

NOTIFICACION DE ACTO PARTICULAR – Efectos / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Deben notificarse personalmente o por correo / NOTIFICACION POR CORREO – Lugar dónde debe enviarse / NOTIFICACION POR AVISO – Procede cuando no se puede notificar por correo

La notificación de los actos administrativos de carácter particular, como medio a través del cual el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso. Así, mientras esos actos no se notifiquen, no producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los requerimientos. Y según el artículo 566, en concordancia con el 563 ibidem, (vigentes para la fecha de notificación del requerimiento especial) la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección. A su vez, el artículo 568 ib señala que los actos administrativos notificados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, se notificarán mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y que el término para que el contribuyente responda o impugne se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. La falta de coordinación de la administración del edificio en la entrega de la correspondencia es un asunto ajeno a la Administración Tributaria, toda vez que ésta entendió que el acto fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo por parte de Adpostal.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 48 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 566 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 563

CALCULO DE PROPORCIONALIDAD – Procedencia

La demandada desde un comienzo alegó que el contribuyente no presentó prueba de la imputación que los bienes importados tenían sobre las ventas gravadas y menos aun la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas, exentas y excluidas, tal como lo determinan los artículos 488 y 490 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto 1165 de 1996, razón por la cual es procedente el cálculo de proporcionalidad efectuado, toda vez que existen operaciones excluidas, y no fue posible identificar la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas exclusivamente, como lo indica la actora. Toda vez que la sociedad demandante no demostró que contabilizó de forma clara y precisa los impuestos que son imputables a sus operaciones exentas y excluidas, conforme lo exige el artículo 4º del Decreto 1165 de 1996, la administración procedió legalmente a aplicar el artículo 490 del Estatuto Tributario para determinar qué porcentaje del impuesto sobre las ventas, causado en compras de bienes y/o servicios gravados, es objeto de descuento imputable a las operaciones gravadas y qué porcentaje a operaciones excluidas. No prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 490

RESOLUCION QUE RESUELVE EL RECURSO DE RECONSIDERACION – Es nula cuando se omiten las bases gravables / CAUSALES DE NULIDAD DE LA RESOLUCION QUE RESUELVE RECURSOS – Lo es la omisión de bases

gravables / OMISION DE BASES GRAVABLES – Improcencia como causal de nulidad

Observa la Sala que no incurrió el acto administrativo en la causal de nulidad prevista en el numeral 4º del artículo 730 del Estatuto Tributario, toda vez que la Resolución No. 900.005 del 31 de mayo de 2006, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 16 de mayo de 2005, contiene un análisis de los motivos de inconformidad planteados por la sociedad actora y reitera la procedencia de la aplicación del artículo 490 del Estatuto Tributario, explicaciones que a juicio de la Sala constituyen suficiente motivación del acto de determinación del tributo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730

PROCESO DE DETERMINACION DE IMPUESTOS – Tiene la competencia de adelantarla el Jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria / DEBER DE COLABORACION – Lo debe prestar el contribuyente cuando lo administración lo requiera / PRUEBAS EN EL PROCESO DE DETERMINACION DEL TRIBUTO – El contribuyente puede aportarlas en cualquier diligencia que adelante la Administración

Observa la Sala que, de conformidad con lo prescrito en los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario, es al jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria a quien corresponde proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y a los funcionarios de esa Unidad adelantar las actuaciones preparatorias respecto de los actos de competencia de dicha unidad. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones. En ejercicio de esas facultades se comisionó a funcionarios de la misma Administración para efectuar visita de inspección, en la cual se revisaron los libros auxiliares y documentos soportes correspondientes a la aludida vigencia fiscal. La DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede efectuar las diligencias que considere necesarias para la correcta determinación del impuesto, lo cual puede incluir inspecciones tributarias o contables, o el simple requerimiento o exhibición de los libros, comprobantes y documentos de contabilidad [artículo 684 del Estatuto Tributario]. En cualquiera de los casos, corresponde al contribuyente prestar toda su colaboración, pues así no sólo se logra una determinación del impuesto conforme a su realidad económica, sino que se garantiza su derecho de defensa y contradicción en relación con las partidas cuestionadas, porque puede presentar todas las pruebas que acrediten la realidad de los hechos que soportan su declaración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 560 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688

SANCION POR INEXACTITUD – Procedencia

En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable. Por el contrario, se hace evidente el desconocimiento injustificado del derecho aplicable por parte de la demandante al incluir valores por impuestos descontables sin demostrar la correspondiente imputación a las operaciones gravadas, lo cual generó un menor impuesto o saldo a pagar, conducta que encaja dentro de las que precisa la norma como inexactitud sancionable. No prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2006-01343-01(17597)

Actor: ADM NOVA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 27 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección “B”, desestimatoria de las súplicas de la demanda en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho incoado contra los actos administrativos por los cuales la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá D.C. modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la demandante por el sexto bimestre de 2001.

