella se involucran otros medios de prueba como puede ser la inspección contable, los testimonios, documentos, etc.

La expresión “constatación directa” no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues es viable que a través de otros medios de prueba se constate en forma directa la existencia de hechos gravados, como por ejemplo a través de testimonios, cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, consagrados además de modo general en el artículo 684 del E.T.,

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 25 de noviembre de 2004, Exp. 13977, M.P. Ligia López Díaz.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 8 de marzo de 2002, exp. 12300, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y del 3 de mayo de 2002, exp. 12625, M.P. Germán Ayala Mantilla, entre otras.

dentro de las “amplias facultades de fiscalización e investigación”.(Subrayas fuera del texto).¹⁰

En el caso concreto, la sociedad presentó su declaración de renta del año gravable 1997 el 13 de abril de 1998, reflejando un saldo a su favor, por lo que solicitó la devolución el 17 de junio del mismo año. De acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el Requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución respectiva.

Así, la Administración debió notificar el requerimiento especial a más tardar el 17 de junio de 2000, partiendo de la fecha de la solicitud de devolución; pero toda vez que se notificó auto de inspección tributaria el día de 15 de junio de 2000, el plazo se suspendió por tres meses, luego venció el 17 de septiembre de 2000. Por ser ese día domingo, el término se corre al día hábil siguiente, esto es al 18 de septiembre de 2000.

Del contenido del Acta de Inspección Tributaria que obra a folios 497 a 510 del Cuaderno 2 de antecedentes, se puede concluir que la inspección tributaria fue realizada, pues los funcionarios que la practicaron solicitaron información sobre los libros contables, los comprobantes de egreso con sus respectivos soportes y sobre la facturación en ventas. Además, sacaron conclusiones sobre todo el análisis de información contable y realizaron una evaluación de los costos de ventas, de los ajustes integrales por inflación, de los ingresos y de las deducciones. Es decir, la inspección tuvo la virtud de suspender el término.

En relación a la notificación por correo, la Sala precisa que el Estatuto Tributario establece un régimen específico restrictivo para dar a conocer las decisiones oficiales, de tal forma sólo se admite la notificación personal o por correo. (art. 565 del E.T.).

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 11080, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. En el mismo sentido Sentencia del 12 de diciembre de 2002, exp. 13034, M.P. Ligia López Díaz.

El artículo 566 del Estatuto Tributario, vigente para la fecha en que se notificó el acto administrativo acusado, señalaba que *“La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”*.

La expresión subrayada fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, M.P. Álvaro Tafur Gálvis. No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que sus efectos son hacia el futuro y en consecuencia para la fecha en que se profirieron los actos acusados era aplicable el artículo 566 del Estatuto Tributario, el cual establecía que la notificación por correo se practicaba mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entendía surtida en la fecha de introducción al correo.

Ahora bien, de acuerdo a la lectura de la anterior norma es claro que en ésta se consagraba una presunción legal, que considera surtida la diligencia de notificación en la fecha de introducción del sobre al correo, presunción que por su naturaleza "*juris tantum*" podía ser desvirtuada, si se demostraba que la notificación realmente se produjo en una fecha diferente.

La Sala ha señalado en ocasiones anteriores, que si bien la expresión *“y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”* contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario fue declarada inexecutable mediante sentencia C-096 de 2001 y dicha providencia tiene efectos hacia el futuro, aún en vigencia de esta disposición el contribuyente tenía la posibilidad de desvirtuar la presunción.¹¹

Se observa en los antecedentes administrativos y en los anexos de la demanda, que el requerimiento especial se introdujo al correo el 18 de

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 13 de marzo de 2003, exp. 13020, y del 7 de octubre de 2004, exp. 14089, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, entre otras.

septiembre de 2000, por lo que conforme con el texto vigente para la época del artículo 566 del Estatuto Tributario, se entiende notificado en esta fecha.

