

EXCEPCION DE INCONSTITUCIONALIDAD – No procede cuando no hay una incompatibilidad visible e indiscutible con la norma constitucional. Requisitos / INAPLICACION DE LA LEY POR INCONSTITUCIONALIDAD – Sus efectos son inter partes / INSPECCION TRIBUTARIA – Finalidad

El Tribunal decidió inaplicar por inconstitucional el inciso segundo del artículo 706 del Estatuto Tributario por cuanto vulneraba el debido proceso y el derecho de igualdad del contribuyente frente al Estado, pues, mediante esa prueba, la Administración prolongaba injustificadamente un término legal establecido a favor del administrado. Señaló que el derecho del contribuyente de que se le definiera su situación jurídica de carácter fiscal no podía quedar indefinidamente sujeto a una investigación de sus movimientos económicos, a merced de la inactividad de la Administración; de manera que el alcance de la prueba de modificar un término de esa naturaleza no era razonable ni proporcional. Por lo anterior, consideró que la liquidación privada había adquirido firmeza, porque la inspección tributaria decretada no tuvo efecto por la inconstitucionalidad de la norma que consagraba la suspensión. Pues bien, a juicio de la Sala el Tribunal no debió tomar la decisión de aplicar la excepción de inconstitucionalidad en relación con el artículo 706 del Estatuto Tributario, por cuanto no se advierte una incompatibilidad visible e indiscutible con las normas constitucionales señaladas, que obligue a preferir el precepto constitucional, en razón de su carácter fundante de todo el ordenamiento jurídico, como lo ha señalado la Corporación. El artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que “El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”. La excepción de inconstitucionalidad tiene su origen en el artículo 4 de la Constitución Política cuando ordena: “La Constitución es norma de normas – En todo caso de inconstitucionalidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”. Esta norma, constitucional además, es concordante con lo dispuesto por los artículos 9° de la Ley 153 de 1887 y 5 de la Ley 57 del mismo año. Como lo ha señalado la Sala, cuando se invoca la enunciada excepción, los argumentos deben estar encaminados a evidenciar que una ley, que ha sido utilizada en el proceso que se discute, es contraria a la Constitución Política, para lograr que se inaplique en el fallo que se profiera, sin afectar su vigencia general, es decir, con efectos únicamente inter-partes. También ha considerado que si bien debe existir armonía entre los preceptos constitucionales y las normas jurídicas de inferior rango, de no ser así, la Carta Política ordena en forma categórica que se aplique la norma constitucional en aquellos casos en que sea manifiesta, palmaria y flagrante la oposición entre el texto constitucional y la disposición cuya inaplicación se pretende, sin que sea necesaria una elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe. No es motivo para inaplicar la disposición a que se ha hecho referencia, es que los funcionarios administrativos hagan mal uso de esa facultad y decreten una inspección tributaria con el único fin de prorrogar un término establecido a favor del contribuyente. En ese caso, como lo ha considerado la jurisprudencia, se entiende que no hubo inspección tributaria y, en consecuencia, el simple decreto de la diligencia no tuvo la virtud de suspender el término de firmeza, pero no que la norma sea inconstitucional por su indebida aplicación

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 4 / LEY 153 DE 1887 – ARTICULO 9 / LEY 57 DE 1887 – ARTICULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706

DECLARACION PRIVADA – Firmeza / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Notificación. Suspensión del término de notificación / INSPECCION TRIBUTARIA – Suspende el término para notificar el requerimiento especial sólo cuando se practica efectivamente. Finalidad / VISITA DE LA DIAN – Es diferente a la inspección tributaria

El artículo 714 del Estatuto Tributario establece que la declaración privada quedará en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Que si la declaración presenta un saldo a favor, los dos años para notificar el requerimiento especial se contarán desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. Concordante con lo anterior el artículo 705 ibídem señala como término para notificar el requerimiento especial “a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar [...]”. Ahora bien, según el artículo 706 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995) el término para notificar el requerimiento se suspende, entre otros eventos, cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete. De acuerdo con lo anterior, el plazo para dictar el requerimiento especial se suspende por un término fijo de tres meses que se cuentan a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección tributaria, pero en todo caso, como la Sala lo ha precisado, no basta que se decrete la inspección tributaria para que se suspenda el término, sino que debe practicarse efectivamente, pues mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse, como es obvio, que hubiesen ejercido alguna "inspección" ni menos que se dé la suspensión del mencionado término. La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario). La Sala también ha considerado que no se puede confundir la inspección tributaria con la visita que realiza el funcionario a las oficinas de un contribuyente, pues el legislador no dispuso que fuera de esa forma. Cuando se hace alusión a la inspección tributaria, se indica que se pueden incorporar todos los medios de prueba permitidos por el ordenamiento, como la inspección contable, los testimonios, documentos, etc. Así, la inspección tributaria puede comprender no sólo la visita, sino también involucrar todos los medios probatorios que se practiquen en el lapso de los tres meses de su duración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779

PRUEBA DE LOS PASIVOS – Cuando se lleve contabilidad se debe respaldar con comprobantes internos y externos / CONTABILIDAD – Debe estar respaldada en documentos que respalden los pasivos / PASIVOS – Hay lugar a su rechazo cuando hay carencia de prueba / SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se omiten ingresos y se incluyen pasivos inexistentes. Falta de prueba de los pasivos

Para la Sala el rechazo de los pasivos por parte de la DIAN se ajustó a derecho, toda vez que conforme con el artículo 770 del Estatuto Tributario, cuando los contribuyentes estén obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos

y externos con los cuales se pueda determinar el tipo de pasivo y la existencia del mismo para el periodo gravable investigado. En este caso, el contribuyente aportó con la respuesta al requerimiento especial, unos recibos de caja y las copias de un libro auxiliar, de los cuales no se puede determinar el origen y la existencia de los pasivos para el año gravable 2000; primero, por cuanto corresponden al año 1999 y segundo porque no son elementos probatorios suficientes, pues sólo aparece como concepto en los recibos de caja “préstamo Mario Páez” y no están respaldados con comprobantes externos que los justifiquen, conforme con el artículo 53 del Código de Comercio y con el Decreto 2649 de 1993. Teniendo en cuenta la obligación del contribuyente de llevar contabilidad por tener un establecimiento de comercio abierto (artículos 10, 13 y 20 del Código de Comercio) era necesario acreditar la existencia de los documentos que respaldaran los pasivos declarados, como así no lo hizo, procedía su rechazo. La Sala mantendrá la sanción por inexactitud, porque el actor omitió ingresos e incluyó pasivos inexistentes en la declaración de renta de 2000, con los cuales se derivó un menor saldo a pagar, lo cual es sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 770 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 53 / DECRETO 2649 DE 1993 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 10 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 13 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 20 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. veintitrés (23) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 66001-23-31-000-2005-00996-03(17686)

Actor: MARIO PAEZ GUIO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 29 de enero de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que dispuso:

1. Inaplicase, por inconstitucionalidad, el inciso segundo del artículo 706 del Estatuto Tributario, conforme a las consideraciones anotadas en la parte motiva de este proveído.
2. Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000086 de fecha 29 de abril de 2004, proferida por la

División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira.

3. Se declara igualmente la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración que Confirma No. 160772005000015 del 21 de abril de 2005 proferida por la División Jurídica de la Administración de impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira.

4. Declárase en firme la Liquidación Privada No. 5306060504353 presentada por el contribuyente Mario Páez Guío, el 30 de junio de 2001 correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2000.