ANTECEDENTES

La sociedad ADM NOVA S.A. presentó la declaración del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2001 el 25 de agosto de 2003, con un saldo a favor de \$68.884.000.

El 26 de diciembre de 2003 (radicado No. 105628) presentó solicitud de corrección, la cual fue aceptada por la Administración mediante Liquidación Oficial de Corrección No. 300642004000261, notificada el 16 de marzo de 2004 en la que se incrementa el saldo a favor de \$68.884.000 a \$364.074.000.

El 2 de noviembre de 2004 la División de Fiscalización profirió el Auto de Apertura No. 300632004007007, para adelantar la auditoría correspondiente.

El 15 de septiembre de 2004 la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá D.C. profirió la carta de presentación No. 02024, notificada a la empresa el 27 de septiembre de 2004, con fundamento en la cual se adelantó una visita en la que se revisaron los libros auxiliares y documentos soportes correspondientes al impuesto sobre las ventas de los bimestres 5º y 6º de 2001.

El 8 de noviembre de 2004 la División de Fiscalización Tributaria profirió el Requerimiento Especial No. 300632004000249. El 16 de febrero de 2005 la sociedad demandante dio respuesta al citado requerimiento mediante oficio radicado con el No. 10730.

El 16 de mayo de 2005 la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Personas Jurídicas profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 mediante la cual estableció un saldo a pagar de \$790.022.000 por concepto de IVA por el sexto bimestre de 2001 a cargo de la sociedad actora.

Mediante escrito del 15 de julio de 2005 la Sociedad ADM NOVA S.A. interpuso el recurso de reconsideración en contra del anterior acto administrativo, el cual fue resuelto por la División Jurídica a través de la Resolución No. 900005 del 31 de mayo de 2006 confirmando el acto recurrido.

LA DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el representante legal de la sociedad ADM NOVA S. A., solicitó:

"PRIMERA: Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 16 de mayo de 2005 (en adelante 'la Liquidación Oficial') y de la Resolución del recurso de reconsideración No. 900.005 del 31 de mayo de 2006 (en adelante 'la Resolución del recurso'), expedidas por la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá.

"SEGUNDA: Que se restablezca en su derecho a ADM mediante la declaración de firmeza de su declaración del impuesto sobre las ventas (IVA) período sexto (6) del año gravable 2001 y la exoneración de la sanción por inexactitud".

Citó como normas violadas las siguientes:

"Violación de los artículos 563, 565, 566, 707, 742 y 744 del Estatuto Tributario y de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política, al rechazar la Dian la respuesta al Requerimiento Especial presentada por ADM por considerarla extemporánea.

"Violación de los artículos 485, 488 y 490 del Estatuto Tributario al rechazar la Dian parte de los impuestos descontables incluidos en el renglón GR de la declaración de IVA de ADM del período sexto (6) del año gravable 2001.

"Violación de los artículos 683, 684, 743, 779 y 782 del Estatuto Tributario y numeral 9 del artículo 95 y 363 de la Constitución Política, al recopilarse la información utilizada por la Dian como soporte para la expedición del Requerimiento Especial y de la Liquidación Oficial incurriendose en vicios procedimentales.

"Violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, al expedirse la Resolución al (sic) recurso sin incluir en ésta las bases gravables ni el monto de los tributos".

El concepto de violación se resume así:

Violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y de los artículos 563, 565, 566, 707, 742 y 744 del Estatuto Tributario, al rechazar la DIAN la respuesta al Requerimiento Especial presentada por ADM por considerarla extemporánea.

El Requerimiento Especial No. 300632004000249 del 8 de noviembre de 2004 fue notificado en debida forma el 16 de noviembre de 2004. A partir de dicha fecha deben contarse los tres meses que establece el artículo 707 del Estatuto Tributario para su respuesta. ADM radicó la respuesta el 16 de febrero de 2005, dentro del plazo legalmente establecido.

La DIAN determinó en la liquidación oficial de revisión que ADM presentó la respuesta al requerimiento especial de manera extemporánea, tomando una fecha de notificación del acto diferente (10 de noviembre de 2004) a la fecha de notificación efectiva a ADM (16 de noviembre de 2004), razón por la cual vulneró los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y los artículos 563, 565 y 566 del Estatuto Tributario.

Violación de los artículos 485, 488 y 490 del Estatuto Tributario al rechazar la DIAN parte de los impuestos descontables incluidos en el renglón GR de la declaración de IVA de ADM del período sexto (6) del año gravable 2001.

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la DIAN concluyó que la demandante debió aplicar el cálculo de proporcionalidad sobre todos sus impuestos descontables, incluidos los relacionados con sus operaciones de importación.

Lo anterior implica que la DIAN no analizó previamente si la demandante cumplía con la totalidad de los presupuestos establecidos en el artículo 490 del Estatuto Tributario para la aplicación de la proporcionalidad de los impuestos descontables en operaciones gravadas, excluidas y exentas.

