

**FACULTAD FISCALIZADORA – Finalidad. Funcionario competente / REGIMEN PROBATORIO EN MATERIA TRIBUTARIA - Consagración legal / MEDIOS PROBATORIOS EN MATERIA TRIBUTARIA- Lo son entre otros, la inspección tributaria, la contable y la facultad de registro**

Con el ejercicio de la facultad fiscalizadora la administración tributaria persigue probar, más allá de la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los demás presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. El título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio en materia tributaria y, concretamente, los medios de prueba de los que puede hacer uso la administración para desvirtuar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre que frente a tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial ni que la ley así lo exija (art. 746 del E.T.). Cuando la autoridad tributaria ejerce la facultad fiscalizadora busca no sólo comprobar la certeza, la veracidad y la realidad de los hechos que contienen no sólo las declaraciones, sino examinar las respuestas del contribuyente a los requerimientos que efectúa la administración. Esa función de fiscalización se hace con los medios de prueba que la legislación tributaria ha puesto a disposición de la administración, de modo que con tales medios de prueba logre el convencimiento sobre los aspectos que interesan en cada caso. Ahora bien, de conformidad con el artículo 688 del E.T., la competencia para desarrollar esa facultad fiscalizadora corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, quien, para cumplir ese cometido, puede proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos, los emplazamientos para corregir y para declarar, y los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Al igual, a los funcionarios adscritos a esa unidad, previa delegación del jefe de fiscalización, les corresponde adelantar las vistas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y, en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de esa unidad (art. 688 del E.T.).

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746

**INSPECCION TRIBUTARIA – Finalidad / AUTO QUE DECRETA INSPECCION TRIBUTARIA – Contenido. Debe notificarse por correo o personalmente / ACTA DE INSPECCION TRIBUTARIA – Contenido. Forma parte de la actuación administrativa originada en la inspección tributaria / INSPECCION TRIBUTARIA - No es una diligencia de tipo técnico contable sino un medio de prueba de verificación**

El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, con el que la administración verifica directamente los hechos que interesan en el Proceso de fiscalización y determina su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se desarrollaron tales hechos. En esa inspección, la administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias a cada medio probatorio. La diligencia de inspección tributaria se decretará con auto en el que se deben indicar los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Dicho auto, además, debe notificarse por correo o personalmente al interesado, pues la inspección tributaria sólo se inicia una vez el interesado se entere del objeto de la inspección. De esa diligencia se levanta un acta que debe contener todos los hechos y pruebas en que se sustenta. Esto es, se debe levantar un acta

en la que se consignen los hechos verificados por la autoridad tributaria en la inspección tributaria. Según el mismo artículo 779, cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa dicha acta formará parte de la misma. La inspección tributaria, como ya se dijo, no es una diligencia de tipo técnico contable, sino un medio de prueba de verificación o de constatación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización. Es evidente que el acta de terminación no requiere que se suscriba por un contador público y, por tanto, bastará que se firme por el funcionario que la practicó

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779 /

**INSPECCION CONTABLE – Finalidad / ACTA DE INSPECCION CONTABLE – Deben ser suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes. Refleja fielmente los datos de la contabilidad / CONTADOR PUBLICO – Debe practicar y suscribir el acta de inspección contable / INSPECCION TRIBUTARIA – Diferencias con la inspección contable**

El artículo 782 del E.T., a su turno, define la inspección contable como un medio de prueba que permite a la administración verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados y comprobar el cumplimiento de las obligaciones formales. De esa diligencia también se levanta un acta que, a diferencia del acta de inspección tributaria, no sólo la suscriben los funcionarios visitadores, sino las partes intervinientes. Si los intervinientes se niegan a firmar el acta se dejará constancia y, en todo caso, eso no afecta el valor probatorio de la inspección. Conforme con el artículo 782, se presume que los datos consignados en el acta fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable manifieste su inconformidad. La Sala acoge las consideraciones que hizo el a quo sobre la diferencia entre la inspección tributaria y la inspección contable. Es cierto que las dos persiguen objetivos diferentes, pues, se repite, mientras que la primera es un medio de verificación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización, la segunda es un medio probatorio esencialmente técnico para verificar la exactitud de los denuncios tributarios y el cumplimiento de las obligaciones formales a partir del análisis de la contabilidad del contribuyente específicamente. Y, en ese entendido, sólo el acta de terminación de la inspección contable debe suscribirse por un contador público.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 782

**FACULTAD DE REGISTRO – Finalidad. Funcionario competente / ACTO QUE ORDENA EL REGISTRO – Debe ser motivado. Acto de trámite. Contra él no procede recurso / ACTA DE REGISTRO – Basta que en la diligencia esté uno de los funcionarios comisionados / FUNCIONARIOS COMISIONADOS – Basta que aparezca uno en el acta de registro**

El artículo 779-1 del E.T. consagra la facultad de registro como un medio de prueba que permite a la administración tributaria examinar las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus archivos, siempre que, para el caso de las personas naturales, no coincida con su casa de habitación. En esencia, es un medio probatorio para evitar que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas. Para evitar que eso ocurra, la administración puede adoptar cualquier tipo de medida e incluso puede pedir colaboración a la fuerza pública para que la diligencia de registro se cumpla en condiciones normales. La competencia para ordenar la diligencia de registro es del Administrador de impuestos y aduanas o

del Subdirector de fiscalización, sin que esa competencia pueda delegarse en otro funcionario. En todo caso, el artículo 1º del Decreto 3050 de 1997 establece que también son competentes para ordenar el registro los Administradores especiales, los Administradores locales de impuestos nacionales, los Administradores locales de aduanas nacionales, los Administradores locales de impuestos y aduanas nacionales. Y, además, el Subdirector de Fiscalización, para el Control y Penalización Tributaria y el Subdirector de Fiscalización Aduanera, Represión y Penalización del Contrabando. Según lo exige el artículo 779-1, el acto administrativo que ordena el registro deberá motivarse y, además, notificarse a la persona que se encuentre en el momento de que se practique la diligencia. Contra dicho acto no cabe ningún recurso, por tratarse de un acto de trámite que antecede a la decisión que adopte la administración. Es cierto que el acta de hechos 409 de 2002, relacionada con la diligencia de registro, aparece firmada por las funcionarias María Fernanda López, Lorena Hernández y Claudia Rubio, pero también lo es que de esas funcionarias nombradas sólo la señora Claudia Rubio aparecía como comisionada para tal diligencia. No obstante, para la Sala ese hecho no vicia la diligencia de registro ni afecta la legalidad de los actos demandados, pues es suficiente que uno de los funcionarios comisionados participe de la diligencia y coordine a los demás funcionarios que intervienen sin estar comisionados. En efecto, conforme con el artículo 688 del E.T., corresponde a los funcionarios de la unidad de fiscalización, previa autorización o comisión del jefe de fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y, en general, las actuaciones preparatorias a los actos del jefe de dicha unidad. En consecuencia, se repite, basta que en la diligencia de registro participe uno de los funcionarios comisionados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA – El patrimonio de la sociedad garantiza el pago de los impuestos liquidados a su cargo / RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD – No se aplica tratándose de sociedades anónimas o sus asimiladas**

Sobre el tema de la responsabilidad solidaria que tienen los socios, respecto de las deudas originadas en impuestos a cargo de la sociedad, esta Sección ha precisado, que la sociedad es, en principio, la que debe responder por los impuestos liquidados a su cargo. El patrimonio de la sociedad, por regla general, garantiza el pago de los impuestos a cargo de la sociedad. Pero esa regla admite una excepción relacionada con la responsabilidad solidaria de los socios prevista en los artículos 793 y 794 del E.T. Las normas vigentes para la fecha en que se profirieron los actos administrativos acusados determinan la responsabilidad solidaria de los socios frente a las obligaciones que, por concepto de impuestos, adquiera la sociedad. El artículo 794 citado es claro en establecer que la responsabilidad solidaria de los socios frente a los impuestos no se aplica “a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.” En el sub lite está probado que, desde el año 1993, la sociedad actora se transformó de sociedad limitada a sociedad anónima. En ese orden, es evidente para la Sala que no se predica la solidaridad de los socios y, por ende, resultaba suficiente con que el requerimiento especial se notificara al liquidador de SAJATEX. Lo anterior basta para concluir que el argumento de la falta de vinculación no está llamado a prosperar.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 793 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 794

**SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se declaran pasivos inexistentes / PASIVOS – Cuando no se prueba su existencia procede la sanción por inexactitud**

Es evidente para la Sala que la parte actora no logró probar que no era cierto que existieran los pasivos inexistentes a que aludió la DIAN. Como ya se dijo, no hubo actividad probatoria que desvirtuara tales pasivos y, por tanto, no hay pruebas para confrontar las conclusiones que tienen sobre este aspecto los actos acusados. Ahora bien, la Sala respalda el cálculo de la sanción por inexactitud, pues se calculó con base en el saldo a pagar determinado en la resolución que decidió el recurso de reconsideración (\$1.107'670.000) menos el valor declarado por el contribuyente (\$10'186.000) y el resultado (\$1.097'484.000) multiplicado por el 160%, que arroja un resultado de \$1.755'974.000. En ese contexto, se concluye que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes. Por tanto, se impone mantener la sanción impuesta por la administración.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, catorce (14) de octubre de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01745-01(17042)**

**Actor: SAJATEX S.A. Y/O AROTEX S.A. Y/O MAVITEX S.A. – EN LIQUIDACION**

**Demandado: DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de la Sección Cuarta – Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, proferida el 25 de octubre de 2007, que negó las pretensiones de la demanda.