5. Sin costas, por las consideraciones expuestas.

[...]"

ANTECEDENTES

El 19 de abril de 2001, mediante Resolución N° 0954 de 19 de abril de 2001, el Administrador Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira ordenó el registro a los establecimientos de comercio del contribuyente MARIO PÁEZ GUÍO, conforme con el artículo 779-1 del Estatuto Tributario.

El 16 de mayo de 2001 el contribuyente MARIO PÁEZ GUÍO presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2000 con un saldo a pagar de \$506.000¹, la cual fue corregida el 30 de junio de 2001, en la que liquidó un saldo a pagar de \$1.101.000².

El 29 de abril de 2003, la Administración expidió y notificó el Auto de Inspección Tributaria No. 160762003000185 de fecha 29 de abril de 2003 al contribuyente MARIO PÁEZ GUÍO por el impuesto de Renta y Complementarios año gravable 2000.

La División de Fiscalización Tributaria y Aduanera, mediante el Requerimiento Especial N° 160762003000110 del 29 de julio de 2003, notificado el 31 de julio de ese año, propuso la modificación de la declaración de Renta y Complementarios al demandante por el año gravable 2000 y la imposición de la sanción por inexactitud.

Previa respuesta al Requerimiento Especial, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales Local Pereira, profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000086 del 29 de abril de 2004, por medio de la cual modificó la liquidación privada del contribuyente en los siguientes puntos: rechazó pasivos, adicionó ingresos e impuso sanción por inexactitud. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$ 161.978.000.

La Liquidación de Revisión fue confirmada mediante la Resolución del Recurso de Reconsideración N° 160772005000015 del 21 de abril de 2005 que decidió el recurso interpuesto por el contribuyente.

LA DEMANDA

El señor MARIO PÁEZ GUÍO solicitó la nulidad de la Resolución N° 0954 del 19 de abril de 2001, de la Liquidación Oficial de Revisión N° 160642004000086 del 29 de

¹ Folio 39 Tomo I de antecedentes

² Folio 38 Tomo I de antecedentes

abril de 2004 y de la Resolución del Recurso de Reconsideración N° 160772005000015 del 21 de abril de 2005. A título de restablecimiento del derecho solicitó que se declarara que el contribuyente no estaba obligado a pagar la suma determinada oficialmente y que se reconociera la firmeza de la declaración de renta y complementarios presentada el 30 de junio de 2001 por el año gravable 2000.

Invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 6, 29, 83, 209, 363 de la Constitución Política; 236, 237, 565, 569, 654, 655, 683, 684, 684-1, 703, 704, 705, 706, 714, 742, 743, 744, 745, 746, 747, 755-3, 770, 771, 772, 773, 774, 775, 776, 779, 779-1, 780, 781 y 782 del Estatuto Tributario y la Circular 175 de 2001. El concepto de violación se puede resumir así:

Se refirió en primer lugar a que el acto que ordenó el registro a los establecimientos de comercio del actor era demandable, que fue expedido de forma irregular, no se motivó debidamente y se apoyó en razones ocultas que configuraron desviación de poder. Señaló que el único fundamento del registro fue la denuncia de posibles irregularidades tributarias y aduaneras, pero no identificó las denuncias ni las supuestas irregularidades; tampoco señaló el impuesto y el periodo gravable objeto de investigación, ni el término de duración de la diligencia. Que no se evidenciaba cuál era la necesidad de la diligencia de registro

Además, dijo que hubo falsa motivación sobre las irregularidades de carácter aduanero, dado que el actor no ejecutó actos de comercio que involucraran operaciones de comercio exterior.

Señaló que la motivación de ese acto administrativo era lo que amparaba el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, ya que la ley no consagró atribuciones ilimitadas a la Administración, en la diligencia se debía evitar la alteración y destrucción de las pruebas, mediante la inmovilización y aseguramiento. Que la falta de motivación del acto significaba la nulidad de pleno derecho de las pruebas recaudadas en la diligencia de registro, conforme con el artículo 29 de la Constitución Política, pues se dio a través de vías de hecho. Que los funcionarios que adelantaron la diligencia incurrieron en conductas tipificadas en el Constitución Política, en el Código Contencioso Administrativo y en el Código Disciplinario Único.

Indicó que los funcionarios comisionados ejercieron de manera discrecional la facultad de registros e inmovilizaron la totalidad de los documentos del establecimiento de comercio Deportivas Campeón sin ninguna discriminación y, los devolvieron, luego de repetidas solicitudes, 19 meses y 12 días después, no obstante que se necesitaban para responder el Requerimiento Especial.

Señaló que hubo extralimitación de funciones, abuso de autoridad y desviación de poder y que se violaron los principios de eficiencia, eficacia, moralidad administrativa y economía procesal, pues la DIAN invirtió tiempo, dinero y personal para obtener una diligencia irregular y unas pruebas nulas.

Firmeza de la declaración tributaria. Sostuvo que una vez vencía el término para presentar la declaración se iniciaba la investigación tributaria, en virtud de la cual, el jefe de la Unidad Investigativa, podía considerar si era necesario o pertinente la diligencia de registro o la inspección tributaria.

Señaló que la diligencia de registro era mucho más general, amplia e iba más allá que la inspección tributaria, al realizar el registro de oficinas o establecimientos de comercio del contribuyente o de terceros depositarios de sus documentos

contables o sus archivos. Que la diferencia radicaba en que la inspección tributaria suspendía el término de firmeza de la declaración.

Que, en este caso, la inspección tributaria decretada por la DIAN al contribuyente no tenía justificación legal y fue solo un ardid de la Administración para suspender el término de firmeza de la declaración, pues la diligencia de registro la adelantaron 29 funcionarios y retiraron no solo la totalidad de los documentos contables sino toda la correspondencia del actor. Además, la inspección tributaria no se inició de manera inmediata a su decreto, lo cual significaba que no era necesaria, pues el objetivo legal de esta diligencia era la necesidad e inmediación de la prueba en la constatación directa de los hechos que interesan al proceso.

Dijo que para que la inspección tributaria suspendiera el término de firmeza, debió iniciar su práctica a partir del 30 de abril de 2003, sin embargo, el Acta de visita de Inspección se levantó el 14 de mayo de 2003, es decir, dos años, cuatro meses y veintiséis días después de la diligencia de registro, no obstante, la DIAN había tenido en su poder toda la información contable y correspondencia del contribuyente.

Resaltó que la DIAN no podía justificar la inactividad procesal con un Acta de Visita a dos días de la firmeza de la declaración privada so pretexto de la suspensión de términos, pues constituía una falta del servidor público a la verdad y al principio constitucional de equidad del artículo 363 de la Constitución Política.

Indebida determinación de los ingresos. Señaló que la determinación oficial de los ingresos adicionados en \$180.212.754 se basó exclusivamente en la comparación de la cuenta 412027-01 con los valores indicados en los separados de mercancía, es decir, fue una valoración simplista, máxime que la DIAN en la diligencia de registro había sustraído la totalidad de los libros auxiliares, mayores, recibos de caja y comprobantes de egreso.

Dijo que la DIAN no había analizado la información aportada por el actor con la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración, como cuentas de cobro y recibos de caja con las facturas de venta que soportaban las transacciones y, simplemente, se había limitado a considerar que no entendía la depuración realizada por el contribuyente.