Los funcionarios de la DIAN al notar la existencia de operaciones excluidas simplemente procedieron a determinar la obligación aplicando el artículo 490 del Estatuto Tributario sin observar que el bien sobre el cual se paga IVA en la importación se destina directamente a una operación gravada con IVA y esta operación, así como el IVA imputable a la misma puede ser claramente identificado por ADM.

Violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política y artículos 683, 684, 743, 779 y 782 del Estatuto Tributario, al recopilarse la información utilizada por la DIAN como soporte para la expedición del requerimiento especial y de la liquidación oficial, incurriendo en vicios procedimentales.

La totalidad de las pruebas aportadas dentro del proceso de investigación fueron recopiladas por la DIAN mediante la Carta de Presentación No. 02024 del 15 de septiembre de 2004.

Este hecho constituye nulidad del proceso administrativo, toda vez que las pruebas que la DIAN debe utilizar para la determinación de los tributos deben recopilarse mediante una inspección tributaria o una inspección contable.

Al haber realizado la DIAN su investigación sin auto que así lo ordenara, las pruebas aportadas carecen de validez teniendo en cuenta que la citada carta de

presentación no corresponde a un acto administrativo que faculte la revisión total de las cifras declaradas.

En virtud del principio de imparcialidad, el funcionario de la administración tributaria debe actuar como un tercero al decidir sobre la deuda tributaria, sin que sea su fin beneficiar únicamente a la administración, sino buscando que en virtud de las facultades de fiscalización se llegue a la determinación de la deuda real con base en todos los elementos de juicio existentes. Al buscar solamente un beneficio para la administración, desconociendo los elementos de juicio que obran en el proceso y que de aplicarse correctamente darían un resultado distinto menos gravoso para el contribuyente.

Violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, al decidir el recurso de reconsideración sin incluir las bases gravables ni el monto de los tributos.

Conforme al numeral 4 del artículo 730 del Estatuto Tributario, los actos de liquidación de impuestos y de resolución de recursos proferidos por la DIAN son nulos cuando se omiten las bases gravables y el monto de los tributos.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración no incluyó las bases gravables, la única mención numérica que efectúa se refiere al valor declarado por la demandante como IVA descontable y el valor determinado por la DIAN, para concluir que no existe una diferencia de criterio para levantar la sanción por inexactitud impuesta.

Con fundamento en lo expuesto estimó que la DIAN incurrió en la causal de nulidad prevista en el numeral 4º del artículo 730 del Estatuto Tributario, razón por la cual de debe declarar la firmeza de la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por la actora, correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2001.

Sanción por inexactitud

La sociedad ADM NOVA S.A. demostró que no incluyó en su declaración ni en sus registros contables datos o factores falsos o equivocados, incompletos o desfigurados, que puedan llevar a la DIAN a concluir que actuó de mala fe o a través de maniobras fraudulentas para engañar a la Administración y así obtener un beneficio fiscal, razón por la cual conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario no hay lugar a la imposición de sanción por inexactitud.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

El requerimiento especial le fue notificado a la sociedad ADM NOVA S.A. el 10 de noviembre de 2004 según se desprende del sello de Adpostal en el sobre que aparece en el folio 235 del expediente, donde consta la fecha de notificación del mismo, por tanto la respuesta radicada el 16 de febrero de 2005 es extemporánea.

El actor presentó con la demanda una copia del RUT de fecha 5 de abril de 2006, cuya dirección no corresponde a la registrada en el RUT del año 2004 (año en que se notificó el requerimiento especial), toda vez que en la declaración de renta presentada por el año gravable 2002 informó una dirección diferente. Quedó así

demonstrado que no se incurrió en error respecto a la dirección a donde se envió el requerimiento especial.

En cuanto al fondo del asunto señaló que no le asiste razón al actor cuando afirma que la proporcionalidad no aplica para el IVA pagado por importaciones, ya que el artículo 490 del Estatuto Tributario no distingue entre el IVA descontable por importaciones y el IVA descontable por la adquisición de bienes y servicios.

Esta tesis no tiene asidero jurídico, toda vez que donde el legislador no distingue no le es dable al interprete distinguir. El artículo 490 del Estatuto Tributario se refiere indistintamente al IVA pagado que genera derecho a descuento (es decir que cumple todas las condiciones) cuando estos bienes o servicios se destinan indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas y no sea posible determinar la imputación directa a unas u otras.

Las normas tributarias y contables establecen el deber de llevar cuentas separadas para cada concepto. El artículo 4º del Decreto 1165 de 1996 estableció la obligación de identificar en la contabilidad las operaciones excluidas, exentas y gravadas de acuerdo con las diferentes tarifas.