**ANTECEDENTES**

**DEMANDA**

Sajatex S.A. y/o Arotex S.A. y/o Mavitex S.A. en liquidación, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la nulidad de los siguientes actos administrativos:

*“1.1. Liquidación Oficial Renta Sociedades – Revisión - No. 310642003000060 de fecha 28 de marzo del 2003, expedida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual, se le modifico (sic) a mi poderdante, su Liquidación Privada No. 90000000256162 de fecha 12 de abril del 2000, correspondiente a la vigencia de 1999.*

*1.2. Resolución Recurso de reconsideración No. 310662004000010 de fecha 13 de abril del 2004, expedida por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, mediante la cual se modifico (sic) la Liquidación Oficial Renta Sociedades – Revisión- No. 310642003000060 de fecha 28 de marzo del 2003”.*

La demandante no formuló pretensión para obtener el restablecimiento del derecho.

La demandante invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 29.
- Estatuto Tributario: artículos 647, 729 inciso 2, 730, 779 y 779-1.
- Código de Comercio: artículo 98.
- Código de Procedimiento Civil: artículo 140 numeral 9.
- Código Contencioso Administrativo: artículo 28.
- Ley 43 de 1990: artículo 12.
- Ley 223 de 1995: artículo 171.

El concepto de violación lo fundamentó de la siguiente manera.

**- Violación directa del artículo 779 del E.T., por interpretación errónea. Ausencia del valor legal de la inspección tributaria, por no haberse suscrito por el funcionario que la dirigió y la adelantó**

Manifestó la demandante que, el 14 de febrero de 2002, la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá dictó auto de inspección tributaria a la Sociedad Sajatex S.A. en Liquidación y para el efecto comisionó a los señores Henry Guillermo Torres Arciniegas, Sol Maritza Quiroga Botache y Marco Aurelio Rodríguez García.

Que de las personas comisionadas por la DIAN, la única legalmente facultada para adelantar la inspección tributaria, de conformidad con el artículo 171 de la Ley 223 de 1995, era la señora Sol Maritza Quiroga Botache, por ser la que tenía la calidad de contadora pública y que, además, tenía la “*idoneidad legal*” para llevarla a cabo.

Dijo, de otra parte, que el acta de terminación de la inspección tributaria no fue suscrita por la persona comisionada por la Administración. Que esa omisión traía como consecuencia que el acta careciera de valor legal, razón por la que el Requerimiento Especial No. 31063220200193 del 3 de julio de 2002 también carecía de valor.

Que la manifestación de la Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de Grandes Contribuyentes de Bogotá, en la que dice que el funcionario que firmó el acta de inspección tributaria estaba plenamente facultado para hacerlo, es manifiestamente contraria a los hechos y a la ley, ya que realmente la responsable de dicha investigación fue la señora Quiroga Botache.

Que, de conformidad con el artículo 12 de la Ley 43 de 1990, el nombramiento de empleados o funcionarios públicos para el desempeño de cargos que impliquen el ejercicio de actividades técnico contables debía recaer en contadores públicos y que, en este caso, quien suscribió el acta de terminación de la inspección tributaria no tenía la calidad de contador público y que eso viciaba la actuación administrativa.

Que, de otro lado, de conformidad con el artículo 779 del E.T., el acta de inspección tributaria debía suscribirse por la totalidad de los funcionarios que la adelantaron y no por solo uno de ellos. Que, en consecuencia, no existían razones de hecho o de derecho para que la Jefe del Grupo de Investigación se abstuviera de firmar el acta de inspección tributaria.

Que, al igual, la inspección contable sólo podían llevarla a cabo contadores públicos y que como el señor Henry Guillermo Torres Arciniegas no tiene esa calidad, el nombramiento que se le hizo es nulo y eso viciaba dicha inspección.

**- Violación directa del artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, por falta de aplicación. Ilegalidad manifiesta del Requerimiento Especial, de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución del Recurso de Reconsideración, por no haber sido notificados a los particulares afectados en forma directa con la actuación administrativa**

Dijo que el requerimiento especial, del 3 de julio de 2002, no fue notificado a los señores Jacobo Szapiro Ruta, Sara Hofman de Szapiro, Max Szapiro Hofman, Arón Szapiro Hofman, Mauricio Szapiro Hofman y Luis Szapiro Hofman, quienes, en calidad de socios, resultaban afectados con dicho requerimiento.

Que entre los mencionados señores y Sajatex S.A. se estableció una solidaridad frente al pago de los impuestos por el año gravable 1999. Que la falta de notificación del requerimiento especial violaba, además, en forma grave y manifiesta el artículo 29 de la Constitución Política.

Manifestó que, por expreso mandato del artículo 98 inciso 2 del Código de Comercio, la sociedad una vez constituida conforma una persona legal distinta de sus socios individualmente considerados. Que, por tanto, los actos administrativos que los afecten debían comunicarse en forma individual a cada uno de los socios, pues de lo contrario se vulnera el derecho a la defensa<sup>1</sup>.

Que, entonces, existe una causal de nulidad contenida en el artículo 730 numeral 6 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 140 numeral 9 del Código de Procedimiento Civil, pues se dejó de notificar a terceros con interés directo.

**- Violación del artículo 29 de la Constitución Política y del artículo 779-1 del Estatuto Tributario por falta de aplicación. Ilegalidad manifiesta de la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000060 del 28 de marzo de 2003 y de la Resolución Recurso de Reconsideración N° 310662004000010 del 13 de abril de 2004, por fundarse en pruebas obtenidas ilegalmente**

---

<sup>1</sup> En este punto, citó las sentencias de esta Sección del 21 de julio de 1991, expediente 3132 y 3142, para respaldar sus conclusiones.

Manifestó que los funcionarios de la DIAN violaron el procedimiento establecido en el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, porque en el registro practicado, el 8 de abril de 2002, se cometieron las siguientes irregularidades:

- El registro fue ordenado mediante autos comisorios y no por medio de resolución como lo ordena la ley.
- En el texto de los autos comisorios aparecen notificadas las personas que se encontraban en las instalaciones allanadas en ese momento, pero no obran las notificaciones que a esas mismas personas se les debió hacer de la Resolución N° 2792 del 5 de abril de 2002, que autorizó la diligencia de registro.
- La expedición del auto N° 003 del 8 de abril de 2002 de la Subdirección de Control Cambiario, en el que fue comisionada la señora Edna Bárcenas Rosero es abiertamente ilegal, ya que la competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el artículo 779-1 del E.T. corresponde únicamente al Director de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y que, por lo tanto, el auto es nulo por haberse proferido por un funcionario sin competencia para ello.
- El auto comisorio aduanero N° 451 del 8 de abril de 2002, proferido por la Subdirección de Fiscalización Aduanera, tenía en blanco el nombre de la persona sujeta a registro, así como la dirección para practicar dicho registro y que, aún así, se practicaron los allanamientos en diversos sitios de la ciudad.
- Que los registros fueron realizados por funcionarios incompetentes, pues los funcionarios mencionados en la Resolución 2792 nada tienen que ver con los relacionados en los autos 451,459 y 003, que practicaron los registros y allanamientos en las instalaciones de la sociedad SAJATEX.

En cuanto al auto comisorio aduanero 451 de 2002, dijo que fue notificado al señor Carlos Augusto Mendoza Laguna, Asistente de Gerencia de Toptex S.A., que se encontraba en las instalaciones de dicha sociedad. Que, sin embargo, al señor Mendoza Laguna no se le notificó la Resolución 2792 de 2002, a pesar de que en la calle 10 N° 43-61 de Bogotá fue en donde se practicó el registro y allanamiento. Que esa irregularidad no se subsanaba a pesar de que, después de practicarse todos los allanamientos, se notificaran los actos comisorios y la Resolución 2792 mencionada.

Que, por tanto, son nulas las pruebas obtenidas por haberse obtenido con violación al debido proceso y al artículo 779-1 del E.T.

**- Ilegalidad de los actos acusados por falsa motivación**

Que en los actos demandados se incurrió en falsa motivación, ya que las diligencias de allanamiento en que se recogieron las pruebas fueron practicadas por funcionarios sin competencia para el efecto.

Que, de otra parte, los allanamientos se practicaron en direcciones diferentes a las que correspondían a la empresa. Que no era cierto que los documentos recaudados en tales allanamientos los hubiera entregado SAJATEX, como se concluyó en el Acta de Terminación de la Inspección Tributaria, sino que fueron extraídos de la oficina de uno de los socios.

Que la falsa motivación se hace evidente cuando la administración formuló acusaciones con base en pruebas que no demostraban lo siguiente:

- Que la relación de envíos no estaban contabilizados para el periodo 1999.
- Que la relación de envíos hace parte de la doble contabilidad de la empresa.
- Que el consecutivo de las remisiones que aparecían en blanco correspondía a ingresos omitidos.

Se refirió a la falsa motivación en que incurrió la DIAN en el Requerimiento Especial N° 310632002000193 de 2002 y dijo que no es cierto que en la cuenta contable 2355 se hubieran registrados préstamos a accionistas.

- **Falta de aplicación del artículo 647 del E.T., al imponerse la sanción por inexactitud**

Dijo que la sanción por inexactitud era improcedente debido a que no se cumplían los presupuestos del artículo 647 del E.T.