Para desvirtuar la presunción, el contribuyente aportó con su demanda copia de un documento en el que en su opinión, se puede probar que la fecha de recibo del requerimiento fue la de 19 de septiembre de 2000. Observa la Sala, que dicha copia no es idónea para acreditar que el requerimiento especial fue efectivamente conocido por la sociedad el día 19 de septiembre de 2000, porque la fecha que aparece en su costado inferior derecho es ilegible¹², en consecuencia no da certeza sobre el hecho alegado (Fl. 117 C.P.).

De otra parte señaló que otra prueba idónea para desvirtuar la presunción, estaba constituida porque la propia Administración reconoció que el requerimiento especial fue notificado en el 19 de septiembre de 2000 cuando indicó en la contestación de la demanda lo siguiente (Fl. 178 C.P.):

“Igualmente, el que el contribuyente exprese que se anexa constancia de recibo del requerimiento de fecha 19 de septiembre de 2000 con la demanda, en el que consta que el requerimiento solo fue entregado el 19 de septiembre de 2000, no tiene ningún efecto, en vista de la Sentencia C-96 de 2001 de la Corte Constitucional no tiene efectos retroactivos, no siendo aplicable en este caso la inexecutable del aporte del artículo 566 del Estatuto Tributario, debiendo entenderse surtida la notificación en la fecha de introducción al correo, esto es, el día 18 de septiembre de 2000, como ya se dijo” (Subrayas del demandante).

En relación con este argumento, para la Sala, la Administración Tributaria no está aceptando que la notificación del requerimiento especial se produjo el 19 de septiembre de 2000, sino se refiere a la afirmación que hace la demandante sobre la fecha de la notificación. Es decir, no constituyó una

¹² En efecto, al observar la prueba indicada, aparecen claramente el año 2000 y el mes de septiembre, sin embargo no es posible determinar ninguno de los dígitos que conforman el día, y éste es precisamente el dato que está en discusión.

aceptación o confesión, sino simplemente un comentario a un argumento de la demanda.

Ante esta circunstancia, no se pudo demostrar que la notificación se surtió el 19 de septiembre de 2000 por tanto, no se desvirtuó la presunción alegada por el demandante.

Debe concluirse entonces, que la declaración de renta del año gravable 1997 no se encontraba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial, toda vez que la notificación del requerimiento especial fue oportuna porque se produjo el último día del plazo que se tenía para hacerlo, es decir, el 18 de septiembre de 2000, por tanto ese argumento no prospera y la Sala debe entrar a analizar la procedencia de los demás cargos expuestos en el recurso de apelación.

En relación a las partidas rechazadas por la Administración, la Sala confirma la sentencia del Tribunal con fundamento en los siguientes argumentos:

En su declaración inicial del 13 de abril de 1998, la sociedad reportó como costo de ventas (renglón 47) la suma de \$24.587'571.000, de los cuales la Administración propuso rechazar en el requerimiento especial \$4.252'955.000. Adicionalmente se planteó el rechazo de otras deducciones (renglón 72) por \$50'000.000.

La contribuyente corrigió su declaración el 18 de diciembre de 2000 informando como costo de ventas la suma de \$24.725'943.000, con lo cual este renglón se aumentó en \$138'372.000 correspondientes a la reclasificación de la suma de \$50'000.000 que inicialmente se registró en el renglón 72 y a \$88'372.000 por concepto de la parte proporcional de los ajustes por inflación del costo de ventas.

En la Liquidación Oficial y luego en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración se mantuvo como costo de ventas el valor registrado en la

declaración inicial por \$24.587'571.000, aceptando los planteamientos de la respuesta al requerimiento, pero se rechazó el mayor valor denunciado en la declaración de corrección, con fundamento en que no era procedente por tratarse de una corrección provocada por el requerimiento especial.

Al respecto cabe anotar, que el artículo 590 del Estatuto Tributario consagra la facultad para corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 709 ibidem.

De acuerdo con lo anterior, el artículo 709 del E.T. consagra:

ART. 709.—Corrección provocada por el requerimiento especial. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida”(Subrayas fuera del texto).