El contribuyente en la vía gubernativa no presentó prueba de la imputación que los bienes importados tenían sobre las ventas gravadas, y menos aún la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas, exentas y excluidas, tal como lo determinan los artículos 488 y 490 del Estatuto Tributario. En consecuencia es totalmente ajustado a la ley el cálculo de la proporcionalidad que se hizo en los actos administrativos acusados, puesto que existen operaciones excluidas y no fue posible identificar la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas exclusivamente, como en forma errada lo indica el actor.

En cuanto a los documentos aportados con la demanda como la declaración de IVA del sexto bimestre de 2001 y el movimiento de la cuenta 2408 nov – dic de 2001 no deben ser tenidos en cuenta en la presente instancia en razón a que no fueron presentados en el transcurso de la vía gubernativa.

Precisó que la demandante pretende mediante nulidades inexistentes frenar las investigaciones adelantadas por la DIAN en virtud del proceso de determinación de los tributos y con base en las facultades consagradas en el artículo 784 del Estatuto Tributario.

Señaló que es procedente la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la sociedad actora solicitó impuestos descontables improcedentes.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 27 de noviembre de 2008, denegó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Conforme al artículo 563 del Estatuto Tributario la notificación de la actuación mediante el envío por correo de la copia del correspondiente acto administrativo, se debe efectuar a la dirección informada por el contribuyente en su última declaración.

Señaló el a quo que la última declaración presentada por la sociedad ADM NOVA LTDA, previo a que la Administración de Impuestos le expediera el Requerimiento

Especial No. 3006320040000249 del 8 de noviembre de 2004, fue la del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, presentada el 5 de abril de 2004 y en la que se registró como dirección la carrera 9 81 A – 26 oficina 503.

Por lo anterior, es la carrera 9 81 A – 26 oficina 503 la dirección a cual la Administración debió enviar la notificación del requerimiento en cuestión. Aquí se observó que el envío del 10 de noviembre de 2004 se realizó a la carrera 9 81 A – 26 (sin especificar la oficina) y fue efectivamente recibida en la portería del Edificio Anatello, como obra en el sobre que aparece en el folio 98 del expediente.

En el folio 208 del cuaderno de antecedentes se observó la constancia de la administración del edificio, en la que se indicó que el citado acto administrativo fue entregado a la accionante el 16 de noviembre de 2004.

Señaló el a quo que la notificación del Requerimiento Especial No. 3006320040000249, del 8 de noviembre de 2004, a la sociedad ADM NOVA LTDA tuvo lugar el día 10 de noviembre de 2004, fecha en la cual se recibió copia del acto administrativo en la portería del edificio donde funcionan las oficinas de la misma, puesto que no puede ser trasladada la mora y la falta de coordinación de la administración de un edificio a la Administración de Impuestos, lo cual, a todas luces, resulta ser responsabilidad de un tercero.

En consecuencia el escrito de respuesta presentado por la sociedad demandante el 16 de febrero de 2005 resultó extemporáneo, razón por la cual la actuación de la Administración Tributaria se encontró ajustada a derecho.

Respecto al alegado cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables señaló que conforme al artículo 490 del Estatuto Tributario, cuando el IVA descontable se ha destinado indistintamente a operaciones gravadas, excluidas y exentas, sin hacer distinción o excepción alguna, y no es posible determinar con exactitud qué valor se debe imputar a un concepto u otro, el IVA descontable se debe imputar en la misma proporción en que se han generado los ingresos gravados y no gravados durante el respectivo periodo.

Señaló que la Administración de Impuestos siguió el lineamiento establecido en la norma tributaria para la determinación de la proporcionalidad en los impuestos descontables generados, razón por la cual negó las súplicas de la demanda.

El Tribunal no se pronunció respecto de los siguientes cargos:

1. Violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política y los artículos 683, 684, 743, 779 y 782 del Estatuto Tributario, por cuanto según la demandante la DIAN incurrió en vicios procedimentales al recopilar la información utilizada como soporte para la expedición del requerimiento especial y de la liquidación oficial.
2. Violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, toda vez que en el recurso de reconsideración no se incluyeron las bases gravables ni el monto de los tributos.
3. Sanción por inexactitud.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandante apeló, en los siguientes términos:

Violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política y los artículos 563, 565, 566, 707, 742 y 744 del Estatuto Tributario, al rechazar la Dian la respuesta al requerimiento especial presentada por ADM por considerarla extemporánea.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca a pesar de manifestar en la sentencia apelada la importancia que tiene para el contribuyente la debida notificación de los actos administrativos teniendo en cuenta la fecha efectiva de recepción de los mismos, con la finalidad de que éste pueda ejercer su derecho de defensa, concluyó que en este caso la demandante sí fue debidamente notificada por la Dian.

El *a quo* señaló que no es posible trasladar a la Dian la mora y la falta de coordinación de la administración de un edificio. Esta argumentación es a todas luces inaceptable por cuanto el contribuyente podría perfectamente sustentar su posición de notificación indebida con base en el mismo argumento.