En cuanto a los ingresos por la ventas del establecimiento Deportivas Campeón, de propiedad del actor, que fueron incluidos en su contabilidad y declarados en el período gravable 2000, señaló que a los clientes se les tomaba el pedido con un documento interno y que cuando se entregaba el bien se facturaba, de ahí que la mayoría de ventas de sistema Post coincidían con las expedidas bajo el documento cuentas de cobro. Que la facturación expedida por talonarios de papel agrupaba las ventas realizadas a los diferentes colegios a los que se les confeccionaba; se registraba individualmente sin identificar, en su mayoría, el cliente, por eso, las cuentas de cobro no coincidían con las facturas individuales. Esto lo ocasionaba la entrega de uniformes en consignación a los diferentes colegios y a las juntas de padres de familia.

Explicó que en la temporada escolar se elaboraron facturas de venta de uniformes a nombre de la institución a las cuales pertenecían los alumnos o empresas, por eso optó por identificar al adquirente del bien con el nombre de la empresa solicitante, colegio o asociación. Que la actividad económica del actor era la confección de uniformes escolares a colegios oficiales o públicos, que en estos casos varios padres de familia se reunían para realizar el pedido o las juntas de padres los solicitaban y devolvían lo que no era vendido, razón por la cual en las

facturas de papel solo aparecieron ventas por valores pequeños, ya que la política de la empresa era registrarlas individualmente.

Sostuvo que la DIAN no había hecho una valoración debida de los documentos contables que retuvo, pues los valores adicionados a la declaración de renta difirieron de los incluidos en el impuesto a las ventas.

Igualmente, manifestó que los documentos que respaldaban la contabilidad del actor fueron entregados por la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera 10 días antes de vencerse el plazo para dar respuesta oportuna al Requerimiento especial, lo cual, no sólo violó el derecho de defensa, sino que impidió la realización de la depuración total de las facturas de venta, que hubieran permitido comprobar que los ingresos adicionados por la DIAN fueron declarados por el actor.

Indebida Valoración de la Prueba -Rechazo de pasivos. Señaló que, según los hechos del proceso, quedó al descubierto que la DIAN no valoró las pruebas durante el 19 de abril de 2001, fecha del registro, hasta el 12 de agosto de 2002, pues sólo con la respuesta del actor presentada en esa fecha de que toda la información contable y fiscal del año discutido fue retirada por los funcionarios de la DIAN, a los cuatro días, mediante un acto administrativo, se le informó el rechazo de los pasivos por inexistentes y, posteriormente, porque no reunían los requisitos para su aceptación, es decir, confundió términos que tienen consecuencia distintas.

Indicó que si la Administración tenía toda la información no podía rechazar la partida con afirmaciones genéricas y abstractas, pues no señaló el método de valoración probatoria, ni el análisis de los documentos inmovilizados, ni cuáles fueron esos documentos, ni el resultado del cruce con los acreedores del actor; con lo cual quedaba al descubierto que la DIAN comprobó en los libros de contabilidad los movimientos de la cuenta 2, pero lo que no hizo fue analizar todos y cada uno de los documentos inmovilizados y trasladó la carga de la prueba al contribuyente, quién obtuvo la devolución de los documentos retenidos el 7 de noviembre de 2002, es decir, ochenta y cuatro días después de haber sido notificado del requerimiento especial, en consecuencia, la Administración no podía pretender que el contribuyente allegara los documentos en la etapa de investigación.

Sanción por Inexactitud. Señaló que la sanción no estuvo motivada; que el funcionario se limitó a cuantificarla y a transcribir la norma. Que en todo caso, la sanción era improcedente porque las diferencias determinadas surgieron de una indebida valoración probatoria de los ingresos; además, en este caso, no hubo ningún incumplimiento de algún deber jurídico por parte del contribuyente.

Trámite procesal

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante auto del 24 de noviembre de 2005, admitió la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la liquidación de revisión y la resolución del recurso de reconsideración y la rechazó frente a la Resolución No. 0954 de 2001 que ordenó la diligencia de registro, porque era un acto de trámite y no ponía término a la actuación administrativa. La decisión fue confirmada por el Consejo de Estado, mediante providencia del 12 de julio de 2006³.

³ Folios 120 y 148 c.ppal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó la demanda y solicitó, en primer lugar, que se declararan todas las excepciones que aparecieran probadas; en segundo lugar, pidió que se negaran las pretensiones del demandante.

En cuanto a la nulidad de las pruebas recaudadas en la diligencia de registro por la alegada extralimitación de funciones, señaló que la diligencia se había practicado en virtud de la orden de un funcionario competente con motivo de una denuncia por posibles infracciones tributarias.

Sostuvo que no se había violado el derecho de defensa del contribuyente, pues la documentación que se había inmovilizado estaba en las instalaciones de la DIAN y a disposición del actor.

Frente a la firmeza de la liquidación privada, explicó que en virtud del artículo 779 del Estatuto Tributario, la Administración había dirigido su actividad a verificar la exactitud de la declaración tributaria, al esclarecimiento de los hechos y al acopio de pruebas tendientes a desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración; que, por ello, decretó la inspección tributaria, la cual se practicó con visitas al contribuyente con el fin de que explicara el manejo de las cuentas de cobro, de los libros mayores y de las transacciones con el Colegio la Asunción y los pasivos solicitados en el año gravable. Que esa inspección se llevó a cabo el 14 de mayo de 2003 y culminó el día siguiente, es decir, antes de que ocurriera el término de firmeza.

En relación con la indebida determinación de los ingresos, dijo que no eran ciertos los argumentos de la demanda de que la Administración no había entendido la depuración de los ingresos, pues durante todo el proceso se trató de conciliar cada una de las cuentas de cobro y facturas que el actor trajo al proceso solamente teniendo en **cuenta los valores**; sin embargo, olvidó que también tenía que coincidir la **descripción del bien vendido**, tal como sucedió con la factura AR 12354 del 15 de mayo de 2000 por medio de la cual se vendieron 4 camisetas de presentación, mientras que la cuenta de cobro 265 de la misma fecha, que fue contabilizada y declarada, corresponde a 8 pantalones (folio 1813-1814); es decir, el actor no tuvo la diligencia y cuidado de organizar bien los documentos presentados, siendo su único interés que existiera correspondencia en los valores de los mismos. Señaló igualmente las facturas y cuentas de cobro que aparecían en los folios 1500, 1501, 1564 y 1565 a 1568.

Concluyó que era imposible establecer que en realidad hubiera correspondencia entre las cuentas de cobro y las facturas de venta pues en ninguna de ellas hizo alusión al número de la otra.

Respecto de la indebida valoración de pruebas y rechazo de pasivos, señaló que no era cierto que la DIAN no hubiera valorado las pruebas, sino que revisado el expediente se determinó que entre los folios 361 a 400 los pasivos se pretendían probar con recibos de caja, que no fueron aceptados porque no cumplían con lo dispuesto en el artículo 770 del Estatuto Tributario sobre la "prueba de pasivos". Que esos recibos de caja no tenían documentos soporte interno o externo. Que el actor se había limitado a solicitar que se tomara de otro expediente la prueba de los pasivos, cuando no era una prueba idónea.

Señaló que como el actor incurrió en omisión de ingresos, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procedía la sanción por inexactitud, la cual fue anunciada con el requerimiento especial en virtud de lo dispuesto en el artículo 704 ibídem.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda anuló los actos demandados y declaró en firme la liquidación privada del contribuyente. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

En cuanto a la firmeza de la declaración y la suspensión del término con motivo de la inspección Tributaria del artículo 706 del Estatuto Tributario, señaló que según la jurisprudencia del Consejo de Estado, el término se suspendía siempre y cuando la diligencia efectivamente se practicara dentro de esos tres meses de suspensión. Que sin embargo, a partir de la sentencia del 2 de mayo de 2008, dictada dentro del proceso D-0052-2008, el Tribunal había recogido esa tesis y tenía considerado que el artículo 706 del Estatuto Tributario era contrario a la Constitución Política, y que procedía su inaplicación conforme con el artículo 4 de la Carta, pues la actitud de la Administración de prolongar injustificadamente un término legal establecido a favor de los administrados, mediante el decreto de la prueba de inspección tributaria, vulneraba el debido proceso y el derecho de igualdad del contribuyente frente al Estado. Que el mismo artículo 706 del Estatuto Tributario infringía el derecho a la igualdad y al debido proceso sin dilaciones injustificadas.

Se refirió a la sentencia de la Corte Constitucional del 30 de mayo de 1996, dictada dentro del expediente D-1058, que declaró inconstitucional una disposición del Código Disciplinario, cuyas consideraciones entendió igualmente justificables para inaplicar el inciso segundo del artículo 706 citado, pues la finalidad esencial de la función de fiscalización y determinación del tributo no podía ir en detrimento del derecho del contribuyente de que se le definiera su situación jurídica de carácter fiscal, o quedar indefinidamente sujeto a una investigación de sus movimientos económicos, a merced de la inactividad de la Administración, como en este caso, que se decretó la prueba 15 días antes de que la liquidación privada adquiriera firmeza. Con este proceder, señaló que se le daba un trato más gravoso a un contribuyente respecto de otros. Además, el alcance de la prueba de modificar un término de esa naturaleza no era razonable ni proporcional. Sobre el principio de proporcionalidad citó la sentencia C-022 de 1996 de la Corte Constitucional y del 30 de noviembre de 2006 de la Sección Tercera del Consejo de Estado.

Sostuvo que siendo la inspección tributaria un instrumento idóneo y adecuado para establecer la exactitud de la declaración privada del contribuyente, no se justificaba que se utilizara sólo para prorrogar un término próximo a vencerse y con la finalidad evidente de suspender el plazo para notificar el requerimiento especial. Además, que de conformidad con el artículo 684 del Estatuto Tributario, la DIAN tenía amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, sin que pudiera dejar de cumplir una tarea propia de sus funciones so pretexto de practicar una prueba como la inspección tributaria.

En consecuencia, consideró que no había justificación razonable para que el término con que contaba la DIAN para notificar el Requerimiento Especial y que es igual al término de firmeza de la declaración privada se extendiera más allá de los

dos años señalados en el artículo 714 del Estatuto Tributario. Que nada impedía a la Administración para decretar, en caso de ser necesario, la inspección tributaria de manera oportuna, es decir dentro del preciso plazo de los dos años y para los fines del artículo 779 ibídem.

Como en este caso el vencimiento del plazo para declarar fue el 16 de mayo de 2001, el término de firmeza de la declaración del demandante operó el 17 de mayo de 2003, mientras que el requerimiento especial se notificó el 1 de agosto de ese año, es decir, por fuera del término legal, con lo cual operó la firmeza de la declaración en virtud de que no hubo suspensión alguna del término.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN mediante el recurso de apelación solicitó que se revocara la decisión y se negaran las súplicas de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Señaló que de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario una de las suspensiones del término para notificar el requerimiento especial es la práctica de inspección tributaria, cuya finalidad es verificar la exactitud de la declaración tributaria, el esclarecimiento de los hechos y el acopio de pruebas tendientes a desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración. Que en el presente caso, el auto de inspección tributaria se expidió el 29 de abril de 2003 y fue notificado el 2 de mayo de 2003; los funcionarios comisionados iniciaron la práctica de la inspección el 14 de mayo de 2003. Que en esa fecha se solicitaron explicaciones sobre el manejo de las cuentas de cobro, fotocopias de libros mayores, de las transacciones con el Colegio la Asunción y sobre los pasivos solicitados en el año. Es decir, que los funcionarios iniciaron la inspección tributaria dentro de los tres meses ordenados por la citada norma y antes de la firmeza de la declaración.

Señaló que la aplicación de la norma era reconocida por el mismo Tribunal, por los Jueces Administrativos, por los Tribunales y por el Honorable Consejo de Estado, por lo tanto, no se podía acusar de inconstitucional ni de violatorio de ningún derecho fundamental. Sobre el punto citó varias sentencias del Consejo de Estado.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandada señaló que si bien el Tribunal inaplicó el inciso 2° del artículo 706 del Estatuto Tributario no indicó en el fallo cuál era la norma constitucional aplicable al caso, en consecuencia infringió el artículo 4 de la Constitución Política.

Se refirió a la procedibilidad de la aplicación preferente de las disposiciones constitucionales, para lo cual citó la sentencia T-614 de 1992 de la Corte Constitucional, que precisó que para que la aplicación de la Ley y demás disposiciones integrantes del ordenamiento jurídico no quede librada a la voluntad, el deseo o la conveniencia del funcionario a quien compete hacerlo, debe preservarse el principio que establece una presunción de constitucionalidad, que es desvirtuable por vía general mediante el ejercicio de las competencias de control constitucional y, en el caso concreto, merced a lo dispuesto en el artículo 4 de la Constitución, haciendo prevalecer los preceptos fundamentales mediante la inaplicación de las normas inferiores que con ellos resultan incompatibles.

Explicó que, conforme con el artículo 4 de la Constitución Política, los elementos o condiciones para que, por vía de excepción, se inaplique una disposición eran:

- a) Que la norma jurídica estuviera vigente, es decir, que las dos disposiciones deben tener simultaneidad en el tiempo para que proceda la excepción.
- b) Que la incompatibilidad entre la constitución y la norma jurídica debía ser manifiesta, lo que implicaba necesariamente la confrontación entre las dos.

Sostuvo que el inciso 2° del artículo 706 del Estatuto Tributario, contrario a lo señalado por el a quo, era garantista de los derechos del contribuyente, porque el término de suspensión que otorgaba la norma era neutral, pues la inspección tributaria podía decretarse de oficio o a solicitud del contribuyente.

Concluyó, que la tesis del Tribunal desconocía el criterio jurisprudencial reiterado y reciente del Consejo de Estado (entre otros, la sentencia del 7 de julio de 2008, Radicado No. 16098) que ha aceptado la legalidad de la figura de la suspensión de términos del artículo 706 del Estatuto Tributario, con la condición de que realmente se practique la inspección tributaria, con al menos una prueba.

La **parte demandante** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES

La Sala debe decidir, conforme con el recurso de apelación de la parte demandada, si la declaración del impuesto de renta presentada por el demandante por el año gravable 2000 adquirió firmeza como lo decidió el Tribunal o si, como lo aduce la recurrente, la inspección tributaria decretada por la DIAN suspendió el término de firmeza en cuanto a la notificación del requerimiento especial. Para el efecto, se establecerá si procede la inaplicación por inconstitucionalidad del inciso 2 del artículo 706 del Estatuto Tributario que establece la suspensión del término de firmeza, como lo decidió el Tribunal.

En caso de determinarse que no ocurrió la firmeza de la declaración tributaria, la Sala procederá al estudio de los cargos que no fueron analizados por el Tribunal en el fallo; estos son, si procede la adición de ingresos, el rechazo de pasivos y la sanción por inexactitud.

Conforme a lo planteado, la Sala comienza a resolver:

El Tribunal decidió inaplicar por inconstitucional el inciso segundo del artículo 706 del Estatuto Tributario por cuanto vulneraba el debido proceso y el derecho de igualdad del contribuyente frente al Estado, pues, mediante esa prueba, la Administración prolongaba injustificadamente un término legal establecido a favor del administrado. Señaló que el derecho del contribuyente de que se le definiera su situación jurídica de carácter fiscal no podía quedar indefinidamente sujeto a una investigación de sus movimientos económicos, a merced de la inactividad de la Administración; de manera que el alcance de la prueba de modificar un término de esa naturaleza no era razonable ni proporcional. Por lo anterior, consideró que la liquidación privada había adquirido firmeza, porque la inspección tributaria decretada no tuvo efecto por la inconstitucionalidad de la norma que consagraba la suspensión.

Pues bien, a juicio de la Sala el Tribunal no debió tomar la decisión de aplicar la excepción de inconstitucionalidad en relación con el artículo 706 del Estatuto Tributario, por cuanto no se advierte una incompatibilidad visible e indiscutible con las normas constitucionales señaladas, que obligue a preferir el precepto

constitucional, en razón de su carácter fundante de todo el ordenamiento jurídico, como lo ha señalado la Corporación⁴.

El artículo 706 del Estatuto Tributario dispone que *“El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”*.

La excepción de inconstitucionalidad tiene su origen en el artículo 4 de la Constitución Política cuando ordena: *“La Constitución es norma de normas – En todo caso de inconstitucionalidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales”*. Esta norma, constitucional además, es concordante con lo dispuesto por los artículos 9° de la Ley 153 de 1887⁵ y 5 de la Ley 57 del mismo año⁶.

Como lo ha señalado la Sala, cuando se invoca la enunciada excepción, los argumentos deben estar encaminados a evidenciar que una ley, que ha sido utilizada en el proceso que se discute, es contraria a la Constitución Política, para lograr que se inaplique en el fallo que se profiera, sin afectar su vigencia general, es decir, con efectos únicamente inter-partes⁷.

También ha considerado que si bien debe existir armonía entre los preceptos constitucionales y las normas jurídicas de inferior rango, de no ser así, la Carta Política ordena en forma categórica que se aplique la norma constitucional en aquellos casos en que sea **manifiesta, palmaria y flagrante** la oposición entre el texto constitucional y la disposición cuya inaplicación se pretende, sin que sea necesaria una elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe⁸.

En efecto, sobre las condiciones para dar cabida a la excepción, la Corte Constitucional ha hecho las siguientes precisiones:

*“Subraya la Corte el concepto **de incompatibilidad como elemento esencial** para que la inaplicación sea procedente, ya que, de no existir, el funcionario llamado a aplicar la ley no puede argumentar la inconstitucionalidad de la norma para evadir su cumplimiento.*

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua define la incompatibilidad en términos generales como “repugnancia que tiene una cosa para unirse con otra, o de dos o más personas entre sí”.

⁴ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, Conceptos 1956 de 2009 y 1999 de 2010.

⁵ Art. 9 Ley 153: La constitución es ley reformativa y derogatoria de la legislación preexistente, toda disposición legal anterior a la Constitución y que sea claramente contraria a su letra o a su espíritu, se desechará como insubsistente.”

⁶ Art. 5 Ley 57 de 1887: “Cuando haya incompatibilidad entre una disposición constitucional y una legal, preferirá aquella.”

⁷ Sentencia del 26 de octubre de 2009, Exp. 16718, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Sentencia del 4 de mayo de 2006, Exp. 14576, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

*En el sentido jurídico que aquí busca relievase, son incompatibles dos normas que, dada su mutua contradicción, no pueden imperar ni aplicarse al mismo tiempo, razón por la cual una debe ceder ante la otra; en la materia que se estudia, tal concepto corresponde a una oposición tan grave entre la disposición de inferior jerarquía y el ordenamiento constitucional que aquella y éste no puedan regir en forma simultánea. **Así las cosas, el antagonismo entre los dos extremos de la proposición ha de ser tan ostensible que salte a la vista del intérprete, haciendo superflua cualquier elaboración jurídica que busque establecer o demostrar que existe (...)**⁹. (Subraya fuera del texto)*

Y es que, al dar paso a la excepción de inconstitucionalidad se sacrifica el principio constitucional consagrado en el artículo 230 que indica que los jueces, en sus providencias, sólo están sometidos al imperio de la ley. Además, esa ley se presume constitucional y es obligatoria para todos los habitantes del País. Por ello, se requiere que se dé la condición de ser un quebrantamiento evidente, grave y ostensible.

Ahora bien, en el presente caso, las razones aludidas por el Tribunal no reflejan la incompatibilidad determinada. Se fundamenta el Tribunal en una prolongación injustificada de un término legal establecido a favor del administrado, lo cual no es cierto. La suspensión del término tiene por objeto el recaudo de una o varias pruebas para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, mediante la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso, conforme lo establece el artículo 779 del Estatuto Tributario, que consagra la inspección tributaria. De manera que la norma sí consagra una justificación para la suspensión, que es llegar a la verdad real y a una correcta determinación de los tributos.

El Tribunal también dijo que el derecho del contribuyente de que se le definiera su situación jurídica de carácter fiscal no podía quedar indefinidamente sujeto a una investigación de sus movimientos económicos, lo cual tampoco es cierto. Para la Sala, precisamente, la investigación que adelanta la Administración sobre los hechos económicos de los contribuyentes es lo que sirve para definir la situación fiscal del administrado. Sería ilegal e inconstitucional que se determinara una obligación fiscal sin una previa fiscalización y sin la participación del contribuyente en el recaudo de las pruebas y sin la oportunidad de explicar a la Administración los hechos cuestionados. Además, el artículo 706 del Estatuto Tributario tiene términos precisos de suspensión, de manera que no es una situación que deje indefinidamente, a la merced de la Administración, al contribuyente para la definición de su carga tributaria. Por eso, se considera que, contrario a lo señalado por el Tribunal, la norma sí es razonable y proporcional.

Otra situación que sí es cuestionable, pero que no es motivo para inaplicar la disposición a que se ha hecho referencia, es que los funcionarios administrativos hagan mal uso de esa facultad y decreten una inspección tributaria con el único fin de prorrogar un término establecido a favor del contribuyente. En ese caso, como lo ha considerado la jurisprudencia, se entiende que no hubo inspección tributaria y, en consecuencia, el simple decreto de la diligencia no tuvo la virtud de suspender el término de firmeza, pero no que la norma sea inconstitucional por su indebida aplicación.

⁹ Corte Constitucional, Sentencia C – 600 de octubre 21 de 1998.

Para concluir el punto, la Sala considera necesario advertir que la jurisprudencia constitucional citada por el Tribunal como apoyo de su decisión, no es aplicable a este caso, pues en ella se hizo el estudio de una norma de un contenido y alcance muy diferente a la analizada en el presente asunto.

En efecto, la sentencia de la Corte Constitucional C-244 del 30 de mayo de 1996, a la que se refirió el Tribunal, decidió declarar inexecutable el parágrafo 1o. del artículo 34 de la ley 200 de 1995 que consagraba que *"cuando la prescripción ocurra una vez notificado en legal forma el fallo de primera instancia el término prescriptivo se prorroga por seis (6) meses más"*, por considerar que la extensión del término de prescripción no tenía justificación razonable, lo cual configuraba una clara violación de los artículos 29 y 13 de la Constitución¹⁰.