Ha sido criterio reiterado de la Sala, en relación con la corrección de las declaraciones con ocasión del requerimiento especial que tiene connotaciones diferentes a cuando ésta es voluntaria, porque la corrección provocada de los artículos 709 y 713 del E.T. sólo faculta al contribuyente para modificar su declaración en relación con los hechos que han sido objeto de requerimiento o de liquidación oficial¹³.

Esta posición encuentra su sustento legal en el artículo 588 del Estatuto Tributario, el cual determina que se podrán corregir las declaraciones dentro

¹³ Consejo de Estado, sentencia de 3 de diciembre de 1993, exp. 4881, M.P. Jaime Abella Zárate y sentencia exp. 14712, M.P. Héctor Romero Díaz.

de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, pero siempre antes de que se haya notificado requerimiento especial.

En el caso bajo análisis se observa que el plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 1997 para ETERNIT cuyos últimos dígitos en su NIT son 29, era el día 11 de junio de 1998¹⁴, luego el término para corregir la declaración de conformidad con el artículo 588 del E.T. había vencido el día 11 de junio de 2000. El requerimiento especial fue notificado el 18 de septiembre de 2000 cuando ya no tenía oportunidad para corregir el contribuyente.

En relación con la partida de costos de ventas por valor de \$50.000.000, es claro que la Administración propuso en el requerimiento especial la modificación del renglón 72 y no la del renglón 47 de costos de ventas. Si bien como lo indicó el demandante, cuando se determina el valor total de costos y deducciones en el renglón 73, al incluirse ese valor como costo de ventas (renglón 47) y no como otras deducciones (R.72), se produce un efecto neutro aritmético, lo cierto es que de conformidad con el artículo 709 del Estatuto Tributario, el contribuyente no podía reclasificarlo de deducción a costo de ventas.

De otro lado, en el registro contable de la empresa se establece que la suma de \$50.000.000 declarada en el renglón 72 por concepto de retiro de otros activos corresponde a la provisión de inventarios, que no es deducible fiscalmente, pues sólo por excepción la Ley reconoce la deducción de provisiones contables, como ocurre con la cartera vencida (art. 145 del E.T.) o con aquellas realizadas para garantizar el pago de pensiones futuras (art. 112 del E.T.), pero no en este caso, porque no está prevista legalmente su deducibilidad, lo cual no se subsana al llevar la partida como mayor costo de venta, porque no se justificó por la demandante que debía hacer parte de

¹⁴ Artículo 12, Decreto 3049 de 1997 *“Por el cual se fijan plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”*.

ese rubro y además porque implica una modificación a la declaración diferente de lo planteado en el Requerimiento Especial.

De otra parte, la reclasificación al valor de \$88.372.000 por concepto de costos de ventas por ajustes de inflación tampoco es admisible pues de acuerdo a las apreciaciones realizadas respecto a las correcciones provocadas, el contribuyente no podía adicionar dicha partida omitida en la declaración inicial toda vez que ésta no constituyó un hecho económico discutido en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión.

La Sala encuentra procedente la sanción por inexactitud toda vez que no existe diferencia de criterios.

El artículo 647 del Estatuto Tributario consagra que constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuesto generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, y en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se deriven un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

En el caso particular la inexactitud se presenta por la inclusión de costos y deducciones improcedentes, los cuales derivaron un menor impuesto a cargo.

En efecto, se podría pensar que existió diferencia de criterios entre la Administración y el contribuyente al reclasificar los costos por \$50.000.000 como lo hizo con ocasión del requerimiento especial, sin embargo, la sanción por inexactitud fue determinada desde el requerimiento especial (Fl. 97), en el cual se señaló que la interposición de la sanción en este caso obedecía a la *“omisión de ingresos por exposición a la inflación y la inclusión de*

costos y deducciones sin el lleno de los requisitos establecidos por la legislación tributaria”, por tanto, desde la presentación de la declaración privada y no con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la Administración había determinado que el contribuyente realizó alguno de los supuestos señalados en el artículo 647 del Estatuto Tributario para configurar la sanción por inexactitud.

Por todo lo anterior, la Sala confirmará la sentencia de 13 de julio de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 13 de julio de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B”.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ
-Presidente-

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

RAÚL GIRALDO LONDOÑO
Secretario