Realmente lo que sucedió fue una omisión de la Dian al no incluir en la dirección de notificación el número de la oficina de ADM. En consecuencia, al ser notificado el requerimiento especial a una dirección inexacta, la actora no se enteró del contenido del acto en la fecha en que la Dian y el Tribunal aducen.

Violación de los artículos 485, 488, 490 del Estatuto Tributario al rechazar la Dian parte de los impuestos descontables incluidos en el renglón GR de la declaración de IVA de ADM del período sexto (6) del año gravable 2001.

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca no expuso las razones por las cuales consideró que en el caso concreto ADM debió aplicar las reglas de proporcionalidad en los impuestos descontables derivados de sus importaciones de bienes. El Tribunal simplemente procedió a hacer un recuento de las normas que regulan el IVA descontable y dio por hecho que ADM debió aplicar la proporcionalidad, procediendo a realizar el cálculo correspondiente.

Sin embargo, la discusión en este asunto se centra en establecer si ADM se encontraba obligada a aplicar las normas de proporcionalidad por los impuestos descontables cancelados en las importaciones de bienes.

Conforme a los artículos 485, 488 y 490 del Estatuto Tributario, para que se deba aplicar las reglas de proporcionalidad en el IVA se deben cumplir los siguientes requisitos:

- La existencia de bienes o servicios que otorguen derecho a descuento.
- Tales bienes o servicios deben destinarse indistintamente a operaciones gravadas, exentas o excluidas del impuesto.
- Imposibilidad del responsable de establecer la imputación directa del impuesto descontable a las operaciones que realiza (siendo éstas gravadas, exentas o excluidas).

Los bienes importados sobre los cuales ADM pagó IVA se destinaron directamente a operaciones gravadas con el impuesto y esta operación, así como el IVA imputable a la misma es claramente identificable por ADM.

Conforme a lo anterior, los bienes importados por ADM no cumplían con los dos últimos requisitos antes citados para la aplicación del cálculo de proporcionalidad.

En consecuencia, ADM tomó el impuesto descontable derivado de sus operaciones de importación, sin aplicar el cálculo de proporcionalidad y teniendo en cuenta los límites y exigencias generales para su aplicación incluidos en el Estatuto Tributario.

Violación de los artículos 95 y 363 de la Constitución Política y artículos 683, 684, 743, 779 y 782 del Estatuto Tributario, al recopilar la información utilizada por la DIAN como soporte para la expedición del requerimiento especial y de la liquidación oficial incurriendo en vicios procedimentales.

La DIAN recopiló todas las pruebas aportadas mediante la Carta de Presentación No. 02024 del 15 de septiembre de 2004 y no mediante un auto que ordenara la inspección tributaria o contable. Así mismo, dicha carta de presentación fue notificada de manera personal por la funcionaria de la División de Fiscalización y no por el funcionario de la División de Documentación como lo exige el artículo 565 del Estatuto Tributario.

La demandada incurrió en vicios procedimentales al recopilar las pruebas sin ceñirse al procedimiento legal. Conforme al artículo 743 del Estatuto Tributario la idoneidad de los medios de prueba depende de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias, por lo tanto, las pruebas aportadas al expediente por la DIAN están viciadas de nulidad.

Violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, al expedirse la resolución sin incluir en ésta las bases gravables ni el monto de los tributos.

De acuerdo con el artículo 730 del Estatuto Tributario, son nulos los actos de liquidación de impuestos y de resolución de recursos proferidos por la DIAN cuando se omitan las bases gravables y el monto de los tributos.

La resolución del recurso demandada no contiene la liquidación del IVA del sexto período de 2001, objeto de discusión, la única mención numérica que se hace en el texto de la resolución se refiere al valor declarado por ADM como IVA descontable y al valor determinado por la DIAN, para concluir que no existe una diferencia de criterio para levantar la sanción por inexactitud impuesta.

Sanción por inexactitud

Estimó que se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la demandante no incluyó en su declaración datos o factores falsos o equivocados, incompletos o desfigurados ni utilizó maniobras fraudulentas para engañar a la DIAN y obtener un beneficio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación. La demandada señaló respecto al rechazo de la respuesta al requerimiento especial por considerarla extemporánea que la única prueba que aduce la demandante del recibo de los documentos a su destino es la de un sello de la empresa interesada, con lo que pretende sostener que la correspondencia oficial tardó seis (6) días en llegar desde la recepción del edificio hasta su oficina.

Existe prueba respecto a que el requerimiento especial fue notificado a la dirección informada por el contribuyente y el término se cuenta a partir de la entrega de la copia del acto administrativo en noviembre 10 de 2004, según consta en fotocopia del acuse de recibo allegado al expediente con ocasión del recurso. Al confrontar

los hechos con el artículo 707 del Estatuto Tributario resulta que la respuesta al requerimiento especial fue extemporánea.