Citó la sentencia de esta Sección del 15 de agosto de 1997, expediente 8400, para concluir que la DIAN desconoció los pasivos a cargo de la sociedad y a favor de los socios y, además, los equiparó a "*prestamos (sic) a ingresos no declarados*".

En cuanto a la glosa por el valor del inventario, dijo que el valor del inventario del año 1999 ascendía a \$2.711'212.000 y que dicho valor fue aceptado por la DIAN. Que, por tanto, no es admisible que se modificara una cifra en la liquidación de renta y que se aceptara en el patrimonio.

Que, por último, los supuestos ingresos por "*relación de envíos*" no correspondían a SAJATEX y que, además, las pruebas que permitieron a la DIAN llegar a esa conclusión se habían obtenido por "*funcionarios incompetentes y en violación (sic) al debido proceso*".

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La apoderada de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y analizó los cargos de la demanda, así:

### **De la falta de competencia de los funcionarios que practicaron las inspecciones contable y tributaria**

Señaló que, de conformidad con el artículo 688 del E.T., la competencia para proferir el requerimiento especial, el pliego y el traslado de cargos, el emplazamiento para corregir y para declarar, y los demás actos de trámite radica en el jefe de fiscalización o en cualquier funcionario de esa dependencia que haya sido delegado expresamente.

Que, en el caso concreto, la inspección tributaria se adelantó por los funcionarios pertenecientes a la División de Fiscalización Tributaria. Que el hecho de que en el auto se mencionaran a las personas facultadas para intervenir, no significaba que se restringiera la capacidad para actuar conjuntamente, ya que cada funcionario individualmente tenía capacidad para adelantar todas las actuaciones y así cumplir con la orden impartida.

Aclaró que una es la inspección tributaria y otra es la inspección contable. Que estas se desarrollan de manera simultánea, pero en forma separada, pues

ambas tienen propósitos diferentes, conforme lo establecen los artículos 779 y 782 del E.T. Que si bien las dos inspecciones buscan verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, lo cierto es que cada una tiene una metodología sustancialmente diferente.

En cuanto a la competencia para adelantar las inspecciones, la tributaria y la contable, dijo que el artículo 12 de la Ley 43 de 1990 se refiere a la obligación de utilizar contadores públicos para las labores que requieran la verificación de los libros y demás documentos contables. Que, en ese entendido, la calidad de contador público se requiere para la práctica de la inspección contable, mas no para la inspección tributaria<sup>2</sup>.

Que, en el caso particular, la inspección contable fue realizada por los funcionarios Henry Guillermo Torres Arciniegas y Sol Maritza Quiroga Botache, contadora pública, con lo que se cumplió con el artículo 12 mencionado, esto es, que el acta la suscribiera un contador público. Que, al igual, la inspección tributaria fue suscrita por el funcionario comisionado, Henry Guillermo Torres.

Que, por lo tanto, el cargo de falta de competencia no estaba llamado a prosperar.

#### **De la falta de vinculación a los presuntamente afectados con los actos acusados**

En cuanto a la violación de los artículos 28 y 35 del C.C.A., dijo que como la sociedad demandante no tiene las acciones inscritas en la bolsa de valores, los accionistas deben responder solidariamente por el monto de sus aportes, así: Jacobo Szapiro Rutta 20%, Sara Hofman de Szapiro 20%, Max Szapiro Hofman 15%, Aaron Szapiro Hofman 15%, Mauricio Szapiro Hofman 15% y Luis Szapiro Hofman 15%.

Que la exigencia de los artículos 28 y 35 mencionados hacía referencia a terceros que podrían resultar afectados con la actuación administrativa, pero que esa exigencia no se extendía a las sociedades, ya que entre los accionistas y la sociedad existe un vínculo directo y que, por ende, no podían denominarse particulares a los que deba vincularse a la actuación administrativa.

Que, en esa medida, los actos acusados no están viciados de nulidad por falta de vinculación a terceros interesados.

#### **De la ilegalidad de las pruebas recaudadas en la diligencia de registro**

Se refirió al artículo 779-1 del E.T. para concluir que las facultades conferidas a la DIAN se desarrollan en ejercicio del poder tributario y que, en materia de fiscalización, tienen por objeto verificar el cumplimiento del deber de tributar.

Que entre esas facultades se encuentra la de realizar un registro domiciliario, que permite verificar la conducta del contribuyente y cotejar la declaración tributaria con los documentos contables en que se plasma la realidad económica de las empresas.

---

<sup>2</sup> Para respaldar sus dichos, citó el concepto de la DIAN N° 07880 y la sentencia de esta sección del 27 de abril de 2000.

Sobre el particular, citó, *in extenso*, la sentencia C-505 de 1999 de la Corte Constitucional y extrajo las siguientes conclusiones:

- Que el registro domiciliario es una manifestación del poder tributario, que tiene por objeto verificar la conducta del contribuyente.
- Que la facultad de registro se encuentra autorizada expresamente por la ley y que en el acto administrativo en que se ordene deben exponerse las razones que la justifiquen.
- Que la competencia para ordenar el registro radica en el Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y en el Subdirector de Fiscalización de la DIAN.
- Que, en el caso particular, los funcionarios delegados tenían una amplia potestad discrecional para registrar la totalidad de los establecimientos comerciales y demás locales del contribuyente, o de terceros depositarios, de sus documentos o archivos, y, además, para tomar las medidas necesarias para evitar que se alteraran las pruebas.
- Que en materia tributaria la facultad de registro encuentra como única restricción el allanamiento de la casa de habitación del contribuyente.
- Que el acto administrativo que ordena el registro puede demandarse ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

En concreto, en cuanto a las irregularidades a que aludió la demandante, dijo que el registro se practicó de acuerdo con la normatividad que rige la materia, ya que se ordenó en una resolución debidamente motivada y se practicó por funcionarios competentes.

Precisó que, en todo caso, si bien en la Resolución 2792 de 2002 se fijó como fecha para la diligencia de registro el 5 de abril de 2002, esa diligencia realmente se realizó el 8 de abril de los mismos mes y año, pero que eso no significaba que se hubiera practicado arbitrariamente.

#### **De la falsa motivación en los actos demandados, por haberse basado en pruebas indebidamente recaudadas**

Respecto a la ilegalidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial, por haberse dicho que los documentos fueron entregados por el liquidador, cuando lo cierto es que el liquidador no estaba en el lugar en que se practicó la diligencia, aclaró que esos documentos consistían en envíos no contabilizados ni declarados, consecutivos de remisiones de transporte y consecutivos de las remisiones denominadas en blanco.

Dijo que el memorando explicativo de la liquidación oficial de revisión contenía una cita completa de los hechos, pruebas y normas que sirvieron de fundamento para modificar la declaración privada. Que en ese memorando, además, se analizó la respuesta al requerimiento especial.

Que, por tanto, la motivación que contienen los actos acusados no sólo fue sumaria, sino seria, adecuada, suficiente y real. Que, demás, los actos demandados son consecuencia jurídica de la aplicación de las normas que rigen la materia.

Aclaró que aunque en el acta de hechos de la diligencia de registro no se dejó constancia de que el liquidador fue el que entregó la documentación, lo cierto es que la DIAN tuvo acceso a dicha documentación en esa diligencia, después de que fue facilitada por el liquidador de SAJATEX.

Dijo que, de conformidad con el artículo 779-1 del E.T., en la diligencia de registro podían examinarse no sólo los establecimientos del contribuyente, sino también los de terceros, siempre que se tratara de documentación que sirve en el proceso de fiscalización.

En cuanto a las irregularidades contables presentadas por la falta de soportes de los préstamos a accionistas en la cuenta 2355 "*Deudas con Accionistas*", dijo que la demandante no atendió los requerimientos ordinarios del 4 de abril y del 6 de mayo de 2002 y que no envió los soportes para ese registro contable. Que, en ese orden, el contribuyente no sólo tenía la obligación de registrar en los libros las partidas contables, sino que debía soportar esos registros con documentos contables idóneos, conducentes, pertinentes y útiles<sup>3</sup>. Que la sociedad demandante sólo aportó certificados de egreso, pero que tales certificados no respaldaban el registro contable que aparecía en la cuenta 2355.

### **De la sanción por inexactitud**

Dijo que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., procede la sanción por inexactitud en los casos en que se declaren pasivos inexistentes, deducciones improcedentes o se omita declarar ingresos gravados. Que no es cierto que se hubiera impuesto una sanción por vía de interpretación, como lo quiso hacer ver la parte demandante.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 25 de octubre de 2007, negó las pretensiones de la demanda y, examinó, los cargos de la demanda, así:

### **Del acto que ordenó el registro y su notificación**

Se ocupó, en primer lugar, de verificar si la Resolución 2792 de 2002, que ordenó el registro a los establecimientos de SAJATEX S.A., cumplía con los requisitos previstos en el artículo 779-1 del E.T. Luego de la verificación concluyó que: *i)* hubo una resolución motivada que ordenaba el registro; *ii)* el registro se hizo en los establecimientos de la sociedad y no en al casa de habitación del contribuyente; *iii)* hubo colaboración de la fuerza pública; *iv)* la Resolución 2792 fue expedida por funcionario competente, esto es, por la Subdirectora de Fiscalización Tributaria de la DIAN, y que, además, fue notificada al señor José Luis Rivadeneira, liquidador de la sociedad SAJATEX, quien, además, suscribió el acta de hechos N° 409 del 8 de abril de 2002.