Para la Sala, de la simple lectura y comparación de la norma declarada inexecutable por la Corte Constitucional y el artículo 706 del Estatuto Tributario, se evidencia claramente que no es el mismo caso. En la norma del Código Disciplinario Único la prórroga no se da por ningún trámite especial, de manera que dicho aplazamiento no tiene ninguna justificación. Situación muy diferente la que regula el artículo 706 del Estatuto Tributario, que la suspensión se da para realizar actividades probatorias en pro de una correcta determinación de los tributos, que beneficia tanto al contribuyente, conforme con los artículos 95 numeral 9 de la Constitución Política, 683 y 742 del Estatuto Tributario, como a la Administración que puede desarrollar satisfactoriamente sus facultades de fiscalización, conforme con el artículo 684 ibídem.

Por lo anterior, como no procedía la inaplicación por inconstitucionalidad del artículo 706 del Estatuto Tributario, la Sala analizará la firmeza de la declaración tributaria conforme con esa disposición, teniendo en cuenta que el argumento de la demanda es que la inspección tributaria decretada por la DIAN no tuvo justificación, sino que fue un artificio para suspender el término de firmeza de la declaración, en atención a que se había adelantado una diligencia de registro y la Administración tenía toda la contabilidad del actor. Además, porque no se inició de manera inmediata a su decreto, lo cual significaba que no era necesaria.

El artículo 714 del Estatuto Tributario establece que la declaración privada quedará en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Que si la declaración presenta un saldo a favor, los dos años para notificar el requerimiento especial se contarán desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Concordante con lo anterior el artículo 705 ibídem señala como término para notificar el requerimiento especial *"a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar [...]"*.

Para el año gravable de 2000 el término para declarar el impuesto sobre la renta y complementarios, para el caso del actor, venció el 16 de mayo de 2001 (artículo

¹⁰ La Corte también consideró que se creaba una desigualdad entre un mismo grupo de personas -los trabajadores del Estado-; frente a un mismo acontecimiento -la prescripción de la acción disciplinaria-, por un hecho ajeno a su conducta y atribuible a la autoridad competente para decidir sobre ella, esto era, ampliar el término prescriptivo de la acción disciplinaria en los procesos en que se hubiera notificado al procesado el fallo de primera instancia, el cual quedaba en cinco años y seis meses, mientras que en los procesos en que tal hecho no hubiera sucedido, la prescripción se producía en cinco años.

15 del Decreto 2662 de 2000), por lo tanto, la Administración debía notificar el requerimiento especial a más tardar el 16 de mayo de 2003.

Ahora bien, según el artículo 706 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995) el término para notificar el requerimiento se suspende, entre otros eventos, cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

De acuerdo con lo anterior, el plazo para dictar el requerimiento especial se suspende por un término fijo de tres meses que se cuentan a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección tributaria, pero en todo caso, como la Sala lo ha precisado, no basta que se decreta la inspección tributaria para que se suspenda el término, sino que debe practicarse efectivamente, pues mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse, como es obvio, que hubiesen ejercido alguna "inspección" ni menos que se dé la suspensión del mencionado término¹¹.

La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario)¹².

La Sala también ha considerado que no se puede confundir la inspección tributaria con la visita que realiza el funcionario a las oficinas de un contribuyente, pues el legislador no dispuso que fuera de esa forma. Cuando se hace alusión a la inspección tributaria, se indica que se pueden incorporar todos los medios de prueba permitidos por el ordenamiento, como la inspección contable, los testimonios, documentos, etc¹³. Así, la inspección tributaria puede comprender no sólo la visita, sino también involucrar todos los medios probatorios que se practiquen en el lapso de los tres meses de su duración.

Ahora bien, según los antecedentes del proceso, el 2 de mayo de 2003, la DIAN notificó el auto de Inspección Tributaria 160762003000185 del 29 de abril de 2003¹⁴, en virtud del cual se adelantaron, entre otras, las siguientes diligencias:

Se efectuó visita al contribuyente los días 14 y 15 de mayo de 2003, durante la cual se le preguntó al señor Páez cómo era el proceso con las cuentas de cobro, una vez se les puso de presente. También se le preguntó sobre los comprobantes del colegio La Anunciación y sobre los pasivos del año gravable 2000. Finalmente, le solicitaron fotocopias del Libro Mayor y Balances¹⁵.

¹¹ Sentencia 12635 del 18 de abril de 2002, M.P. Ligia López Díaz.

¹² Entre otras, sentencias del 5 de diciembre de 2003, Exp. 13598 M.P. Ligia López Díaz, del 11 de mayo de 2006, Exp. 14412, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio H. y del 18 de octubre de 2007, Exp. 14742, M.P. Héctor Romero Díaz.

¹³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 11080, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. En el mismo sentido Sentencia del 12 de diciembre de 2002, exp. 13034, M.P. Ligia López Díaz.

¹⁴ Folio 107 Tomo I de antecedentes.

¹⁵ Folios 112 a 115 Tomo I de antecedentes.

El 11 de junio de 2003 se realizó una visita para verificación y cruce en las instalaciones del Colegio La Anunciación con el fin de precisar la forma de las transacciones con el contribuyente por la venta de uniformes¹⁶.

El 19 de junio de 2003 se realizó una visita al establecimiento de comercio de la señora Mary Luz Pérez (Almacén Sportlan) con el fin de averiguar sobre las operaciones desarrolladas con el contribuyente investigado durante el año gravable 2000¹⁷.

Si bien es cierto que los documentos analizados en su mayoría fueron tomados de las carpetas inmovilizadas con la diligencia de registro realizada el 19 de abril de 2001, la Sala observa que con las pruebas y diligencias practicadas con la inspección tributaria, se pudieron analizar esos documentos frente a las explicaciones del contribuyente y efectuar cruces con terceros.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala es claro que la inspección tributaria sí se realizó en los términos del artículo 779 del Estatuto Tributario, y que la DIAN, con base en los documentos aportados por la sociedad y por terceros, pudo realizar la constatación directa de los hechos que interesaban al proceso.

De la norma citada anteriormente, en concordancia con el artículo 706 del Estatuto Tributario, la Sala considera que si bien se establece que “la inspección se iniciará una vez notificado el auto que la ordene” no significa que deba ser inmediatamente al día siguiente, so pena de no poderse realizar o de no producir efectos. El tiempo que transcurrió en este asunto entre el 2 de mayo de 2003 (fecha de notificación) y la primera diligencia realizada (visita al contribuyente) el 14 de mayo de ese año, es un término razonable y no significa que no fuera necesaria su realización. Lo importante es que realmente se practique y su iniciación se haga antes de vencerse el término de firmeza de la declaración, como en efecto ocurrió.

Por lo tanto, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, es decir hasta el 16 de agosto de 2003. Como el requerimiento especial se notificó el 1 de agosto de 2003¹⁸, lo fue dentro del término legal, actuación que impidió que la liquidación privada quedara en firme.

En consecuencia, se procederá al estudio de los cargos de fondo, como se anunció al inicio de estas consideraciones.

Adición de Ingresos

El demandante considera que la determinación de los ingresos por parte de la DIAN, se debió a una valoración simple de los documentos tomados en la diligencia de registro y de la cuenta 412027-01, sin analizar la información que aportó con la respuesta al requerimiento especial y al recurso de reconsideración. Que la DIAN se limitó a considerar que no entendía la depuración realizada por el contribuyente.

Explica que las ventas del establecimiento Deportivas Campeón, de su propiedad, fueron contabilizadas y declarados en el año 2000, que a los clientes se les

¹⁶ Folio 428 Tomo III de antecedentes.

¹⁷ Folio 435 Tomo III de antecedentes.

¹⁸ Folio 1355 y 1356 Tomo VIII de antecedentes

tomaba el pedido con un documento interno y que cuando se entregaba el bien se facturaba; que esas facturas agrupaban las ventas realizadas a los diferentes colegios a los que se les confeccionaba; se registraban individualmente sin identificar, en su mayoría, el cliente, por eso las cuentas de cobro no coincidían con las facturas individuales. Finalmente, manifiesta que como los documentos que respaldaban la contabilidad fueron entregados de manera tardía, no se pudo hacer una depuración total de las facturas de venta, que hubieran permitido comprobar que los ingresos adicionados por la DIAN fueron declarados por el actor.

Pues bien, según los actos demandados, la Sala considera que la valoración probatoria que efectuó la DIAN fue completa y tuvo en cuenta los argumentos, explicaciones y documentos aportados por el actor.

Como se advierte en el requerimiento especial y en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la adición de ingresos está planteada de manera detallada, de acuerdo con las cuentas de cobro y las facturas con las que se pretendió probar la contabilización y declaración de los ingresos, determinación que, para la Sala, no ha sido desvirtuada por el demandante, como pasa a verse:

En la resolución que decidió el recurso de reconsideración se indicaron las siguientes inconsistencias frente a los documentos y explicaciones presentadas por el actor ante la Administración:

1. Existen cuentas de cobro que no corresponden con las facturas con las que se pretenden respaldar las operaciones, como es el caso de la cuenta de cobro 265 del 15 de mayo de 2000 correspondiente a 8 pantalones, mientras que la factura AR 12354 de la misma fecha dice que se vendieron 4 camisetas de presentación. Así mismo, se enlistan ciertas cuentas de cobro y ciertas facturas en las que sólo coinciden los valores, pero no los conceptos.

El actor con la demanda presentó la información desglosada para demostrar que los ingresos sí fueron incluidos en su totalidad en la declaración de renta del año gravable 2000. En el numeral 3 del Anexo 1 cuaderno 2, el actor señala que realizó una comparación entre los valores adicionados por la Administración, como cuentas de cobro, frente a las facturas declaradas en el año 2000, entre las que se encuentran, entre otras, las cuentas de cobro 264, 265, 353 y 640 que son las mismas a que se refiere la resolución. En el cuadro explicativo el actor relaciona esas cuentas de cobro con las mismas facturas que fueron relacionadas ante la DIAN, en consecuencia, presentan las mismas inconsistencias en cuanto al concepto de los bienes que se vendieron, es decir, no fueron desvirtuadas.

Para la Sala, ante el cuestionamiento de la Administración, el demandante debió desvirtuar las inconsistencias advertidas, sin embargo, pretende demostrar la declaración de esos ingresos con los mismos documentos que fueron objetados por la DIAN.

2. Que el actor pretendía demostrar con la misma factura la contabilización y declaración de cuentas de cobro y recibos de caja, según la relación que se efectuó¹⁹.

En el anexo que según el actor demuestra la contabilización y declaración de todos los ingresos, no se aclara nada respecto a esta inconsistencia ni se desvirtúa la conclusión de la DIAN. Entre los cuadros elaborados por el actor, la

¹⁹ Folio 8 cuaderno 1 principal.

Sala evidenció que, por ejemplo, el recibo de caja 221 y la cuenta de cobro 753 estaban soportados con la misma factura²⁰, sin presentar ninguna justificación al respecto. Es decir, persiste en la misma imprecisión detectada por la DIAN.

3. Que si bien el contribuyente informó que se anexaban facturas de ventas, la DIAN confrontó los documentos recibidos y se estableció que ninguno de esos soportes fueron entregados. La DIAN citó los soportes enunciados en las páginas 13 a 16, 20 a 27, 32 a 37, 53 a 55, 56, 59 a 62.

La Sala observa que si bien el actor en todos los cuadros elaborados incluye una columna que dice "Soporte anexado Mario Páez Guío", no indica el folio donde se pueden encontrar con el fin de desvirtuar la falta de presentación aducida por la DIAN. El contribuyente tampoco se refiere de manera concreta a esta inconsistencia, por lo tanto, no se puede comprobar que los anexos indicados por la DIAN sí fueron presentados.

4. Que al totalizar el valor de las facturas relacionadas, el valor no coincidía con las reportadas por el contribuyente; que en algunas facturas, aunque coincidían el valor y la fecha con las cuentas de cobro, no aparecía identificado el adquirente de los bienes, lo que impedía establecer la correspondencia entre estos documentos. En relación con estas inexactitudes y omisiones nada dice el contribuyente en el anexo con el que pretende desvirtuar las conclusiones administrativas.

5. Que el contribuyente omitió relacionar las facturas de los documentos cuestionados por la Administración y de las facturas que adujo como soportes de las operaciones, pues de la confrontación de tales documentos, la DIAN encontró que no era cierto que las cuentas de cobro se elaboraban para hacer los pedidos de los uniformes y luego se facturaba y contabilizaba. La DIAN elaboró un cuadro en el cual se corroboró que la cuenta de cobro se expedía con posterioridad a la factura²¹. Igualmente encontró que con las cuentas de cobro se cancelaban algunos pedidos²².

Sobre este aspecto nada dice el contribuyente. Por el contrario, la Sala observa que en los cuadros que elaboró en el anexo 1 de la demanda²³, incluyó nuevamente esas cuentas de cobro (por ejemplo la 168 y la 726) y las respaldó con las mismas facturas relacionadas por la DIAN y que son de fecha posterior. Lo anterior no aclara el procedimiento de las ventas de uniformes que según el contribuyente, primero se elaboraba la cuenta de cobro y luego se facturaba. El actor tampoco desvirtúa el argumento de la DIAN de que en las facturas no se hacía relación a las cuentas de cobro, con el fin de demostrar que las cuentas de cobro se pasaban posteriormente a una factura²⁴.

6. Que hubo 384 recibos de caja y cuentas de cobro que en los listados elaborados por el contribuyente no se determinó el número de factura que le corresponde, como el mismo contribuyente lo advierte con la "NOTA 1. Los recuadros que contienen este concepto, identifican las cuentas de cobro sobre las cuales el contribuyente no se ha determinado aún el número de factura de venta que le corresponde". Entre esas cuentas de cobro y recibos de caja la Sala observa al azar los números 304, 246 y 979, por \$20.000, \$600.000 y \$4.539.600, respectivamente²⁵.

En relación con esta inconsistencia, el demandante, en el anexo presentado con la demanda, no justifica la omisión e incluye nuevamente la misma Nota 1. La Sala

²⁰ Folios 7 y 51 cuaderno 2 pruebas.

²¹ Folio 9 cuaderno 1 principal.

²² Folio 18 cuaderno 1 principal.

²³ Folio 13 cuaderno 2 pruebas.

²⁴ Folio 18 cuaderno 1 principal.

²⁵ Folio 11 cuaderno 1 principal

revisó los listados elaborados por el actor en ese anexo y encontró que las cuentas de cobro y recibos de caja señalados anteriormente estaban relacionados con la misma NOTA 126, es decir, que se confirma que tales documentos no tenían respaldo en ninguna factura.

7. Que en algunos casos el contribuyente relacionó a las cuentas de cobro unas facturas que no son las que se mencionan en la cuenta de cobro, como el caso de la cuenta de cobro 2337 cuya descripción es que cancela la factura 1219, pero el documento que se acompaña y relaciona es la factura AC 0659²⁷. La DIAN también encontró que esa factura 1219 no corresponde a las contabilizadas durante el año 2000. La Sala observa que el actor incurre en la misma inconsistencia en la explicación que hace ante la Jurisdicción²⁸ y guarda silencio en relación con la factura que no corresponde a la del periodo discutido.

8. Que frente al argumento del actor de que el valor reportado por la DIAN en cuantía de \$16.603.699 contenía el valor del IVA, la DIAN señaló en la resolución del recurso que eso era falso, que, de acuerdo con el cuadro que elaboró, se demostró inequívocamente que el valor reportado no estuvo afectado con el IVA pues, si así hubiera sido, el valor sería \$19.094.874²⁹.

En el anexo de la demanda el contribuyente insiste en que el valor reportado por la Administración de \$16.603.699 incluía el valor del impuesto a las ventas, pues el valor facturado fue de \$13.408.508 más un IVA de \$2.011.276³⁰. Sin embargo, para la Sala, la simple mención que hace el actor en ese anexo no desvirtúa la relación y sumatoria de valores efectuada por la DIAN de las facturas con y sin IVA.

9. Finalmente, en relación con el cuestionamiento de la DIAN sobre la falta de contabilización de un número considerable de facturas por \$13.408.508³¹, la Sala advierte que en el anexo 1 de la demanda el contribuyente no absuelve los interrogantes planteados por la Administración y repite lo explicado ante la DIAN, sin referirse al grupo de facturas sin contabilizar³².

En conclusión, ninguna de las explicaciones dadas por el actor en el anexo 1 de la demanda y de los cuadros elaborados por él, se desvirtúa la adición de ingresos efectuada por la DIAN. Se observa que en los numerales 3, 4 y 5 del mencionado anexo, el actor señaló que la glosa de la Administración se debe a que se encontraron cuentas de cobro sin requisitos y elabora unos cuadros comparativos entre los valores declarados y facturados frente a las cuentas de cobro presuntamente no declaradas en el año 2000, frente a lo cual, observa la Sala que se trata de simples listados de cuentas de cobro, recibos de caja y las respectivas facturas, que como se vio, son las mismas con las que pretendió respaldar las operaciones ante la Administración y que fueron objetadas y cuestionadas en los actos acusados. Además, la DIAN no cuestionó que las cuentas de cobro no cumplieran con los requisitos, de manera que las explicaciones del demandante no son conducentes para comprobar la inclusión de todos los ingresos recibidos en la declaración de renta de 2000. No prospera el cargo.

Desconocimiento de pasivos

Según el demandante, la DIAN no valoró los documentos retenidos con la diligencia de registro mientras los tuvo inmovilizados. Que inicialmente se

²⁶ Folios 11 y 23 cuaderno 2 pruebas.

²⁷ Folios 3231 y 3232 del Tomo XX del Anexo 1.

²⁸ Folio 24 cuaderno 2 pruebas.

²⁹ Folio 20 cuaderno 1 principal.

³⁰ Folio 2 cuaderno 2 pruebas.

³¹ Folio 22 cuaderno 1 principal.

³² Folio 1 cuaderno 2 pruebas.

rechazaron los pasivos por inexistentes y posteriormente porque no reunían los requisitos para su aceptación. Que si la Administración tenía toda la información no podía rechazar la partida con afirmaciones genéricas y abstractas. Que no hizo un análisis probatorio ni informó cuál fue el resultado del cruce con los acreedores. De acuerdo con los antecedentes del proceso, la Sala observa que en el requerimiento especial, la DIAN propuso el desconocimiento de pasivos, porque el contribuyente no aportó pruebas de la existencia de pasivos declarados en el renglón OI "Otros pasivos"; ni había en la investigación documentos que respaldaran estas operaciones. En la liquidación de revisión se observó que el contribuyente, con la respuesta al requerimiento especial, pretendía respaldar los pasivos declarados con recibos de caja, que no eran documentos idóneos para la prueba de pasivos conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, entre otros, por lo tanto, mantuvo el rechazo planteado en el requerimiento.

Pues bien, para la Sala el rechazo de los pasivos por parte de la DIAN se ajustó a derecho, toda vez que conforme con el artículo 770 del Estatuto Tributario, cuando los contribuyentes estén obligados a llevar libros de contabilidad deben respaldar los pasivos con documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, es decir, deben estar respaldados con comprobantes internos y externos con los cuales se pueda determinar el tipo de pasivo y la existencia del mismo para el periodo gravable investigado.

En este caso, el contribuyente aportó con la respuesta al requerimiento especial, unos recibos de caja y las copias de un libro auxiliar³³, de los cuales no se puede determinar el origen y la existencia de los pasivos para el año gravable 2000; primero, por cuanto corresponden al año 1999 y segundo porque no son elementos probatorios suficientes, pues sólo aparece como concepto en los recibos de caja "préstamo Mario Páez" y no están respaldados con comprobantes externos que los justifiquen, conforme con el artículo 53 del Código de Comercio y con el Decreto 2649 de 1993.

Teniendo en cuenta la obligación del contribuyente de llevar contabilidad por tener un establecimiento de comercio abierto (artículos 10, 13 y 20 del Código de Comercio) era necesario acreditar la existencia de los documentos que respaldaran los pasivos declarados, como así no lo hizo, procedía su rechazo.

Para la Sala, no se evidencia un cambio de motivación entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión. Precisamente, por cuanto el contribuyente aportó unos documentos con la respuesta al requerimiento, la DIAN los valoró y concluyó que no cumplían los requisitos legales. Esto igual significaba que no estaba probada su existencia.

Como la insuficiencia probatoria no fue subsanada con la demanda, pues no se mejoró la prueba ni se aportó documento adicional alguno, sino que se insistió en una pobre valoración probatoria efectuada por la DIAN, para la Sala, el cargo no debe prosperar.

Sanción por inexactitud

La Sala mantendrá la sanción por inexactitud, porque el actor omitió ingresos e incluyó pasivos inexistentes en la declaración de renta de 2000, con los cuales se derivó un menor saldo a pagar, lo cual es sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario.

³³ Folios 240 y ss. cuaderno principal.

Se considera que la determinación de la sanción en los actos demandados fue la consecuencia de la decisión administrativa de adicionar ingresos y desconocer pasivos, conforme lo ordena la mencionada disposición. De manera que la cita normativa y jurisprudencial sobre la sanción, así como el cálculo de la misma, para la Sala, es una motivación suficiente de la sanción, sin que en este caso se hubiera requerido consideraciones adicionales a las expresadas en los actos acusados. En consecuencia, sobre la modificación oficial no procede levantar la sanción por inexactitud.

Por las razones expuestas, la Sala revocará la decisión apelada por cuanto no ocurrió la firmeza de la declaración tributaria y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda, por cuanto no se aceptaron los cargos del demandante.

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

F A L L A

1. **REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar dispone:
2. **DENIÉGANSE** las súplicas de la demanda.
3. Reconócese personería a la abogada Jacqueline E. Prada Ascencio como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