Respecto a la alegada proporcionalidad de los impuestos descontables señaló que el artículo 490 del Estatuto Tributario no hace referencia exclusiva al literal a) del artículo 485 ib y tampoco es cierto que el 100% del impuesto pagado en la importación sea descontable, puesto que el citado artículo 485 fija límites a la tarifa a que estuvieren sujetas las operaciones correspondientes.

Adicionalmente, aun cuando los responsables del IVA que pertenecen al régimen común por regla general pueden descontar el IVA que paguen en la adquisición de bienes y servicios gravados relacionados con las ventas gravadas; el artículo 488 del E.T. dispone que solo es descontable el impuesto sobre las ventas que de acuerdo con lo previsto en las normas que regulan el impuesto sobre la renta sean computables como costo o gasto, y que además se destinen a las operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta señaló que si el contribuyente declaró como impuestos descontables por operaciones de importación la suma de \$479.580.000 y la Administración le determinó en el correspondiente renglón la suma de \$97.288.000 dando aplicación al cálculo de proporcionalidad conforme a lo previsto en el artículo 490 del Estatuto Tributario, resulta evidente que la discusión no gira en torno a una diferencia de criterio.

El Procurador Sexto delegado ante esta Corporación solicitó confirmar la sentencia impugnada, bajo los siguientes argumentos:

Se encuentra probado que el requerimiento especial fue notificado el 10 de noviembre de 2004, con la entrega de copia del acto administrativo, el cual fue recibido en la portería del edificio donde se ubica la sede de la sociedad, inmueble que fue identificado como su dirección para recibir notificaciones.

En consecuencia, el lapso que transcurrió entre dicha entrega y el conocimiento o atención de la correspondencia por parte de la sociedad contribuyente, no puede atribuirse a la administración tributaria, se trata de explicaciones que solo pueden ser del resorte de la accionante y la administración del edificio en donde ejerce sus actividades empresariales.

Por lo anterior, la respuesta al requerimiento especial presentada por la sociedad accionante el 16 de noviembre de 2004 fue extemporánea y por lo mismo, se encuentra ajustada a derecho la actuación de la Administración.

Respecto a la alegada proporcionalidad de los impuestos descontables señaló que el responsable del impuesto no determinó en forma clara y precisa los impuestos que son imputables a sus operaciones exentas y excluidas, de acuerdo con la exigencia establecida en el artículo 4º del Decreto 1165 de 1996, por tanto, correspondió a la Administración efectuar la proporcionalidad prevista en el artículo 490 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la alegada ausencia de actos administrativos que facultaran a los funcionarios de la DIAN para adelantar la investigación tributaria, señaló que en los considerandos del requerimiento ordinario y del auto de apertura se hizo referencia a las facultades de fiscalización e investigación otorgadas a la Administración Tributaria, de acuerdo a los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario; entre dichas facultades se encuentran las de adelantar investigaciones tributarias, verificar la exactitud de las declaraciones de los contribuyentes a través

de visitas u otros medios probatorios y, en general, realizar las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos.

Sobre la alegada omisión de la base gravable y el monto de los tributos señaló que basta con revisar el contenido de la Resolución 900003 del 16 de mayo de 2005 y la Resolución 900005 del 31 de mayo de 2006, expedidas por la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, en las cuales se encuentra discriminado el monto de las bases gravables y del tributo, exponiendo de manera sucinta las razones de hecho y de derecho que motivaron la decisión, tanto en el texto de la liquidación oficial como en el anexo explicativo.

Finalmente respecto a la sanción por inexactitud precisó que en el caso concreto la declaración privada del impuesto incluyó valores por impuestos descontables de los cuales se generó un menor impuesto o saldo a pagar; adicionalmente, se comprobó que sobre dichos montos la sociedad declarante no logró demostrar la distribución o imputación de las diferentes operaciones gravadas, como era su deber; en consecuencia, no se presentó ninguna diferencia de criterios o errores de apreciación entre la Administración y el contribuyente en torno al derecho aplicable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de noviembre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

La Sala resolverá el asunto en el orden propuesto por el apelante así:

1. Notificación del requerimiento especial.

Según la apelante, la dirección que ADM informó en la declaración del año gravable 2003 fue la Carrera 9 No. 81A – 26 oficina 503, no obstante la DIAN notificó el requerimiento especial a la Carrera 9 No. 81 A – 26, omitiendo el número de la oficina correspondiente.

Como consecuencia de dicha omisión, el sobre que contenía el requerimiento especial fue recibido el 10 de noviembre de 2004 en la recepción del edificio en donde se encuentra ubicada la oficina de ADM, el que fue entregado al contribuyente en su oficina el 16 de noviembre de 2004.

Toda vez que la respuesta al requerimiento especial fue radicada el 16 de febrero de 2005, la Administración en el memorando explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003, del 16 de mayo de 2005, señaló que conforme al artículo 707 del Estatuto Tributario esta se tiene como extemporánea.