Que, por tanto, estaba probado que existía un acto administrativo que ordenaba el registro domiciliario y que, así mismo, ese acto fue notificado al representante legal de la sociedad, quien estuvo presente en el lugar en que se practicó la diligencia. Que en dicha diligencia se encontraron los papeles de comercio y demás documentos que interesaban en la investigación fiscal y que, por ende, se incorporaron a la actuación administrativa.

Que, por tanto, el cargo no prosperaba.

---

<sup>3</sup> Citó los artículos 51, 53, 56, 59 y 123 del Código de Comercio.

### **De la competencia para proferir el auto N° 003 de 2002**

Se refirió a la estructura de la DIAN para concluir que aunque en el acta de hechos N° 003 de 2002 se refiere a que la investigación se hizo por la dependencia aduanera de la DIAN, lo cierto es que los resultados de esa investigación no se tuvieron en cuenta para efectos del proceso de fiscalización que culminó con la expedición de los actos demandados.

En cuanto a la competencia del funcionario que realizó la diligencia de registro, manifestó que, según el Acta de Hechos 409 de 2002, la diligencia fue practicada por la funcionaria Claudia Rubio Rodríguez, que fue comisionada en la Resolución 2792 de 2002. Que, en todo caso, el hecho de que en la diligencia hubiera participado la citada funcionaria y, adicionalmente, otros funcionarios que no fueron comisionados no invalidaba las pruebas recaudadas en la diligencia.

Que, por ende, no prosperaba el cargo de falta de competencia.

### **De la práctica de las inspecciones tributaria y contable**

En cuanto a la inspección tributaria, citó el artículo 779 del E.T. para concluir que ésta había sido consecuencia de una investigación tributaria. Que, además, dicha inspección se ordenó con auto en el que se indicaron los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Que, por último, el auto de inspección tributaria se notificó por correo a la sociedad SAJATEX.

Precisó que, de conformidad con el artículo 779 del E.T. y con el Concepto de la DIAN N° 013686 de 1995, de la realización de la inspección tributaria debía extenderse un acta, mas no del cierre.

Al referirse a la inspección contable, explicó que ésta debía practicarse por un contador público. Que el cargo no prosperaba, habida cuenta de que en el expediente estaba acreditado que el acta de dicha inspección fue suscrita por la señora Sol Maritza Quiroga Botache, contadora pública.

Citó la sentencia de esta Sección del 27 de abril de 2000, para insistir en que no es necesario que todos los funcionarios que intervienen en la diligencia de inspección tributaria sean contadores públicos. Que, a *contrario sensu*, en la diligencia de inspección contable el acta sí debía suscribirse al menos por un contador público.

Que, por ende, tampoco prosperaba el cargo.

### **De la falta de vinculación de los socios a la actuación administrativa**

Precisó que en materia tributaria los socios tienen la calidad de codeudores solidarios. Esto es que, de conformidad con el artículo 793 del E.T., los socios son solidariamente responsables, hasta por el monto de sus aportes, por los impuestos, actualizaciones e intereses de la persona jurídica de la que hacen parte.

Que, en consecuencia, como los señores Jacobo Szapiro Ruta, Max Szapiro Hofman, Aron Szapiro Hofman, Mauricio Szapiro, Sara Hofmam de Szapiro y Luis Szapiro Hofman tenían la calidad de socios eran solidariamente

responsables del impuesto de renta del año 1999, a prorrata de sus aportes, durante el tiempo que los hubieren poseído.

Aclaró, de otro lado, que para la fecha en que se profirió el requerimiento especial (20 de junio de 2001) SAJATEX no se había disuelto ni estaba en estado de liquidación, ya que eso sólo ocurrió el 9 de enero de 2002. Que, por ende, la dirección de notificación era la informada en la declaración de renta del año 1999, esto es, el requerimiento especial debía notificarse en la calle 10 N° 43-61 de la ciudad de Bogotá, como, en efecto, sucedió.

Que, al igual, tanto la liquidación oficial como el acto que resolvió el recurso de reconsideración se notificaron a la última dirección actualizada en el RUT (20 de febrero de 2002). Que a pesar de que SAJATEX había entrado en liquidación antes de que se profirieran los actos acusados, la notificación debía surtirse en la dirección de la sociedad y no en la de cada uno de los socios, de conformidad con el artículo 563 del E.T.

Que, por lo tanto, tampoco prosperaba el cargo.

#### **De la falsa motivación de los actos acusados**

En cuanto a la falsa motivación del requerimiento especial y de los actos acusados, en los que se concluyó que la parte demandante incluyó pasivos inexistentes en la cuenta “2355 *Deudas con Accionistas*”, el Tribunal concluyó que SAJATEX no dio respuesta al numeral 9 del requerimiento especial y que en la demanda se limitó a transcribir las razones por las que la DIAN rechazó la información presentada.

Que, en efecto, la parte demandante no probó, ni en el proceso administrativo ni en el proceso judicial, las razones por las que en los actos acusados se habría incurrido en falsa motivación. Que tampoco probó “*el movimiento detallado de la cuenta de accionistas como los comprobantes que demostraran su existencia*”.

Que, en ese orden, el cargo no prosperaba.

#### **De la sanción por inexactitud**

En cuanto a la sanción de inexactitud prevista en el artículo 647 del E.T., precisó que ésta se determinaba teniendo en cuenta que al saldo a pagar determinado en la liquidación oficial se le debe restar el saldo a pagar declarado en la liquidación privada y que el resultado de esa operación debía multiplicarse por el 160%.

Explicó que la parte demandante, para tasar la sanción por inexactitud, tomó, de manera errada, el saldo a pagar de la liquidación oficial, sin la modificación que la DIAN hizo en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Por eso, para verificar la tasación de la sanción, el Tribunal hizo nuevamente el cálculo y concluyó que la DIAN liquidó la sanción, de manera correcta.

El Tribunal elaboró la liquidación en la que se determinó que la sanción era de \$1.830'122.000. Que, en todo caso, como la sanción de la DIAN se estimó en \$1.755'974.000 se ajustaba a derecho.

## RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad demandante apeló la sentencia y, en general, reiteró todo lo expuesto en la demanda.

Agregó que el Tribunal aplicó indebidamente los artículos 793 y 794 del E.T. El artículo 793 *“en razón a que SAJATEX EN LIQUIDACIÓN no ha sido liquidada y por ende sus accionistas no han recibido valor alguno producto de la liquidación social”* y, además, porque la solidaridad de ese artículo no se aplica para las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.

Y el artículo 794 *“[E]n virtud a que al ser SAJATEX S.A. EN LIQUIDACIÓN, una sociedad anónima, a sus accionistas señores JACOBO SZAPIRO RUTA, MAX SZAPIRO HOFMAN, ARON SZAPIRO HOFMAN, MAURICIO SZAPIRO HOFMAN, SARA HOFMAN DE SAZAPIRO y LUIS SZAPIRO HOFMAN por disposición del inciso segundo”* de ese artículo.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **DIAN** se opuso al recurso de apelación presentado por la parte demandante y pidió confirmar la sentencia apelada.

Fundamentalmente, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

Agregó que no es cierto que se hubieran aplicado indebidamente los artículos 793 y 794 del E.T., en cuanto en el requerimiento especial se indicó que, como la sociedad demandante no tenía inscrita las acciones en la bolsa de valores, los socios son solidariamente responsables por un monto igual al poseído en la sociedad demandante.

El **Ministerio Público** rindió el concepto de rigor y pidió confirmar la sentencia apelada.

En cuanto a la ausencia de valor legal de la inspección tributaria, dijo que ésta se había decretado como consecuencia de una investigación tributaria, con el cumplimiento de todas las formalidades previstas en el artículo 779 del E.T.

Respaldó la conclusión del Tribunal, en cuanto a que es de la inspección tributaria que debe levantarse un acta y no del cierre de la diligencia, como equivocadamente lo creyó la parte demandante.

En cuanto a la inspección contable, manifestó que, al igual, fue realizada con el cumplimiento de todos los requisitos legales.

Aseguró que no era necesario notificar a los socios de SAJATEX, porque *“el artículo 794 del E.T. es claro en cuanto a que no será aplicable la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad a los accionistas de sociedades anónimas y asimiladas a anónimas y la empresa Sajatex S.A. está constituida como sociedad anónima así se considere por la DIAN como una empresa familiar.”*

Que, además, los actos proferidos en el proceso de fiscalización fueron debidamente notificados a la dirección actualizada del Registro Único Tributario.

Respecto de las pruebas recaudadas en la diligencia de registro, concluyó que no se advertía ninguna irregularidad. Que, además, la diligencia se practicó en el domicilio de la sociedad demandante.

Dijo que le asistía la razón a la sociedad demandante cuando dijo que, en efecto, los funcionarios designados en la Resolución 2792 de 2003 no tenían *“que ver con los relacionados en los autos 451, 459 y 003, afirmación que es cierta, porque la Resolución 2792 de 5 de Abril de 2002 hace referencia a la orden de diligencia de registro expedida por la Subdirectora de fiscalización tributaria, la cual se realizó el 8 de abril de 2002”* y de la cual se dejó constancia en Acta de Hechos 409 de 8 de abril de 2002”. Que en lo que no tenía *“razón el recurrente es que los autos 451, 459 y 003, sean el fundamento de los actos demandados, porque tal como bien lo expresó el tribunal de forma detallada, la liquidación de Revisión 310642003000060 de 28 de marzo de 2003, no tiene en cuenta dichos autos como soporte de documentos o actuaciones administrativas, refiriéndose únicamente a la información presentada por el contribuyente en el registro efectuado a la Sociedad el 8 de Abril de 2.002 y ordenado por la Resolución 2792 del 5 de Abril de 2.002”*.

Manifestó, por último, que en el expediente se encontraban las pruebas que sirvieron a la DIAN para hacer las glosas a la declaración privada. Que la causa principal para que se rechazaran los pasivos de la sociedad fue la *“ausencia de una adecuada contabilidad”*. Que, adicionalmente, estaba probado que, durante el año 1999, la sociedad demandante no declaró ni registró contablemente los ingresos gravados y *“que los ingresos omitidos por el contribuyente son por valor de \$2.507'451.101 que corresponde al movimiento crédito de la cuenta PUC 2355 “deudas con accionistas” en cuantía de \$1.139.255.020 en las relaciones de envío que detalla el resultado de la relación de terceros que efectuaron compras sin factura, consignados en un documento denominado relación de envíos que constituyen ingresos no contabilizados y no declarados.”*

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora corresponde a la Sala examinar si se ajustan a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642003000060 de 28 de marzo de 2003 y la Resolución No. 310662004000010 de 13 de abril de 2004, ambas proferidas por la DIAN.

La Sala destaca los siguientes hechos probados:

- Con auto de apertura 310632001000479 del 13 de junio de 2001 se ordenó investigación tributaria y para el efecto designó a los funcionarios Henry Guillermo Torres Arciniegas, Sol Maritza Quiroga Botache y Marlene Laritza Cote de Ducon<sup>4</sup>.

- Con auto N° 310632002000001 del 14 de febrero de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá comisionó a los señores Henry Guillermo Torres Arciniegas, Sol Maritza Quiroga Botache y Marco Aurelio Rodríguez García

---

<sup>4</sup> Folio 1 cuaderno de antecedentes.

para practicar la inspección tributaria en las instalaciones de la sociedad SAJATEX, ubicada en la Calle 10 N° 43-61 de Bogotá<sup>5</sup>.

Según las constancias visibles en los folios 87-88 el auto de inspección tributaria fue notificado por correo el 13 de marzo de 2002 en la Avenida Caracas N° 41-44, oficina 803 de Bogotá. El auto de inspección fue recibido por el señor Jesús Acuña, identificado con cédula de ciudadanía N° \$4'320.443. Esa dirección, según el RUT, fue actualizada el 20 de febrero de 2002 y era la que correspondía al contribuyente<sup>6</sup>.

- Con oficio del 18 de marzo de 2002, el abogado liquidador de la sociedad demandante, José Luis Rivadeneira Ramírez, le informó a la DIAN que la dirección para practicar la inspección tributaria era la oficina del liquidador ubicada en la Avenida Caracas N° 41-44, oficina 803 de Bogotá, dirección que, según dijo, era el domicilio social de la compañía<sup>7</sup>.

- En cumplimiento del auto comisorio N° 31063200200001 del 14 de febrero de 2002<sup>8</sup>, se llevó a cabo la inspección tributaria a la sociedad demandante. Esa diligencia fue adelantada por el funcionario responsable de la investigación, Henry Guillermo Torres Arciniegas, que suscribió el acta de terminación de inspección tributaria en la que se concluyó<sup>9</sup>:

*“Del estudio y del análisis de la información presentada por el contribuyente en desarrollo de la investigación, de las respuestas a los requerimientos ordinarios, de la información obtenida de terceros, se observa que la sociedad, solicita en su declaración de renta y complementarios del año 1999 un pasivo inexistente, omitió ingresos gravados con el impuesto de renta, solicita un mayor costo de ventas e incluyó una deducción que no procede fiscalmente.*

*Por lo anterior se propondrá a través de requerimiento especial, la modificación de la declaración de renta y complementarios del año gravable 1999 de la sociedad SAJATEX S.A., Y/O AROTEX S.A., Y/O MAVITEX S.A. EN LIQUIDACIÓN, NIT 860.033-670-7”*

- Mediante auto 310632002000001 del 5 de abril de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la DIAN ordenó inspección contable en las instalaciones de la sociedad SAJATEX y para el efecto comisionó a los señores Henry Guillermo Torres Arciniegas, Sol Maritza Quiroga Botache y Marco Aurelio Rodríguez García<sup>10</sup>.

Según la constancia visible en los folios 786 y 788, dicho auto de inspección contable fue recibido por el contribuyente el 11 de abril de 2002<sup>11</sup>.

---

<sup>5</sup> Folio 85 c.a.

<sup>6</sup> Folio 138 c.a.

<sup>7</sup> Folio 97 c.a.

<sup>8</sup> Folio 85 c.a.

<sup>9</sup> Folios 1768 – 1819 c.a.

<sup>10</sup> Folio 785 c.a.

<sup>11</sup> Es una constancia de los funcionarios comisionados.

- La inspección contable fue iniciada el 29 de abril de 2002 y se elevó acta que suscribieron los funcionarios comisionados, Henry Guillermo Torres Arciniegas y Sol Maritza Quiroga Botache (en calidad de contadora pública), y el liquidador de la sociedad SAJATEX, José Luis Rivadeneira Ramírez<sup>12</sup>.

- El 21 de mayo de 2002, se terminó la inspección contable y las mismas personas que suscribieron el acta de iniciación firmaron el acta de cierre. Además el acta fue suscrita por el liquidador de la empresa SAJATEX.

En dicha acta se consignaron, entre otras, las siguientes conclusiones:

“(…)

2. *En desarrollo de la Inspección Contable se efectuaron las verificaciones de registros contables y documentos correspondientes al periodo, objeto de investigación:*

- a. *Verificación de los registros contables realizados en los libros oficiales y auxiliares correspondiente (sic) al año 1999.*
- b. *Verificación de la documentación soporte de la contabilidad correspondiente al año gravable 1999 tales como: facturas de venta, declaraciones de importación, declaraciones de exportación notas débito y crédito (sic).*
- c. *Verificación de los movimientos débito y crédito registrados en las cuentas de ingresos de la sociedad y correspondientes al año gravable 1999.*
- d. *Verificación de los movimientos débito y crédito registrados en las cuentas de inventarios de la sociedad correspondiente al año gravable 1999.*
- e. *Verificación débito y crédito del costo de ventas de sociedad y correspondientes al año gravable 1999.*
- f. *Verificación de las compras efectuadas por la sociedad durante el año 1999 (sic)*
- g. *Verificación del movimiento débito y crédito de las deudas con accionistas.*

(…)

#### **OBSERVACIONES POR PARTE DE LA ADMINISTRACION (sic) DE IMPUESTOS**

1. *La sociedad no presentó el Libro de Inventarios y Balances.*
2. *La sociedad se encuentra en la obligación de llevar sus inventarios por el sistema permanente de conformidad con lo establecido en la Ley 174 de 1994.*
3. *La contabilidad del contribuyente no refleja su realidad económica.*

---

<sup>12</sup> Folios 790 – 791 c.a.

## **OBSERVACIONES POR PARTE DE LA SOCIEDAD**

*Desafortunadamente y en virtud de la liquidación de la sociedad, yo como Liquidador solo puedo poner a su disposición los libros y documentos contables que están en mi poder, como son el Libro Mayor y Libro Diario, facturación comprobante de ingreso y egreso, declaraciones de importación, exportaciones y en general todos los libros oficiales con excepción del Libro de Inventarios y Balances, los cuales espero que la visita haya examinado con detenimiento para que su valoración sea lo mas (sic) justa posible”*

- Mediante Resolución 2792 de 2002, (notificada el 8 de abril de 2002) la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN ordenó la diligencia de registro a las instalaciones de SAJATEX y para el efecto comisionó a los funcionarios Arnulfo Bocachica Rico, Claudia Rubio Rodríguez, Blanca Elsa Rubio Almanza, Eduardo Téllez Obregón, Carlos Roberto Fuentes Hernández y Manuel José Zarate Torres.

Esa resolución fue notificada al representante legal de la sociedad SAJATEX<sup>13</sup>.

La diligencia de registro fue ordenada porque se tenía conocimiento de presuntas irregularidades tributarias cometidas por SAJATEX. La diligencia de registro, según la Resolución 2792, debía practicarse en las siguientes direcciones: calle 10 No 43-61 y/o calle 10 No 43-65; en la carrera 43 con calle 10 esquina; en la calle 10 A con carrera 44 esquina y/o calle 10 con carrera 44 esquina; en la avenida Caracas No 41-44, oficina 803, y en la carrera 35 No 13-62 de la ciudad de Bogotá<sup>14</sup>.

- En el acta de hechos 409 del 8 de abril de 2002 se dejaron plasmados los hallazgos de la diligencia de registro y se firmó por las funcionarias María Fernanda López, Lorena Hernández y Claudia Rubio, por un miembro de la Policía Fiscal y Aduanera y por el abogado liquidador de la sociedad SAJATEX.

En dicha acta se dejó constancia de que, entre otras cosas, en la calle 10 N° 43-61/65 funcionaba la sociedad TOPTEx, que habría adquirido *“todos los bienes y obligaciones de SAJATEX S.A. en liquidación”* Que, no obstante, se encontró documentación original de SAJATEX. Esa documentación fue retirada de la empresa y, en el acta, el liquidador de SAJATEX hizo las siguientes observaciones<sup>15</sup>:

*“1) SAJATEX S.A.” (asumió parte) corrige, cedió parte de sus activos y de sus pasivos a la sociedad TOPTEx S.A.; pero en ninguna forma la totalidad de los mismos.*

*2) Los documentos que se retiran, se retiran de la oficina del señor Luis Szapiro y en ninguna forma de las instalaciones de SAJATEX S.A. y aclaro que se retiran y me ponen de presente, pues la inspección se realizó en una dirección que no corresponde a SAJATEX S.A. De los*

---

<sup>13</sup> Folios 1929-1930 c.a.

<sup>14</sup> Folios 813 – 814 c.a.

<sup>15</sup> Folios 815 – 819 del c.a.

documentos retirados de la oficina del señor SZAPIRO deseo manifestar puntualmente lo siguientes (sic):

El numeral 1) que se refiere a los cuadernos diez argollados en ninguna parte aparece que dichos cuadernos pertenezcan o esten (sic) vinculados a SAJATEX S.A., por lo tanto como liquidador de SAJATEX debo objetar dicha vinculación.

2) Respecto a los once diskettes, los mismos como bien le consta a la visita se tomaron de computadores distintos a SAJATEX S.A. aclaro sí que me hace entrega la visita de la copia de los diskettes que se llevaron.

3) En cuanto a las 21 carpetas de que hace relación el punto 3 del año de 1999 se aclara que estan (sic) en blanco y en ninguna parte aparece la menor vinculación de SAJATEX. En cuanto al cuarto punto manifiesto lo mismo que exprese anteriormente respecto de las carpetas en blanco debo manifestar que no aparece, no hay vinculación, y en cuanto a las carpetas de la 30 a la 37 efectivamente aparece el membrete de SAJATEX. En cuanto al punto 5to efectivamente aparece, en cuanto al 6to documento efectivamente aparece, en cuanto a las remisiones de T.C.C. que se indica en los puntos 7, 8 y 9 las mismas no aparecen remisionadas (sic) por SAJATEX. En cuanto a la capeta (de remisión) corrige, con declaración de clientes por NIT no puedo dar autenticidad si la misma es o no de SAJATEX. Si la visita lo tiene bien le agradecería me expidiera copia de esos documentos para verificarlo (sic) frente a los estados de SAJATEX. En cuanto a los demás documentos que se encontraron en la oficina del señor SZHAPIRO comedidamente le solicito un plazo de 10 días para verificar dichos documentos frente a SAJATEX. En cuanto al punto 12 de cuenta de software (sic) es correcto y se le entrega a la visita.”

- Mediante requerimiento especial N° 3106320020000193 del 2002, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 1999, presentada el 12 de abril de 2000, así<sup>16</sup>:

MAYOR IMPUESTO DETERMINADO	\$ 1.294.073.000
SANCIÓN POR INEXACTITUD PROPUESTA	\$2.070'517.000
SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN CONTABILIDAD	\$74'148.000
TOTAL MAYOR VALOR DETERMINADO	\$3.438'738.000

Adicionalmente, propuso sanción por inexactitud de \$2.070'517.000 y sanción por irregularidades en la contabilidad \$74'148.000.

- Oportunamente, la sociedad SAJATEX contestó y se opuso al requerimiento especial propuesto por la DIAN<sup>17</sup>. Objetó el requerimiento especial con el argumento de que la inspección tributaria practicada en el proceso de fiscalización no fue “suscrita por el funcionario que la dirigió y adelantó”.

<sup>16</sup> Folios 1820-1882 c.a.

<sup>17</sup> Folios 1887-1889 c.a.

- Con la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642003000060 del 28 de marzo de 2003 se modificó la declaración privada en pasivos inexistentes por \$68'118.000, omisión de ingresos por \$2.507'451.101, menor valor del costo de venta por \$1.1609'380.000, deducción no procedente por \$29'510.862. Además, la liquidación oficial confirmó las sanciones propuestas. En consecuencia, la liquidación oficial, determinó un mayor valor a pagar de \$3.438'738.000, cifra que incluye las sanciones y resta el valor que había declarado la demandante en su denuncia privado<sup>18</sup>.

- Oportunamente, la parte demandante presentó recurso de reconsideración contra la mencionada resolución<sup>19</sup>.

- Mediante Resolución N° 310662004000010 del 13 de abril de 2004, la DIAN resolvió el recurso de reconsideración presentado y modificó el impuesto a cargo de la sociedad demandante<sup>20</sup>. Al resolver el recurso de reconsideración aceptó por costo de ventas la suma de \$561'682.055 en razón a que la demandante demostró tales operaciones con facturas debidamente presentadas. En consecuencia, fijó la suma de \$2.937'792.000 como saldo a pagar por el impuesto de renta del año 1999.

Conforme con los hechos probados la Sala procede a decidir, en los términos del recurso de apelación que interpuso la sociedad demandante, los siguientes aspectos:

- La competencia para ordenar y practicar las inspecciones tributaria, contable y la diligencia de registro.
- La vinculación de los socios a los proceso de fiscalización que adelantó la DIAN.
- La sanción por inexactitud.

### **1. De la competencia para ordenar y practicar las inspecciones tributaria y contable y la diligencia de registro (artículos 779, 779-1 y 782 del E.T.)**

De modo preliminar, la Sala debe precisar lo siguiente:

Con el ejercicio de la facultad fiscalizadora la administración tributaria persigue probar, más allá de la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los demás presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

El título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio en materia tributaria y, concretamente, los medios de prueba de los que puede hacer uso la administración para desvirtuar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre que frente a tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial ni que la ley así lo exija (art. 746 del E.T.).

Cuando la autoridad tributaria ejerce la facultad fiscalizadora busca no sólo comprobar la certeza, la veracidad y la realidad de los hechos que contienen no sólo las declaraciones, sino examinar las respuestas del contribuyente a los

---

<sup>18</sup> Folios 1895-1928 c.a.

<sup>19</sup> Folios 1964-1986 c.a.

<sup>20</sup> Folios 1992-2027 c.a.

requerimientos que efectúa la administración. Esa función de fiscalización se hace con los medios de prueba que la legislación tributaria ha puesto a disposición de la administración, de modo que con tales medios de prueba logre el convencimiento sobre los aspectos que interesan en cada caso.

Ahora bien, de conformidad con el artículo 688 del E.T., la competencia para desarrollar esa facultad fiscalizadora corresponde al jefe de la unidad de fiscalización, quien, para cumplir ese cometido, puede proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos, los emplazamientos para corregir y para declarar, y los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Al igual, a los funcionarios adscritos a esa unidad, previa delegación del jefe de fiscalización, les corresponde adelantar las vistas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y, en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de esa unidad (art. 688 del E.T.).

Dentro de esos medios de prueba se encuentran la inspección tributaria, la inspección contable y la facultad de registro.

#### **- De la inspección tributaria**

El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, con el que la administración verifica directamente los hechos que interesan en el Proceso de fiscalización y determina su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se desarrollaron tales hechos.

En esa inspección, la administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias a cada medio probatorio.

La diligencia de inspección tributaria se decretará con auto en el que se deben indicar los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Dicho auto, además, debe notificarse por correo o personalmente al interesado, pues la inspección tributaria sólo se inicia una vez el interesado se entere del objeto de la inspección.

De esa diligencia se levanta un acta que debe contener todos los hechos y pruebas en que se sustenta. Esto es, se debe levantar un acta en la que se consignen los hechos verificados por la autoridad tributaria en la inspección tributaria.

Según el mismo artículo 779, cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa dicha acta formará parte de la misma.

En el caso concreto, la actora alegó que, de conformidad con el artículo 12 de la Ley 43 de 1990, el acta de terminación de la inspección tributaria debía suscribirse por la funcionaria Sol Maritza Quiroga, que, en calidad de contadora pública, había sido comisionada para practicarla y no por el funcionario Henry Guillermo Torres, que no tenía dicha calidad.

En la relación de hechos probados la Sala advierte que, en efecto, el acta de terminación de la inspección tributaria fue suscrita por el funcionario Henry Guillermo Torres Arciniegas, que fue uno de los comisionados para practicarla por la División de Fiscalización Tributaria de la DIAN.

La inspección tributaria, como ya se dijo, no es una diligencia de tipo técnico contable, sino un medio de prueba de verificación o de constatación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización. Es evidente que el acta de terminación no requiere que se suscriba por un contador público y, por tanto, bastará que se firme por el funcionario que la practicó.

Fuera de lo anterior, la Sala debe advertir, además, que la inspección tributaria fue ordenada por funcionario competente (Sol Maritza Quiroga Botache, profesional en ingresos públicos de la División de Fiscalización Tributaria), mediante auto que fue notificado al contribuyente por correo (el 13 de marzo de 2002), en la dirección actualizada del contribuyente (avenida Caracas N° 41-44 de Bogotá).

Lo anterior demuestra que la inspección tributaria estuvo ordenada y practicada conforme con lo ordenado en el artículo 779 del E.T. y, por tanto, sobre este aspecto el cargo no prospera.

#### **- De la inspección contable**

El artículo 782 del E.T., a su turno, define la inspección contable como un medio de prueba que permite a la administración verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados y comprobar el cumplimiento de las obligaciones formales.

De esa diligencia también se levanta un acta que, a diferencia del acta de inspección tributaria, no sólo la suscriben los funcionarios visitantes, sino las partes intervinientes. Si los intervinientes se niegan a firmar el acta se dejará constancia y, en todo caso, eso no afecta el valor probatorio de la inspección.

Conforme con el artículo 782, se presume que los datos consignados en el acta fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable manifieste su inconformidad.

En el caso propuesto, la demandante alegó que todos los funcionarios comisionados debían tener la calidad de contadores públicos y que el acta que de esa inspección se levantará debía suscribirse por todos los comisionados, pues de lo contrario, la inspección carecía de valor y viciaba con nulidad los actos administrativos demandados.

Sobre ese cuestionamiento, la Sala debe precisar lo siguiente:

Con auto del 5 de abril de 2002, la profesional encargada de la dependencia de Fiscalización Tributaria de la DIAN comisionó a los funcionarios Henry Guillermo Torres Arciniegas, Sol Maritza Quiroga Botache y Marco Aurelio Rodríguez García para la práctica de la inspección contable a las instalaciones de SAJATEX.

El recuento de hechos probados demostró que tanto de la iniciación (29 de abril de 2002) como de la terminación de la inspección contable (21 de mayo de 2002) se elevaron las correspondientes actas que, en ambos casos, fueron suscritas por los funcionarios Henry Guillermo Torres Arciniegas y Sol Maritza

Quiroga Botache, la última en calidad de contadora pública con tarjeta profesional N° 17290. El acta de terminación, además, fue suscrita por el liquidador de la sociedad SAJATEX.

Era suficiente que el acta de terminación de la inspección contable se suscribiera por un funcionario que tuviera la calidad de contador público, pues se trata de una prueba técnica que requiere de conocimientos especiales. En el *sub lite*, está acreditado que la funcionaria Sol Maritza Quiroga Botache tiene la calidad de contadora pública y con eso se cumple la exigencia del artículo 271 de la Ley 223 de 1995<sup>21</sup>.

La Sala acoge las consideraciones que hizo el *a quo* sobre la diferencia entre la inspección tributaria y la inspección contable. Es cierto que las dos persiguen objetivos diferentes, pues, se repite, mientras que la primera es un medio de verificación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización, la segunda es un medio probatorio esencialmente técnico para verificar la exactitud de los denuncios tributarios y el cumplimiento de las obligaciones formales a partir del análisis de la contabilidad del contribuyente específicamente. Y, en ese entendido, sólo el acta de terminación de la inspección contable debe suscribirse por un contador público.

En consecuencia, sobre este punto tampoco prospera el cargo.

#### **- De la facultad de registro**

El artículo 779-1 del E.T. consagra la facultad de registro como un medio de prueba que permite a la administración tributaria examinar las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus archivos, siempre que, para el caso de las personas naturales, no coincida con su casa de habitación.

En esencia, es un medio probatorio para evitar que las pruebas sean alteradas, ocultadas o destruidas. Para evitar que eso ocurra, la administración puede adoptar cualquier tipo de medida e incluso puede pedir colaboración a la fuerza pública para que la diligencia de registro se cumpla en condiciones normales.

La competencia para ordenar la diligencia de registro es del Administrador de impuestos y aduanas o del Subdirector de fiscalización, sin que esa competencia pueda delegarse en otro funcionario. En todo caso, el artículo 1° del Decreto 3050 de 1997<sup>22</sup> establece que también son competentes para ordenar el registro los Administradores especiales, los Administradores locales de impuestos

---

<sup>21</sup> ARTÍCULO 271. Las inspecciones contables de que trata el artículo 138 deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un Contador Público. Es nula la diligencia sin el lleno de este requisito.

<sup>22</sup> ARTICULO 1°. FACULTADES DE REGISTRO. Para los efectos de lo previsto en el parágrafo 1o. del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, son competentes para ordenar el ejercicio de las facultades allí contenidas, los administradores especiales, los administradores locales de impuestos nacionales, los administradores locales de aduanas nacionales, los administradores locales de impuestos y aduanas nacionales.

También son competentes para ejercer estas facultades, el Subdirector de Fiscalización, para el Control y Penalización Tributaria y el Subdirector de Fiscalización Aduanera, Represión y Penalización del Contrabando.

nacionales, los Administradores locales de aduanas nacionales, los Administradores locales de impuestos y aduanas nacionales. Y, además, el Subdirector de Fiscalización, para el Control y Penalización Tributaria y el Subdirector de Fiscalización Aduanera, Represión y Penalización del Contrabando.

Según lo exige el artículo 779-1, el acto administrativo que ordena el registro deberá motivarse y, además, notificarse a la persona que se encuentre en el momento de que se practique la diligencia. Contra dicho acto no cabe ningún recurso, por tratarse de un acto de trámite que antecede a la decisión que adopte la administración.

En el caso propuesto, sobre la diligencia de registro, la inconformidad de la actora radica en tres aspectos:

- Que la diligencia de registro se practicó con base en autos comisorios aduaneros dictados en procesos diferentes al que culminó con la expedición de los actos ahora acusados.
- Que la diligencia se habría practicado por funcionarios que no tenían competencia para el efecto, pues de todos los funcionarios que la practicaron sólo la señora Claudia Rubio Rodríguez había sido legalmente comisionada.
- Que las pruebas recaudadas en la diligencia de registro se obtuvieron con violación del debido proceso.

**a. De la actuación administrativa en la que se ordenó el registro y del cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 779-1**

Es evidente para la Sala que la diligencia de registro fue ordenada dentro del proceso de fiscalización tributaria que se adelantó a la sociedad actora. No es cierto que el registro se hubiera basado en autos comisorios aduaneros dictados en el proceso de fiscalización aduanera y cambiaria que seguía la DIAN en contra de SAJATEX.

Las pruebas del proceso demuestran que la sociedad demandante fue objeto de dos procesos de fiscalización, el tributario y el aduanero. En cada proceso, la DIAN verificó, respectivamente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, pero no es cierto que el proceso de fiscalización se hubiera basado en actos administrativos proferidos en la actuación aduanera.

Tampoco es cierto que los hallazgos encontrados en el proceso de fiscalización aduanera sirvieran de sustento probatorio a la DIAN para la expedición de los actos ahora acusados. En efecto, como quedó demostrado, el proceso de fiscalización tributaria se inició para determinar la veracidad del contenido en la declaración de renta del año 1999 y culminó con la expedición de la liquidación oficial N° 310642003000060 de 2003 y de la Resolución Recurso de Reconsideración 310662004000010 de 2004. En ninguna de esos actos administrativos se advierte que la DIAN hubiera hecho referencia a pruebas recogidas en los procesos de fiscalización aduanera o cambiaria. Por el contrario, se observa que el fundamento de los actos acusados fueron las pruebas recabadas en el proceso de fiscalización tributaria.

Por tanto, los reparos de la demandante no tienen asidero.

De otra parte, la Sala encuentra probado que la diligencia de registro fue ordenada por la Subdirectora de Fiscalización Tributaria de la DIAN, mediante Resolución 2792 de 2002, para que se solicitara y revisara la documentación contable que permitiera obtener elementos de juicio suficientes sobre las "*posibles irregularidades de carácter tributario cometidas*" por SAJATEX.

En dicha resolución se dijo que el registro se practicaría en las siguientes direcciones: calle 10 No 43-61 y/o calle 10 No. 43-65; en la carrera 43 con calle 10 esquina; en la calle 10 A con carrera 44 esquina y/o calle 10 con carrera 44 esquina; en la avenida Caracas No 41-44, oficina 803, y en la carrera 35 No. 13-62 de la ciudad de Bogotá.

Es decir, el registro se ordenó por parte del funcionario competente y el acto administrativo tiene motivación suficiente y adecuada, conforme lo exige el artículo 779-1.

Esa resolución, además, fue notificada personalmente al liquidador de la sociedad SAJATEX, el 8 de abril de 2002, que fue la persona que atendió la diligencia.

Lo anterior demuestra que el acto que ordenó el registro cumplió con los presupuestos del artículo 779-1 del E.T. Por tanto, tampoco son de recibo las inconformidades de la demandante.

#### **b. De la competencia de los funcionarios que practicaron el registro**

Ahora bien, en cuanto a la falta de competencia de los funcionarios que practicaron el registro, la Sala advierte que en la aludida Resolución 2792 de 2002 se comisionó a los funcionarios Arnulfo Bocachica Rico, Claudia Rubio Rodríguez, Blanca Elsa Rubio Almanza, Eduardo Téllez Obregón, Carlos Roberto Fuentes Hernández y Manuel Joselín Zarate Torres.

Es cierto que el acta de hechos 409 de 2002, relacionada con la diligencia de registro, aparece firmada por las funcionarias María Fernanda López, Lorena Hernández y Claudia Rubio, pero también lo es que de esas funcionarias nombradas sólo la señora Claudia Rubio aparecía como comisionada para tal diligencia.

No obstante, para la Sala ese hecho no vicia la diligencia de registro ni afecta la legalidad de los actos demandados, pues es suficiente que uno de los funcionarios comisionados participe de la diligencia y coordine a los demás funcionarios que intervienen sin estar comisionados.

En efecto, conforme con el artículo 688 del E.T., corresponde a los funcionarios de la unidad de fiscalización, previa autorización o comisión del jefe de fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y, en general, las actuaciones preparatorias a los actos del jefe de dicha unidad.

En consecuencia, se repite, basta que en la diligencia de registro participe uno de los funcionarios comisionados.

#### **c. De la legalidad de las pruebas recaudas en la diligencia de registro**

Por último, la parte actora alegó que las pruebas recaudadas en la diligencia de registro se obtuvieron con violación al debido proceso, pues aunque en el acta de hecho de la diligencia de registro se dejó plasmado que los documentos que se retiraban se habían entregado por el liquidador de la empresa, lo cierto es que tales documentos se habrían aprehendido en una de las oficinas de los socios de SAJATEX.

En efecto, en el Acta de Hechos 409 de 2002 (folios 815-820), los funcionarios que practicaron la diligencia dejaron constancia de que en la calle 10 N° 43-61/65 de Bogotá se encontró *“que actualmente funciona la sociedad “TOPTEx S.A.” con Nit 830083392-9, que es la empresa que adquirió todos los Bienes (sic) y obligaciones de “SAJATEX S.A.” en liquidación según lo manifestado por su liquidador, Sin embargo (sic) existen Archivos y documentación, a nombre de “SAJATEX S.A. en liquidación” de la cual se relacionan a continuación los siguientes documentos que serán retirados por la empresa los cuales por ser documentos originales y a excepción de las fotocopias serán devueltos al contribuyentes en las instalaciones de la DIAN.”*

A pesar de que el demandante dejó constancia de que los documentos no fueron entregados en la diligencia, sino que fueron aprehendidos por la DIAN, la Sala no encuentra que esa circunstancia vicie las pruebas recolectadas ni afecta la legalidad de los actos acusados.

Sobre este punto, baste decir que en la diligencia de registro la autoridad tributaria goza de amplias facultades para examinar los establecimientos comerciales y demás locales del contribuyente, o de terceros depositarios, siempre y cuando la verificación que se haga interese al proceso de fiscalización. Es decir, la administración bien podía aprehender toda la documentación que interesara al proceso de fiscalización, siempre que tuviera que ver con la sociedad SAJATEX.

En ese contexto, la Sala concluye que los reparos formulados por la parte actora no afectan la legalidad de los actos acusados y, por tanto, en ninguno de los aspectos examinados el cargo prospera.

## **2. De la vinculación de los socios al proceso de fiscalización que adelantó la DIAN y de la notificación del requerimiento especial y de los actos demandados**

Sobre este punto el argumento de la demandante es que el requerimiento especial no fue notificado a los socios que tenían la calidad de deudores solidarios. Que esa circunstancia vulneró los artículos 793 y 794 del E.T. y el artículo 28 del C.C.A. Que, además, tanto el requerimiento especial como los actos demandados no se habían notificado debidamente.

Sobre el tema de la responsabilidad solidaria que tienen los socios, respecto de las deudas originadas en impuestos a cargo de la sociedad, esta Sección ha precisado, que la sociedad es, en principio, la que debe responder por los impuestos liquidados a su cargo. El patrimonio de la sociedad, por regla general, garantiza el pago de los impuestos a cargo de la sociedad. Pero esa regla admite una excepción relacionada con la responsabilidad solidaria de los socios prevista en los artículos 793 y 794 del E.T.

El artículo 793 dispone:

**“Artículo 793 Responsabilidad solidaria** Responden con el contribuyente por el pago del tributo:

a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;

b. Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.

c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;

d. Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de ésta;

e. Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.

f. Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.”

Y el artículo 794, vigente para la época de los hechos, establecía:

**“Artículo 794. Responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad.** Los socios, copartícipes, asociados, cooperados y comuneros, responden solidariamente por los impuestos de la sociedad correspondientes a los años gravables 1987 y siguientes, a prorrata de sus aportes en la misma y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable. Se deja expresamente establecido que esta responsabilidad solidaria no involucra las sanciones e intereses, ni actualizaciones por inflación. **La solidaridad de que trata este artículo no se aplicará a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.**

Lo dispuesto en este artículo no será aplicable a los accionistas de sociedades anónimas inscritas en la Bolsa de Valores, a los miembros de los fondos de empleados, a los miembros de los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y a los suscriptores de los fondos de inversión y de los fondos mutuos de inversión.” (Se destaca).

Las normas vigentes para la fecha en que se profirieron los actos administrativos acusados determinan la responsabilidad solidaria de los socios frente a las obligaciones que, por concepto de impuestos, adquiriera la sociedad. El artículo 794 citado es claro en establecer que la responsabilidad solidaria de los socios frente a los impuestos no se aplica “a las sociedades anónimas o asimiladas a anónimas.”

En el *sub lite* está probado que, desde el año 1993, la sociedad actora se transformó de sociedad limitada a sociedad anónima<sup>23</sup>. En ese orden, es evidente

---

<sup>23</sup> En efecto, del certificado de existencia y representación que la sociedad actora se crético lo siguiente: “QUE POR E.P. NO. 543 DE LA NOTARIA (sic) 39 DE SANTA FE DE BOGOTA (sic) DEL 29 DE MARZO DE 1.993, INSCRITA EL 31 DE

para la Sala que no se predica la solidaridad de los socios y, por ende, resultaba suficiente con que el requerimiento especial se notificara al liquidador de SAJATEX.

Lo anterior basta para concluir que el argumento de la falta de vinculación no está llamado a prosperar.

Ahora bien, la demandante también cuestionó que los actos demandados no fueron notificados en la dirección destinada para el efecto.

De la revisión de las pruebas del expediente la Sala advierte que el requerimiento especial fue notificado en la calle 10 N° 43-61 de la ciudad de Bogotá, que era la dirección vigente para recibir notificaciones, pues era la informada por la sociedad demandante en la declaración de renta del año 1999<sup>24</sup>.

Al igual, los actos demandados fueron notificados a la avenida caracas N° 41-44, oficina 803, de la ciudad de Bogotá, que fue la dirección que informó SAJATEX después de que se declaró disuelta y en estado de liquidación. En efecto, el 20 de febrero de 2002, el liquidador de la sociedad SAJATEX actualizó la dirección de notificación e informó que la dirección de notificación era la anteriormente mencionada.

En ese orden, tampoco es cierto que los actos se hubieran notificado en una dirección diferente a la informada por el contribuyente. Por tanto, el cargo no prospera.

### **3. De la sanción por inexactitud**

En concreto, la parte demandante alegó que la sanción por inexactitud del artículo 647 no puede imponerse por “*vía de interpretación*”. Adujo que no es cierto que, en la cuenta PUC 2355, denominada deudas con accionistas, se hubieran registrado pasivos inexistentes y que, por ende, la sanción era improcedente.

Los hechos probados en el expediente, dan cuenta de que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante logró respaldar contablemente la existencia del pasivo consignado en la cuenta 2355.

En efecto, en el proceso de fiscalización, la DIAN profirió el requerimiento ordinario N° 31063200200075 del 2 de abril de 2002<sup>25</sup> en el que, entre otras cosas, pidió un movimiento “*detallado de la cuenta PUC 2355 “Deudas con Accionistas” correspondiente al año gravable 1999*”, en el que se indicara el nombre y Nit del tercero, y el valor adeudado, el movimiento crédito y débito de cada préstamo efectuado a los accionistas, así como los valores pagados y adeudados con los correspondientes soportes contables.

Con sendos escritos del 9 de abril y del 6 y 17 de mayo de 2002<sup>26</sup>, la sociedad ofreció una respuesta concreta al requerimiento ordinario, pero en ninguna entregó

---

MARZO DE 1.993 BAJO EL NUMERO (sic) 400.963 DEL LIBRO IX, LA SOCIEDAD SE TRANSFORMO (sic) DE LIMITADA EN ANONIMA (sic) BAJO EL NOMBRE: SAJATEX S.A”.

<sup>24</sup> Folio 6 c.a.

<sup>25</sup> Folios 666-668 c.a.

<sup>26</sup> Folios 672 a 711 c.a.

los soportes contables del pasivo registrado en la cuenta PUC 2355. Sólo con escrito del 17 de mayo de 2002 la actora entregó un supuesto movimiento detallado de la cuenta contable y aportó una relación del libro auxiliar acompañado de certificados de egresos, que de ninguna forma soportan el movimiento contable de la cuenta.

Ya en sede judicial la sociedad demandante se limitó a repetir las razones por las que la DIAN no aceptó que las deudas con accionistas fueran únicamente soportadas contablemente con certificados de egresos. Esto es, la parte actora no desplegó ninguna actividad probatoria para demostrar el movimiento contable de la cuenta PUC 2355.

Sobre la sanción por inexactitud, la demandante se limitó a decir que la sanción no podía "*imponerse por vía de interpretación*" y que, por ende, el hecho de que no se hubiera soportado el movimiento (crédito y débito de la cuenta PUC 2355) no significaba que existieran ingresos no declarados por la sociedad. Que, además, se había calculado equivocadamente la sanción.

No obstante, es evidente para la Sala que la parte actora no logró probar que no era cierto que existieran los pasivos inexistentes a que aludió la DIAN. Como ya se dijo, no hubo actividad probatoria que desvirtuara tales pasivos y, por tanto, no hay pruebas para confrontar las conclusiones que tienen sobre este aspecto los actos acusados.

Ahora bien, la Sala respalda el cálculo de la sanción por inexactitud, pues se calculó con base en el saldo a pagar determinado en la resolución que decidió el recurso de reconsideración (\$1.107'670.000) menos el valor declarado por el contribuyente (\$10'186.000) y el resultado (\$1.097'484.000) multiplicado por el 160%, que arroja un resultado de \$1.755'974.000.

En ese contexto, se concluye que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes. Por tanto, se impone mantener la sanción impuesta por la administración.

Por lo tanto, el cargo no prospera.

Las anteriores razones son suficientes para desestimar los argumentos de la parte apelante y, en consecuencia, se impone confirmar el fallo apelado.

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**

**1º CONFÍRMASE** la sentencia del 25 de octubre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por las razones expuestas.

**2º RECONÓCESE** personería jurídica al abogado Sebastián Pinilla Mogollón, como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido.

Cópiese, notifíquese, y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**