Alegó la apelante que la errónea notificación realizada tuvo como consecuencia que la DIAN no considerara en las etapas del proceso de discusión los argumentos expuestos por la demandante en la respuesta al requerimiento especial, desconociendo de esta forma el debido proceso.

Observa la Sala que la notificación de los actos administrativos de carácter particular, como medio a través del cual el administrado conoce las decisiones que lo afectan, y puede oponerse a las mismas, es un elemento esencial del derecho fundamental al debido proceso. Así, mientras esos actos no se notifiquen, no

producen efecto ni son oponibles a los destinatarios (artículo 48 del Código Contencioso Administrativo).

Conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, entre los actos de la Administración que deben notificarse por correo o personalmente se encuentran los requerimientos. Y según el artículo 566, en concordancia con el 563 *ibídem*, (vigentes para la fecha de notificación del requerimiento especial) la notificación por correo se practica mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente a la Administración en su última declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso, o a través del formato oficial de cambio de dirección.

A su vez, el artículo 568 *ib* señala que los actos administrativos notificados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, se notificarán mediante aviso en un periódico de amplia circulación nacional, y que el término para que el contribuyente responda o impugne se cuenta desde la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

En el caso concreto se observa que la notificación por correo del requerimiento especial se envió a la dirección informada por el contribuyente en su declaración de renta correspondiente al año gravable 2003 (folio 165 exp), y si bien se omitió el número de la oficina, dicho envío no fue devuelto por la oficina de correos. En consecuencia, al ser recibido por el encargado de la administración del edificio se reconoció que el destinatario reside en dicho lugar, debiendo proceder a su entrega inmediata.

La falta de coordinación de la administración del edificio en la entrega de la correspondencia es un asunto ajeno a la Administración Tributaria, toda vez que ésta entendió que el acto fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo por parte de Adpostal.

Conforme a lo señalado por el *a quo*, la notificación del Requerimiento Especial No. 3006320040000249, del 8 de noviembre de 2004, a la sociedad demandante tuvo lugar el 10 de noviembre de 2004, fecha en la cual fue recibida la copia del acto en la dirección informada por el contribuyente (portería del edificio), razón por la cual, conforme al artículo 707 del Estatuto Tributario, la respuesta al requerimiento especial presentada el 16 de febrero de 2005 es extemporánea.

2. Aplicación del artículo 490 del Estatuto Tributario respecto al IVA pagado por importación de bienes.

Según la sociedad apelante los bienes importados por ADM, sobre los cuales pagó IVA, daban derecho al reconocimiento de los correspondientes impuestos descontables por cuanto **se destinaron directamente a operaciones gravadas con el impuesto**, razón por la cual no se encontraba dentro de los presupuestos establecidos en el artículo 490 del Estatuto Tributario para su imputación proporcional. En consecuencia, tomó el impuesto descontable de sus bienes importados sin aplicar el cálculo de proporcionalidad.

Observa la Sala que la Administración tributaria efectuó el cálculo de proporcionalidad de los impuestos descontables, toda vez que detectó que el contribuyente realizó operaciones gravadas y excluidas de IVA y que **no fue posible distinguir la imputación directa a cada tipo de transacción**. (folio 38 exp)

La demandada desde un comienzo alegó que el contribuyente no presentó prueba de la imputación que los bienes importados tenían sobre las ventas gravadas y menos aun la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas, exentas y excluidas, tal como lo determinan los artículos 488 y 490 del Estatuto Tributario y el artículo 4 del Decreto 1165 de 1996, razón por la cual es procedente el cálculo de proporcionalidad efectuado, toda vez que existen operaciones excluidas, y no fue posible identificar la imputación del IVA descontable a las operaciones gravadas exclusivamente, como lo indica la actora.

Toda vez que la sociedad demandante no demostró que contabilizó de forma clara y precisa los impuestos que son imputables a sus operaciones exentas y excluidas¹, conforme lo exige el artículo 4º del Decreto 1165 de 1996², la administración procedió legalmente a aplicar el artículo 490 del Estatuto Tributario³ para determinar qué porcentaje del impuesto sobre las ventas, causado en compras de bienes y/o servicios gravados, es objeto de descuento imputable a las operaciones gravadas y qué porcentaje a operaciones excluidas. No prospera el cargo.

3. Facultades de fiscalización e investigación de la Administración.

Según la sociedad actora, la DIAN ejerció sus facultades de fiscalización sin cumplir con el procedimiento legalmente establecido, por cuanto recopiló todas las pruebas mediante la Carta de Presentación No. 02024 del 15 de septiembre de 2004, y no mediante un auto que ordenara la inspección tributaria o contable.

Observa la Sala que, de conformidad con lo prescrito en los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario, es al jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria a quien corresponde proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y a los funcionarios de esa Unidad adelantar las actuaciones preparatorias respecto de los actos de competencia de dicha unidad. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones.

Con fundamento en dichas facultades, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá profirió el Auto de Apertura No. 300632004007007 del 2 de noviembre de 2004, el Requerimiento Ordinario No. 900057 del 25 de junio de 2004 y la Carta de Presentación No. 02024 del 15 de septiembre de 2004, con la finalidad de determinar oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de la sociedad demandante correspondiente al sexto bimestre de 2001.

En ejercicio de esas facultades se comisionó a funcionarios de la misma Administración para efectuar visita de inspección, en la cual se revisaron los libros auxiliares y documentos soportes correspondientes a la aludida vigencia fiscal.

¹ La ley propugna porque las operaciones realizadas y consecuentemente los registros contables, sean acordes, por lo que el responsable no sólo debe llevar cuentas separadas por tipo de operación, (gravadas, exentas y excluidas), sino cuentas según la tarifa aplicable al bien o servicio realizado, lo que permitirá conocer no sólo el impuesto a pagar sino el impuesto descontable a cada una de ellas. Lo anterior se hace necesario en la medida que existiendo bienes y servicios con tarifas diferenciales, el impuesto descontable, por ejemplo, en el caso de los servicios estará limitado a la tarifa del correspondiente servicio, (E.T., art. 498), lo que es posible aplicar en la medida que se tenga claro conocimiento de la tarifa que le corresponde a la operación efectuada (prestación de servicios)". (DIAN, Conc. Unif. 1, jun. 19/2003, Tít. XI, Num. 1.6.).

² Artículo 4º. IDENTIFICACIÓN DE LAS OPERACIONES EN LA CONTABILIDAD. Sin perjuicio de la obligación de discriminar el impuesto sobre las ventas en las facturas, los responsables del régimen común deberán identificar en su contabilidad las operaciones excluidas, exentas y las gravadas de acuerdo con las diferentes tarifas".

³ ARTÍCULO 490. LOS IMPUESTOS DESCONTABLES EN LAS OPERACIONES GRAVADAS, EXCLUIDAS Y EXENTAS SE IMPUTARAN PROPORCIONALMENTE. Cuando los bienes y servicios que otorgan derecho a descuento se destinen indistintamente a operaciones gravadas, exentas, o excluidas del impuesto y no fuere posible establecer su imputación directa a unas y otras, el cómputo de dicho descuento se efectuará en proporción al monto de tales operaciones del período fiscal correspondiente. La inexistencia de operaciones determinará la postergación del cómputo al período fiscal siguiente en el que se verifique alguna de ellas.

La DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, puede efectuar las diligencias que considere necesarias para la correcta determinación del impuesto, lo cual puede incluir inspecciones tributarias o contables, o el simple requerimiento o exhibición de los libros, comprobantes y documentos de contabilidad [artículo 684 del Estatuto Tributario]. En cualquiera de los casos, corresponde al contribuyente prestar toda su colaboración, pues así no sólo se logra una determinación del impuesto conforme a su realidad económica, sino que se garantiza su derecho de defensa y contradicción en relación con las partidas cuestionadas, porque puede presentar todas las pruebas que acrediten la realidad de los hechos que soportan su declaración.

No prospera el cargo propuesto, comoquiera que los funcionarios estaban legalmente facultados para recaudar las pruebas necesarias para la debida determinación del tributo.

4. Violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, al expedirse la resolución que resolvió el recurso de reconsideración sin incluir las bases gravables ni el monto de los tributos.

Según la demandante, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración es nula conforme al numeral 4º del artículo 730 del Estatuto Tributario, por cuanto no contiene la liquidación del IVA del sexto periodo de 2001, objeto de discusión.

Al respecto observa la Sala que no incurrió el acto administrativo en la causal de nulidad prevista en el numeral 4º del artículo 730 del Estatuto Tributario, toda vez que la Resolución No. 900.005 del 31 de mayo de 2006, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 900003 del 16 de mayo de 2005, contiene un análisis de los motivos de inconformidad planteados por la sociedad actora y reitera la procedencia de la aplicación del artículo 490 del Estatuto Tributario, explicaciones que a juicio de la Sala constituyen suficiente motivación del acto de determinación del tributo. No prospera el cargo.

5. Sanción por inexactitud.

Según la sociedad apelante se debe levantar la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la demandante no incluyó en su declaración datos o factores falsos o equivocados, incompletos o desfigurados, ni utilizó maniobras fraudulentas para engañar a la DIAN y obtener un beneficio.

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos 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 derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las

oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable. Por el contrario, se hace evidente el desconocimiento injustificado del derecho aplicable por parte de la demandante al incluir valores por impuestos descontables sin demostrar la correspondiente imputación a las operaciones gravadas, lo cual generó un menor impuesto o saldo a pagar, conducta que encaja dentro de las que precisa la norma como inexactitud sancionable. No prospera el cargo.

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

F A L L A

1. **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.
2. RECONÓCESE personería al abogado Antonio Granados Cardona, como apoderado de la DIAN, en los términos y para los efectos conferidos en el poder que obra a folio 218 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO