

DECLARACION PRIVADA – Firmeza / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Notificación / INSPECCION TRIBUTARIA – Su practica suspende el término para notificar el requerimiento especial. Objeto

El artículo 714 del Estatuto Tributario dispone que las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Por su parte, el artículo 705 del mismo ordenamiento preceptúa que la Administración deberá notificar el requerimiento especial, como requisito previo de la liquidación, “a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”, en los eventos en que la declaración tributaria haya sido presentada oportunamente. El artículo 706 señala que el anterior término se suspenderá, en el caso que se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta. El artículo 779 del E.T. indica que la inspección tributaria debe decretarse mediante auto que indique los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla, el cual debe notificarse al interesado por correo o personalmente, y que es a partir de este momento que se inicia la diligencia. También señala que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos, la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia. En la inspección tributaria, la Administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales, y establece la existencia de hechos gravables. Para el efecto, constata de manera directa los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, y en desarrollo de esta prueba puede decretar todos los demás medios probatorios autorizados por la ley, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706

ACTUACION FISCALIZADORA – Competencia / INSPECCION TRIBUTARIA – Así no la realicen los funcionarios delegados no es una circunstancia que haga que la misma se tenga por no practicada / EXHIBICION MATERIAL DE LIBROS – Es la que exige que esté presente el dueño de la empresa o su representante legal, requisito no previsto para la inspección tributaria

Lo preceptuado en el artículo 688 del E.T., que establece la facultad del jefe de la unidad de fiscalización para proferir todos los actos de trámite necesarios en los procesos de determinación de impuestos, dentro del que se encuentra incluido el auto de inspección tributaria. Adicionalmente, se encuentra facultado para comisionar a funcionarios de la misma unidad para realizar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos y demás actuaciones preparatorias de los actos de competencia del jefe de dicha unidad. Ahora bien, el hecho de que la inspección tributaria no haya sido realizada por los tres funcionarios que fueron comisionados para el efecto no resulta suficiente para considerar que se tenga por no practicada, como equivocadamente lo concluyó el Tribunal. Esto, porque de la lectura del artículo 779 E.T. no se desprende tal interpretación; ya que en todos los casos en que se lleve a cabo una “Inspección Tributaria”, deberá dejarse constancia de la misma en un “Acta”, que deberá ser suscrita por los funcionarios que realizaron las actividades necesarias para su fin y no por la totalidad de los que fueron comisionados para el efecto. Sin embargo, para la Sala lo anterior no era necesario, toda vez que si bien el citado artículo 133 dispone que la exhibición de libros debe realizarse en presencia del propietario de

la empresa o de la persona que éste hubiere designado expresamente para el efecto, en el caso en examen no era necesario verificar esta circunstancia, toda vez que en ningún momento existió, como tal, una exhibición material de los libros.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688 / DECRETO 2649 DE 1993 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779

PRESUNCION DE VERACIDAD – Presunción legal que admite prueba en contrario / CARGA DE LA PRUEBA – La tiene el contribuyente para demostrar los hechos que declaró. Principio de correspondencia / DUDAS PROVENIENTES DE VACIOS PROBATORIOS – Se resuelven a favor del contribuyente / INFORMACION SUMINISTRADA POR TERCEROS – Son prueba testimonial / INSPECCION TRIBUTARIA – Permite que en ella se recepcionen testimonios / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Acto de trámite no susceptible de control jurisdiccional

El artículo 746 del E.T. prescribe que “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. La norma citada consagra una presunción legal que admite prueba en contrario o mejor a demostrar como cierto el hecho declarado, una vez así se lo exija la autoridad tributaria. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifieste con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración gozan de presunción de certeza. Sin embargo, el contribuyente está obligado a demostrar “el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias. Pero, la carga probatoria que tienen las autoridades tributarias no merma o limita la que le corresponde a los contribuyentes. De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado y, por lo tanto, está en condiciones de allegar la prueba respectiva del hecho controvertido y alegado por la autoridad tributaria. Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T., en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T. La dinámica de la actividad probatoria y la carga dinámica de la prueba garantizan el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia. La Sala no encuentra que con la declaración juramentada que se le recibió al señor Vega Catalán se haya violado el derecho al debido proceso de la empresa, toda vez que, conforme con el artículo 750 del E.T., las informaciones rendidas bajo juramento por terceros ante la oficina de impuestos se tienen como prueba testimonial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 745

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Barcenas

Bogotá, D.C., doce (12) de marzo de dos mil doce (2012).

Radicación número: 08001-23-31-000-2006-01952-01(17734)

Actor: SOCIEDAD TRANSCOM COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 9 de abril de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que falló lo siguiente:

“1- Inhíbese el tribunal para pronunciarse sobre la legalidad del Requerimiento Especial No. 020632004000270 de 30 de julio 2004, por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

2- Declárase la nulidad de la liquidación oficial de revisión No 020642005000071 y de la Resolución No 02066200600004 de 19 de julio de 2006, proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Local Barranquilla.

3- Como consecuencia de las (sic) anterior declaración, téngase en firme la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001, radicada por la SOCIEDAD TRANSCOM Colombia S.A. el día 30 de julio de 2002.

(...)”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

1- Previo requerimiento especial, la División de Liquidación emitió la Liquidación Oficial de Revisión número 020642005000071 del 23 de junio de 2005, que modificó la declaración del impuesto de renta del año 2001 de la demandante en el sentido de desconocer pasivos, deducciones y retenciones no informados e imponer sanción por no enviar información. También fijó un saldo a pagar de \$692.451.000.

2- La anterior liquidación oficial fue confirmada por la Resolución No. 020662006000004 del 19 de julio de 2006, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA

La sociedad TRANSCOM COLOMBIA S.A., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Declarar la nulidad del Requerimiento Especial No. 020632004000270 del 30 de julio de 2004, la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642005000071 notificada el 29 de Junio de 2005, y la Resolución No. 020662006000004 del 19 de Julio de 2006, actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN.

2. Declarar, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2001 radicada con el sticker No. 748025003185 del 30 de Julio de 2002, por la empresa TRANSCOM COLOMBIA S.A., así como también que dicha sociedad no adeuda ninguna suma de dinero a la Administración por dicho concepto.

3. Revocar tanto la sanción impuesta, así como la multa y todos los efectos del Requerimiento Especial No. 020632004000270 del 30 de julio de 2004, de la Liquidación Oficial de Revisión No. 020642005000071 notificada el 29 de Junio de 2005, y de la Resolución No. 020662006000004 del 19 de Julio de 2006, actos administrativos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

4. Condenar en costas a la NACIÓN-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN-”

La parte demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 1º, 2º, 3º, 29, 33, 95 numeral 9º, 338 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 638, 688, 702, 703, 705, 706, 714, 730, 642, 746, 750 y 779 del Estatuto Tributario;
- Artículo 133 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 y,
- Artículo 228 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación de las anteriores disposiciones legales y constitucionales se sintetiza así:

Primer cargo. Notificación extemporánea del requerimiento especial, firmeza de la declaración privada y prescripción de la facultad sancionatoria

Explicó que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable que presentó extemporáneamente el día 30 de julio de 2002, adquirió firmeza el día 30 de julio de 2004.

Sostuvo que el auto de inspección tributaria le fue notificado el día 26 de julio de 2004, es decir, antes del vencimiento de los dos años de firmeza de la declaración privada. Sin embargo, agregó, esta notificación no suspendió los términos para notificar el requerimiento especial, conforme con el artículo 706 E.T., porque la diligencia no se practicó por causas imputables a la DIAN.

Indicó que como el requerimiento especial se notificó el día 25 de octubre de 2004, es decir, con posterioridad al término de firmeza de la declaración privada, los actos acusados son nulos.

Afirmó que la DIAN no utilizó los medios probatorios legales para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración privada del impuesto, y que, por ello, esta última adquirió firmeza el día 30 de julio de 2004.

Entre las causas por las que consideró que la inspección tributaria no se realizó, resaltó el hecho de que los funcionarios que fueron comisionados para la práctica de la diligencia nunca se presentaron en las instalaciones de TRANSCOM; que el único funcionario comisionado que fue a las instalaciones el día 29 de julio de 2004 y que recibió una prueba que no puede ser tenida en cuenta, desplegó una actitud poco diligente al entenderse con el celador y el contador de la compañía, y no se entrevistó con el representante legal de la misma y, que no se levantó un acta de la inspección con las formalidades establecidas en el Estatuto Tributario.

Dijo que como consecuencia de la extemporaneidad del requerimiento especial, la facultad sancionatoria de la DIAN prescribió en el momento en que la declaración privada adquirió firmeza (30 de julio de 2004).

Segundo cargo. Falta de realización de la inspección tributaria por causas imputables a la Administración, inexistencia del acta de la inspección

Reiteró que la inspección tributaria que fue ordenada mediante el auto número 020632004000225 del 26 de julio de 2004, no fue practicada en debida forma, toda vez que de los 3 funcionarios que fueron comisionados para su realización, sólo compareció la funcionaria Stella Moreno de Martínez a las instalaciones de la empresa.

También dijo que por el hecho de que el acta de la inspección tributaria no fue suscrita por todos los funcionarios que fueron comisionados, se *“configuró un grave incumplimiento de los requisitos de forma (...) contemplados en la normatividad tributaria.”* Añadió que el documento denominado por la DIAN como “Acta de visita de inspección tributaria” no puede asimilarse al acta de inspección a que alude el artículo 779 E.T.

Dijo que las actividades que desplegó la única funcionaria que visitó las instalaciones de la empresa no son necesarias y requeridas para el fin de la inspección. Que la funcionaria se limitó a entenderse únicamente con el contador y el vigilante de la empresa, y que nunca se entrevistó personalmente con el representante legal de la misma, que es la persona designada expresamente por los estatutos para “representar” los intereses de la sociedad. Que no existe constancia de que esta funcionaria o alguno de los otros comisionados haya solicitado entrevistarse con el representante legal.

Tercer cargo. Ausencia de valor probatorio de ciertas afirmaciones hechas por la DIAN y de los documentos denominados “declaración juramentada” del señor Alfredo Vega y del “Requerimiento Ordinario 0206320040002669”

Afirmó que la DIAN no probó la veracidad de los hechos contenidos en los actos acusados, en la medida en que no demostró que hubo oportunidad para practicar la inspección o que realizó las supuestas visitas y llamadas a las instalaciones de la empresa. Que, por lo tanto, las afirmaciones de la DIAN no sirven como prueba ni como indicio de que dichas visitas o llamadas hayan ocurrido realmente.

Indicó que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración que confirmó la liquidación oficial demandada se afirmó que la inspección tributaria se llevó a cabo con fundamento en la declaración juramentada del señor Alfredo

Vega Catalán y en el Requerimiento Ordinario número 020632004000270, notificado el 3 de agosto de 2004.

Aseveró que la declaración juramentada no puede ser tenida como prueba, porque no cumplió con los requisitos que establece el artículo 228 del Código de Procedimiento Civil para tenerse como tal. Que tampoco puede ser tenida como testimonio, puesto que durante su recepción se violó el debido proceso. Que la declaración juramentada no hace parte de los medios de prueba que señala el Estatuto Tributario.

Manifestó que la mal denominada “declaración juramentada” del señor Vega, quien para la época de la recepción era el Contador de la empresa, no puede ser tenida en cuenta, porque no se le advirtió del derecho constitucional que le asistía de no declarar contra sí mismo.

Con respecto al requerimiento ordinario, afirmó que éste no fue expedido en desarrollo de la inspección tributaria y, por ende, no tiene relación alguna con esa diligencia que, reitera, no fue practicada. Que, con este documento no se surtió la inspección tributaria, diligencia necesaria para suspender el término para notificar el requerimiento especial.

Aseveró que con esta ausencia probatoria se violó el principio de necesidad de la prueba.

Cuarto cargo. Violación del derecho al debido proceso

La sociedad demandante estimó violado el derecho al debido proceso, por las siguientes razones:

- La liquidación oficial se profirió sin que existiera un requerimiento especial previo; se violó el artículo 703 E.T., porque no se notificó el requerimiento especial.
- Que el funcionario que profirió el auto de inspección tributaria no era el competente, pues, conforme con el artículo 688 E.T., dicho auto debe ser proferido por el jefe de la Unidad de Fiscalización. Que, sin embargo, el auto número 020632004000225 fue expedido por el señor Ramón Alberto Ariza Ariza, Profesional en Ingresos Públicos II.
- Que el mismo funcionario que profirió el auto de inspección se autocomisionó para practicar esa diligencia.
- Que la DIAN pretermirió el plazo de 8 días con que contaba la empresa para exhibir los libros de contabilidad. Que como el auto de inspección tributaria le fue notificado por correo el día 26 de julio de 2004, para la fecha en que una de las funcionarias de la DIAN realizó la visita a la empresa, no había vencido el término. Que la exhibición sólo podía realizarse después del día 5 de agosto de 2004.

Adujo que *“durante la visita en la cual la funcionaria de la DIAN solicitó la exhibición de los libros de contabilidad, el contador de la empresa a su vez solicitó se le otorgara el término que le otorgaba la Ley para poder buscar la información en los libros de la compañía, manifestando: “si puedo suministrarlo pero por ser información de años anteriores, requiero el tiempo que me otorga la ley para poder buscarla en los archivos de la compañía...”, tal como consta en la página tercera del anexo explicativo a la liquidación oficial de revisión (...)”*

- Que la DIAN no le dio la oportunidad al representante legal o propietario de la empresa para asistir a la diligencia en la que se mostraron los libros de contabilidad a la funcionaria de la DIAN, conforme lo dispone el D.R. 1354/87, artículo 133.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En concreto, el apoderado de la UAE DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Explicó que el auto que decretó la inspección tributaria de oficio fue notificado a la demandante el día 26 de julio de 2004, esto es, antes de que la declaración privada del impuesto adquiriera firmeza (30 de julio de 2004). Que, por esta razón, había operado la suspensión por tres meses del término para notificar el requerimiento especial, venciendo éste el día 30 de octubre del 2004.

Dijo que como el Requerimiento Especial número 020632004000202 del 22 de octubre de 2004 fue notificado a la sociedad demandante el día 25 de octubre de 2004; se suspendió el término de firmeza de la declaración señalado en el artículo 714 del E.T. Citó doctrina de la DIAN.

Sostuvo que durante la práctica de la inspección tributaria sí hubo gestión por parte de los funcionarios comisionados para su realización. Que durante la diligencia se recibió declaración juramentada al señor Alfredo Vega, el día 29 de julio de 2004, quien para ese momento era el Asistente Contable de la empresa; se profirió el Requerimiento ordinario número 02063200000270 del 30 de julio de 2004 y, se levantó el acta de la inspección el día 12 de octubre de 2004.

Afirmó que como el requerimiento especial se profirió dentro de los términos que la ley señala, los actos que se profirieron con posterioridad y que son objeto de demanda no están viciados de nulidad alguna. Puso de presente que la demandante no respondió el requerimiento especial.

Indicó que la liquidación privada del impuesto estuvo amparada por la presunción de veracidad hasta el momento en que se le solicitó a la parte actora la comprobación especial de los ingresos no declarados, y que en este momento la carga de la prueba se trasladó al contribuyente.

Anotó que durante la práctica de la inspección tributaria se profirió un requerimiento ordinario de información que fue notificado a la demandante el día 3 de agosto de 2004, y en el que se le otorgó un plazo de 15 días calendario para remitir la información que le fue solicitada. Que, sin embargo, la demandante no aportó la información solicitada, lo que constituye un indicio grave en su contra.

Sostuvo que el requerimiento especial se notificó a la demandante por correo el día 25 de octubre de 2004 en la dirección que aparecía registrada en el RUT. Que no obtuvo respuesta al requerimiento dentro del término del artículo 707 E.T. Que la notificación de la liquidación oficial acusada se hizo dentro de los seis meses siguientes al término que tiene el contribuyente para responder el requerimiento especial, esto es, el día 28 de junio de 2005, a la misma dirección registrada en el RUT. Que la sanción que se le impuso a la demandante fue por no enviar información, de conformidad con el artículo 651 E.T. Que dentro del término con que contó la DIAN para realizar la inspección tributaria, expidió el requerimiento ordinario de información, del que no obtuvo respuesta por parte de la demandante.

Resaltó "curioso" el hecho de que la demandante alegue la violación del derecho de defensa y debido proceso que le asiste, cuando en ninguna de las oportunidades que se le otorgó presentó pruebas que demostraran los hechos consignados en la declaración objeto de discusión.

Precisó que la práctica de la inspección se entiende realizada desde el momento en que se notifica el auto que la decreta y en que se realiza una prueba que demuestra su práctica. Agregó que en el caso se entiende realizada la diligencia con la notificación del auto que la decretó, lo que acaeció el día 26 de julio de 2004, y con el requerimiento ordinario de información que se profirió el día 30 de julio de 2004.

Indicó que al no poderse practicar la diligencia de inspección tributaria en el domicilio social principal de la demandante, procedió a solicitar mediante requerimiento ordinario la información necesaria para revisar la declaración de renta de 2001. Que el hecho que dio origen a la sanción por no informar fue que la demandante no haya respondido el requerimiento ordinario, a pesar de que tenía la carga de probar las inconsistencias encontradas.

Aseveró que la diligencia que se adelantó en las instalaciones de la sociedad fue atendida por una persona que formaba parte de la planta personal de la misma y a quien se le recibió declaración juramentada.

Manifestó que el acta que se levantó de la inspección tuvo en cuenta las formalidades del artículo 779 E.T. Que en la práctica de la inspección tributaria intervino una de las funcionarias que fue designada para tal fin mediante el Auto de Apertura número 020632004002433.

Con respecto al estudio de los libros de contabilidad, precisó que en la diligencia de la inspección realizada por la funcionaria comisionada, se practicaron como pruebas la declaración juramentada recibida al asistente contable, a quien se le dio la oportunidad procesal para presentar los libros de contabilidad dentro del término que señala la ley, y se envió requerimiento ordinario al contribuyente para que aportara cierta información debidamente certificada por contador o revisor fiscal. Sin embargo, añadió, la demandante no presentó los libros ni respondió el requerimiento de información, actitud que se tiene como un indicio en su contra.

Aseveró que conforme con el Concepto DIAN número 013686 del 14 de septiembre de 1999, para que el acta de inspección tributaria tenga validez no es necesaria la firma del representante legal. Que el acta de inspección tributaria que se levantó fue suscrita por uno de los funcionarios comisionados para el efecto.

Precisó que la afirmación que se hizo en el acta de la inspección en el sentido de que "no fue posible realizar la inspección", aludía a las visitas practicadas en dependencias de la entidad, las que muchas veces fueron frustradas por la falta de atención del contribuyente. Que esto no quiere decir que la DIAN no pueda desarrollar la facultad fiscalizadora del artículo 684 E.T. mediante la práctica de otros medios probatorios.

En relación con la declaración juramentada del señor Vega, en calidad de asistente contable de la empresa demandante, dijo que en dicha diligencia simplemente se le preguntó si podía suministrar los libros de contabilidad, frente a lo cual respondió que "los aportaría dentro del término que le concede la ley."

Dijo que tomando las fechas de notificación del auto de inspección tributaria y de la culminación de la inspección, se concluye que el requerimiento ordinario se profirió dentro del término de práctica de la inspección tributaria.

Afirmó que en ningún momento se violó el derecho al debido proceso de la demandante, pues está probado que tanto los actos demandados, como el auto de inspección tributaria y el requerimiento ordinario de información le fueron notificados de manera oportuna a la contribuyente. Que, por el contrario, no puede aducir su violación cuando en ningún momento lo ejerció, a pesar de que se le dio la oportunidad de hacerlo. Que no existió en ningún momento alguna causa imputable a la DIAN que impidiera la realización de la inspección. Que, por el contrario, la demandante nunca respondió los requerimientos que se le hicieron ni aportó las pruebas que se le pidieron.

Aseguró que era improcedente afirmar que existió falta de competencia de parte del funcionario que profirió el auto de inspección tributaria, toda vez que el funcionario Ramón Ariza Ariza, quien firmó el acta, fue nombrado como jefe de la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Barranquilla, mediante la Resolución 05146 del 18 de junio de 2004. Que con este documento se desvirtúa la presunta falta de competencia alegada por la demandante. Que quien tiene capacidad para ordenar la práctica de una prueba también la tiene para practicarla, en ejercicio de las facultades del artículo 684 E.T.

Sostuvo que no se pretermitieron los términos que la ley le otorga al contribuyente para mostrar los libros de contabilidad, pues la funcionaria que se presentó en las instalaciones de la demandante se limitó a poner en conocimiento la necesidad de una información para efectos de la investigación, pero no solicitó la exhibición de los libros. Que no hay prueba que demuestre que la funcionaria exigió los libros para su revisión, aunado al hecho de que en el recurso de reconsideración la demandante reconoció tal situación. Que la prueba que demuestra que no se exigieron los libros es la declaración jurada prestada por el contador de la empresa, quien solicitó el cumplimiento de dicho término legal.

Precisó que la funcionaria comisionada preguntó al contador si podía suministrar los libros de contabilidad, anexos de la declaración y demás documentos para la respectiva inspección, a lo que contestó que sí podía suministrarlos, pero que por ser información de años anteriores, requería el tiempo que le otorga la ley para buscarlos en el archivo de la compañía. Que la demandante no aportó ninguna prueba, ni libros de contabilidad, ni la información requerida, teniendo en cuenta que tuvo un término superior a los 8 días que alega.

Indicó que “[S]i no se practicaron pruebas, como es posible que el contribuyente aduzca que no hubo inspección tributaria por que (sic) la funcionaria no pudo entrar a las instalaciones de la empresa, y luego dice que solo se entendió con el contador y el celador; para terminar solicitando al Honorable Tribunal que no se tenga en cuenta la declaración juramentada del señor Alfredo Vega Catalán recibida en las instalaciones de la empresa, lo anterior sin dejar a un lado su conducta omisiva de responder al requerimiento ordinario debidamente notificado, pruebas realizadas en desarrollo de la diligencia de inspección tributaria la cual inicio (sic) con la notificación del auto de inspección tributaria al contribuyente TRANSCOM LTDA.”

Indicó que la afirmación de la demandante acerca de que no hay pruebas de las visitas y de las llamadas realizadas a la empresa, se desvirtúa con el hecho de

que ella misma manifestó que la funcionaria comisionada para practicar la inspección sólo se entendió con el celador y con el contador de la empresa.

Sostuvo que con la notificación del auto de inspección tributaria se le informó previamente sobre la práctica de la diligencia. Que no fue un impedimento para su realización el hecho de que el representante legal de la empresa no se haya hecho presente, toda vez que la funcionaria comisionada fue atendida por el Contador, quien se presume es la persona designada para tal efecto.

Afirmó que en la parte superior del documento donde quedó consignada la declaración juramentada recibida al señor Vega Catalán, se dejó constancia de que se le dio a conocer el derecho constitucional amparado por el artículo 68 de la Ley 906 de 2004, citado por el recurrente, y aceptado a través de la rúbrica del acta de declaración.

Manifestó que la declaración juramentada se limitó a una simple solicitud de documentos por parte de la DIAN y a una solicitud de plazo por parte del contribuyente, aspectos éstos que no comprometen la responsabilidad penal del declarante frente a la empresa, como lo estimó la misma.

También sostuvo que el Estatuto Tributario, en los casos de pruebas no relacionadas o no reguladas por el mismo ordenamiento, permite acudir a los medios de prueba establecidos en el Código de Procedimiento Civil.

Puso de presente que de las pruebas que aportó con el recurso de reconsideración y con la demanda se encuentran documentos certificados por el revisor fiscal de la compañía, sin soporte alguno. Que si bien estas certificaciones son prueba suficiente a la luz del artículo 777 E.T., cuando se trate de presentar pruebas contables, éstas se valorarán sin perjuicio de la facultad que tiene la DIAN de hacer las comprobaciones pertinentes, lo que no se pudo realizar en este caso.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico se inhibió de pronunciarse frente a la pretensión de nulidad del requerimiento especial, declaró la nulidad de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2001, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Dijo que conforme con la doctrina judicial del Consejo de Estado, el requerimiento especial es un acto de trámite no susceptible de ser demandado.

Concluyó que el auto de inspección tributaria fue proferido por un funcionario que no tenía competencia para el efecto, pues la DIAN no probó que tuviera la calidad de Jefe de la División de Fiscalización.

Sostuvo que la anterior situación invalidó las actuaciones administrativas demandadas y conlleva tener por no practicada la inspección tributaria. Que, por ende, no se suspendió el término de 2 años que tenía la DIAN para notificar el requerimiento especial.

Adujo que para el momento en que la DIAN notificó el requerimiento especial a la parte actora (24 de octubre de 2004), ya había precluido el término de 2 años establecido en el artículo 705 E.T. (30 de julio de 2004).

Afirmó que como la inspección tributaria sólo fue practicada por uno de los 3 funcionarios designados para el efecto, no se llevó a cabo en la forma que lo ordena el artículo 779 E.T.

Advirtió que la exhibición de los libros de contabilidad de la demandante debió hacerse en presencia del representante legal de la empresa, por mandato del artículo 133 del Decreto 2649 de 1993. Que la sola presencia del asistente contable no hace que la misma tenga valor probatorio.

Sostuvo que con el requerimiento ordinario no se satisfizo la finalidad de la inspección tributaria, porque el objeto de esta diligencia es la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, lo que supone la inmediatez de los funcionarios comisionados en las instalaciones del contribuyente y la verificación directa de los hechos a esclarecer, circunstancias que no se cumplieron en este caso.

Con base en lo anterior declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas a la DIAN.

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la UAE DIAN recurrió la decisión del Tribunal y solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Manifestó que no se configuró la falta de competencia del funcionario que profirió el auto de inspección tributaria, ya que el señor Ramón Ariza firmó dicho acto en ejercicio de sus funciones como Jefe de la División de Fiscalización de la Administración Local de Barranquilla, calidad que ostentó en esa época. Que prueba de esto es la Resolución 05146 del 18 de junio de 2004, anexada al recurso.

Dijo que al no existir incompetencia del funcionario de la División de Fiscalización, hay lugar a pronunciarse en esta instancia frente a la legalidad de los actos demandados.

Reiteró que la práctica de la inspección tributaria se entiende realizada desde la notificación del auto de inspección tributaria y desde que se realice una prueba que demuestre su práctica. En el caso, agregó, se notificó a la demandante el auto de inspección el día 26 de julio de 2004 y se le envió el requerimiento ordinario de información el día 30 de julio de 2004.

Dijo que en la práctica de la inspección intervino una de las funcionarias que fue designada para tal fin, sin que con ello quede desvirtuado el contenido probatorio del acta de la inspección. Que el artículo 779 del E.T. señala que el acta de la inspección debe ser suscrita por los funcionarios que intervienen en su práctica.

Sostuvo que en el auto de inspección tributaria se designó para llevar a cabo la diligencia al jefe de la División de Fiscalización Tributaria, Ramón Ariza Ariza, entre otros funcionarios. Que por virtud de los artículos 684 y 688 del E.T., 35 del Decreto 1265/99, 39 lit. a) de la Ley 1071/99 y 67 del Decreto 1265/99, este

funcionario tiene competencia para practicar la inspección tributaria. Que en el auto se registraron los nombres de la Jefe de Grupo y de la Sustanciadora. Que en los artículos 2º y 3º del auto se prescribió que los funcionarios comisionados quedaban investidos de amplias facultades de investigación (art. 779 del E.T.) y que el Jefe de la División se encontraba facultado para intervenir en la investigación cuando lo estimara conveniente.

Que, por lo anterior, el jefe de la División de Fiscalización no necesariamente debe asistir a todas las inspecciones tributarias que se realicen, razón por la que la funcionaria Estela Moreno (sustanciadora), levantó el acta de la diligencia el día 12 de octubre de 2004, con la información que obtuvo del contribuyente.

Indicó que no era necesaria la presencia del representante legal de la empresa en la exhibición de los libros de contabilidad, ya que el artículo 133 del D. 2649/93 no señala de manera expresa que los libros deben ser exhibidos por el propietario sino por la persona que éste hubiera designado expresamente para el efecto. Que, con todo, la diligencia que se realizó se trataba de una simple verificación o confrontación de las sumas declaradas frente a los asientos contables del contribuyente.

En lo demás, reiteró los argumentos de defensa que esgrimió en el escrito de contestación de la demanda.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. DIAN**, además de reiterar los argumentos de defensa de la contestación a la demanda y del recurso de apelación, insistió en que las pruebas practicadas y recaudadas, como son la declaración juramentada, el requerimiento ordinario para aportar información y la solicitud de exhibición de los libros de contabilidad, dan fe del desarrollo de la inspección tributaria. Que, por ello, no se puede negar la existencia de la misma, ni los efectos que tuvo en la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

La **parte actora**, además de reiterar los argumentos de la demanda, insistió en que el documento denominado por la DIAN como “acta de visita de inspección tributaria” no implica el examen directo de lugares, personas, cosas o documentos relacionados con el objeto de la investigación, ni el desarrollo de la inspección tributaria. Reiteró que al no estar firmada por todos los funcionarios comisionados para realizar la diligencia, no reúne los requisitos del artículo 779 E.T.

Dijo que la declaración juramentada, independientemente de los vicios que contiene y de su valor probatorio, no es una prueba que constate directamente los hechos que interesan al proceso, pues en la misma se limitó a preguntar si el contador podía aportar los libros de contabilidad.

Resaltó que la DIAN no aportó pruebas que demostraran la veracidad de los hechos alegados, y no demostró que realmente hubo oportunidad para practicar la inspección tributaria o que realizó las supuestas visitas y llamadas a las instalaciones de la empresa.

El representante del **Ministerio Público** pidió revocar la sentencia y negar las pretensiones de la demanda. Además, consideró que esta jurisdicción no tiene competencia para conocer la legalidad del auto de trámite que decretó la práctica de la inspección tributaria y menos para darle el alcance para tener por no realizada la prueba. Añadió que la inspección fue realizada por la funcionaria

comisionada para el efecto y con la participación de la sociedad demandante, quien fue debidamente notificada del auto.

Dijo que está acreditado que el funcionario que suscribió el auto de inspección tributaria era el jefe de la División de Fiscalización para ese momento. Que por tanto, a pesar de que esta no era la instancia para pronunciarse frente a la legalidad del auto de inspección, no era predicable la falta de competencia alegada.

En cuanto al hecho de no tener por realizada la inspección tributaria porque los funcionarios comisionados no se presentaron en las instalaciones de la empresa, sostuvo que no era una situación que se derivara del contenido del artículo 779 E.T. Agregó que conforme con esta disposición, el requisito que se exige es que el acta de la inspección sea suscrita por algún o algunos de los funcionarios que la realizaron, y no por la totalidad de los que fueron comisionados para el efecto.

En cuanto a la exhibición de los libros de contabilidad, estimó que la presencia del contador de la empresa es suficiente para que la inspección sea válida. Agregó que no tiene cabida la aplicación del artículo 133 del Decreto 2649/93 para invalidar la actuación de la DIAN, máxime cuando en la diligencia no se exhibieron los libros.

Sostuvo que con el requerimiento ordinario de la información que no se obtuvo en la inspección, la DIAN tenía la intención de verificar los hechos declarados y, por ende, la exactitud de la declaración privada.

Finalizó afirmando que no procedía la tacha contra la inspección tributaria y que la diligencia sí interrumpió el término que tenía la DIAN para notificar el requerimiento especial. Añadió que el requerimiento especial notificado a la parte actora el 25 de octubre de 2004 fue oportuno, toda vez que al haber sido presentada la declaración privada el 30 de julio de 2002, los 2 años para quedar en firme el denuncia se cumplían el 30 de julio de 2004; pero debido a la notificación del auto de inspección tributaria realizada el 26 de julio de 2004, el término para notificar el requerimiento se suspendió por 3 meses, venciendo el día 30 de octubre de 2004, conforme con el artículo 706 E.T.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala establecer si los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001 de la demandante se ajustan a derecho.

Para el efecto, y conforme con el recurso de apelación, la Sala verificará si se violaron los artículos 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario. Concretamente se establecerá i) Si la inspección tributaria practicada en el proceso de determinación se realizó conforme con los requisitos del artículo 779 del E.T.; ii) Si con la práctica de la inspección tributaria se suspendió el término para notificar el requerimiento especial, en los términos del artículo 706 E.T.; iii) Si el requerimiento especial se notificó dentro del término señalado en el artículo 705 E.T. y, iv) Si la declaración privada del impuesto por el año gravable 2001, presentada por la demandante, adquirió firmeza en los términos del artículo 714 E.T.

El artículo 714 del Estatuto Tributario dispone que las declaraciones tributarias adquieren firmeza si dentro de los 2 años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar, no se ha notificado requerimiento especial.

Por su parte, el artículo 705 del mismo ordenamiento preceptúa que la Administración deberá notificar el requerimiento especial, como requisito previo de la liquidación, “a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”, en los eventos en que la declaración tributaria haya sido presentada oportunamente.

El artículo 706 señala que el anterior término se suspenderá, en el caso que se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.¹

El artículo 779 del E.T. indica que la inspección tributaria debe decretarse mediante auto que indique los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla, el cual debe notificarse al interesado por correo o personalmente, y que es a partir de este momento que se inicia la diligencia. También señala que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos, la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia.

En la inspección tributaria, la Administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales, y establece la existencia de hechos gravables. Para el efecto, constata de manera directa los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, y en desarrollo de esta prueba puede decretar todos los demás medios probatorios autorizados por la ley, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

En el caso en examen se encuentran probadas las siguientes situaciones:

- La sociedad TRANSCOM COLOMBIA S.A. presentó extemporáneamente la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, el día **30 de julio de 2002**. Es decir que, conforme con el artículo 705 E.T., la DIAN tenía hasta el día **30 de julio de 2004** para notificar el requerimiento especial a la demandante.

- El día **26 de julio de 2004**, la DIAN expidió el Auto de Inspección Tributaria número 020632004000225, en virtud del cual se comisionó a los funcionarios Stella Moreno de Martínez, Maribel Esther Molina Herrera y Ramón Alberto Ariza Ariza, para llevar a cabo la diligencia. El acto fue firmado por el funcionario Ramón Alberto Ariza Ariza, Profesional en Ingresos Públicos II, y se notificó por correo a la demandante el mismo día.

- Con ocasión del auto que ordenó la inspección, la funcionaria Stella Moreno realizó las labores que demandaban el desarrollo de la diligencia. Prueba de ello son las siguientes actuaciones desplegadas:

- El 29 de julio de 2004, la funcionaria le recibió declaración juramentada al señor Alfredo Vega Catalán, Asistente Contable de TRANSCOM S.A., quien ante la pregunta “puede usted suministrar los libros de contabilidad, anexos

¹ Al respecto, esta Sección, en reiteradas oportunidades, ha considerado que ante la claridad del texto de la disposición, no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende “a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta” por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable, pero tampoco sujeto a disminución. Entre otras, puede consultarse la sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de la declaración y demás documentos para respectiva inspección en renta y ventas año gravable 2001”, respondió: “sí puedo suministrarlos pero por ser información de años anteriores requiero el tiempo que me otorga la ley para poder buscarla en los archivos de la compañía”.

- El 30 de julio de 2004, la DIAN emitió el Requerimiento Ordinario número 020632004000270, en el que se le solicitó a la sociedad demandante información contable y financiera relacionada con la declaración de renta del año gravable 2001. Para allegar la información le otorgó un plazo de 15 días calendario siguientes a la notificación del requerimiento (3 de agosto de 2004).
- El día 12 de octubre de 2004, la funcionaria Stella Moreno suscribió el Acta de Visita de Inspección Tributaria, en la que dejó constancia de lo siguiente:

“El 29 de julio de 2004, se inició la visita de Inspección Tributaria arriba citada con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta año gravable 2001, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

En el lugar de la diligencia, en las instalaciones de la sociedad TRANSCOM DE COLOMBIA EU, hoy TRANSCOM COLOMBIA S.A. vía 40 No. 76-296, la funcionaria comisionada fue atendida por el señor ALFREDO VEGA CATALAN, en calidad de contador de la sociedad, a quien se le explicó el motivo de la visita y se le solicitó los libros de contabilidad y demás documentos soportes, quien manifestó que en el momento no podía suministrar tal información. Acto seguido se le informó al contador que su información iba a ser tomada bajo la gravedad de juramento de conformidad con los artículos 172 y 182 del Código Penal. (...), la presente acta fue firmada por el declarante y la funcionaria comisionada y se anexa al expediente a folio 6.

11. Basados en la declaración obtenida del contribuyente investigado, el día 30 de julio de 2004, se profirió Requerimiento ordinario No. 020632004000270 notificado por correo como consta en planilla No. 2576 de agosto 3 de 2004, solicitándole la siguiente información

(...)

12. En varias ocasiones la funcionaria comisionada se acercó a las instalaciones de la empresa y fue atendida por el vigilante porque en el departamento de contabilidad no se encontraba ningún empleado, mucho menos el contador y en comunicación telefónica el contador manifestó que se encontraba haciendo un seminario, se estableció una cita para el día 20 de septiembre y tampoco se encontró en la empresa, nuevamente se llamó por teléfono, contestó el celador diciendo que se encontraba en la ciudad de Santa Marta, como se puede observar, no hubo oportunidad para realizar la visita de inspección tributaria.

13. Mediante oficio No. 8002063 I 4496 de fecha 2004/01/10, se solicita a la División de Documentación Tributaria certificar a la fecha si el contribuyente TRANSCOM COLOMBIA S.A. NIT. 802.012.035 9 dio respuesta a los Requerimientos ordinarios Nos, 270 de fecha 2004/07/30, planilla No. 2576 del 3 de agosto de 2004. También se le solicita suministrar fotocopia de la declaración de renta año gravable 2001, (...)

14. El jefe de la División de Documentación Tributaria mediante oficio No. 80-02-023-I-595 de fecha 5 de octubre de 2004 dio respuesta al oficio antes mencionado informando que de conformidad con la solicitud se precisa que el sistema de correspondencia SIDOC, a la fecha, no aparece correspondencia recibida entre el 30/07/2004 hasta el 30/09/2004 sobre el contribuyente TRANSCOM COLOMBIA S.A., así mismo adjunta fotocopia de la declaración solicitada.”

Conforme con lo anterior, se hacen las siguientes precisiones:

El Tribunal estableció que el auto de inspección tributaria número 020632004000225 fue proferido por un funcionario que no tenía competencia para el efecto, lo que conllevó a tener la inspección tributaria como no practicada.

Para la parte actora, el funcionario que profirió el auto que decretó la inspección tributaria no tenía competencia legal para el efecto. Sin embargo, no aportó prueba alguna para soportar su afirmación.

Para la Sala, por el contrario, el auto de inspección tributaria sí fue proferido por funcionario competente, toda vez que en el expediente reposa la Resolución 05146 del **18 de junio de 2004** (fls. 419 y 420), que acredita que el entonces Director General de la DIAN le designó funciones de Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla al señor Ramón Alberto Ariza Ariza, Profesional en Ingresos Públicos II.

La anterior designación atiende lo preceptuado en el artículo 688 del E.T., que establece la facultad del jefe de la unidad de fiscalización para proferir todos los actos de trámite necesarios en los procesos de determinación de impuestos, dentro del que se encuentra incluido el auto de inspección tributaria. Adicionalmente, se encuentra facultado para comisionar a funcionarios de la misma unidad para realizar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos y demás actuaciones preparatorias de los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

Por lo tanto, no existe la falta de competencia que advirtió el Tribunal.

De otra parte, la Sala estima que, en los términos del artículo 706 E.T., se presentó la circunstancia que dio origen a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, consistente en la notificación del auto que decretó la inspección tributaria, la que, según coinciden las partes, se dio el día **26 de julio de 2004**.

Adicionalmente, también se evidencia que en virtud de la labor encomendada a los funcionarios comisionados para la inspección, la funcionaria Stella Moreno realizó una visita a las instalaciones de la demandante el día 29 de julio de 2004, con el fin de verificar la realidad de los hechos económicos de la compañía en relación con el impuesto de renta del año gravable 2001. Prueba de ello es que la visita fue atendida por el señor Alfredo Vega Catalán, Asistente Contable de la misma.

En ese orden, con ocasión de lo anterior, la DIAN tenía hasta el día **30 de octubre de 2004** para notificar a la sociedad TRANSCOM COLOMBIA S.A. el requerimiento especial. Como el Requerimiento Especial número 020632004000202 del 22 de octubre de 2004 fue notificado a la parte actora el día

25 de octubre de 2004, se tiene que la notificación no fue extemporáneo y, en consecuencia, no operó la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2001, como equivocadamente lo consideró el Tribunal.

Ahora bien, el hecho de que la inspección tributaria no haya sido realizada por los tres funcionarios que fueron comisionados para el efecto no resulta suficiente para considerar que se tenga por no practicada, como equivocadamente lo concluyó el Tribunal. Esto, porque de la lectura del artículo 779 E.T. no se desprende tal interpretación; ya que en todos los casos en que se lleve a cabo una "Inspección Tributaria", deberá dejarse constancia de la misma en un "Acta", que deberá ser suscrita por los funcionarios que realizaron las actividades necesarias para su fin y no por la totalidad de los que fueron comisionados para el efecto.

Las anteriores circunstancias son suficientes para concluir que sí se suspendió el término para notificar el requerimiento especial citado, que la notificación del requerimiento fue oportuna y que la declaración privada del impuesto de renta del año 2001 no adquirió firmeza.

De otra parte, el Tribunal consideró que el representante legal de la sociedad demandante debió concurrir a la diligencia de exhibición de los libros de contabilidad que realizó la DIAN, conforme con el artículo 133 del Decreto 2649 de 1993.

Sin embargo, para la Sala lo anterior no era necesario, toda vez que si bien el citado artículo 133 dispone que la exhibición de libros debe realizarse en presencia del propietario de la empresa o de la persona que éste hubiere designado expresamente para el efecto, en el caso en examen no era necesario verificar esta circunstancia, toda vez que en ningún momento existió, como tal, una exhibición material de los libros.

No obstante, a pesar de la exigencia del artículo 133 ib., en el expediente no aparece prueba alguna que acredite que el señor Vega actuó motu proprio.

En ese orden, como las razones que invocó el Tribunal para declarar la nulidad de los actos acusados fueron improcedentes, se revocará la sentencia en ese sentido, y, en consecuencia, la Sala se pronunciará sobre los cargos de la demanda que no fueron analizados por el Tribunal.

Primer cargo. Notificación extemporánea del requerimiento especial, firmeza de la declaración privada y prescripción de la facultad sancionatoria

Según la sociedad demandante, la facultad sancionatoria de la DIAN prescribió en el momento en que la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2001 adquirió firmeza, y como consecuencia de la notificación extemporánea del requerimiento especial.

Sin embargo, como anteriormente se concluyó que la notificación del Requerimiento Especial número 020632004000202 del 22 de octubre de 2004 fue oportuna y que la declaración privada del impuesto de renta del año 2001, presentada por la demandante, no adquirió firmeza, la Sala estima que el argumento de prescripción de la facultad sancionatoria pierde su peso.

Por lo tanto, el cargo no prospera.

Segundo cargo. Falta de realización de la inspección tributaria por causas imputables a la Administración, inexistencia del acta de la inspección

Reiteró que la inspección tributaria que fue ordenada mediante el auto de inspección tributaria número 020632004000225 del 26 de julio de 2004 no fue practicada en debida forma, toda vez que de los 3 funcionarios que fueron comisionados para su realización, sólo compareció la funcionaria Stella Moreno de Martínez a las instalaciones de la empresa.

También dijo que el hecho de que el acta de la inspección tributaria no haya sido suscrita por todos los funcionarios que fueron comisionados, *“configuró un grave incumplimiento de los requisitos de forma (...) contemplados en la normatividad tributaria.”* Añadió que el documento denominado por la DIAN como “Acta de visita de inspección tributaria” no puede asimilarse al acta de inspección a que alude el artículo 779 E.T.

Para la Sala el cargo no prospera, por las siguientes razones:

Como se dijo anteriormente, el hecho de que la inspección tributaria no haya sido realizada por los tres funcionarios que fueron comisionados para el efecto, no resulta suficiente para considerar que no se tenga por no practicada. Esto, porque de la lectura del artículo 779 E.T. no se desprende tal interpretación, ya que en todos los casos en que se lleve a cabo una “Inspección Tributaria”, deberá dejarse constancia de la misma en un “acta”, que deberá ser suscrita por los funcionarios que realizaron las actividades necesarias para su fin y no por la totalidad de los que fueron comisionados para el efecto.

Finalmente, la Sala considera que el acta que se levantó de la inspección tributaria reunió los requisitos del artículo 779 E.T., pues contiene: los hechos, las pruebas, el fundamento en que se sustenta y la fecha y la firma de quienes adelantaron la inspección.

No prospera el cargo.

Tercer cargo. Ausencia de valor probatorio de ciertas afirmaciones hechas por la DIAN y de los documentos denominados “declaración juramentada” del señor Alfredo Vega y del “Requerimiento Ordinario 0206320040002669”

Para la sociedad demandante, los hechos en que se fundamentaron los actos acusados no fueron probados por la DIAN.

Sostuvo que la declaración jurada del señor Alfredo Vega Catalán no puede ser tenida como prueba, porque el Estatuto Tributario no la señala como medio de prueba y porque no reunió los requisitos del artículo 228 del Código de Procedimiento Civil. También, porque en el momento de su recepción no se le advirtió al declarante sobre el derecho que le asiste de no declarar contra sí mismo. Igualmente estimó que el requerimiento ordinario no tiene relación alguna con la inspección tributaria y que, por tanto, tampoco podía ser tenido como prueba.

Indicó que la DIAN no probó las supuestas visitas y llamadas que realizó al domicilio de la sociedad, con el fin de adelantar la inspección tributaria.

Para la Sala, el cargo no prospera por las siguientes razones:

El artículo 746 del E.T. prescribe que *“se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*.

La norma citada consagra una presunción legal que admite prueba en contrario o mejor a demostrar como cierto el hecho declarado, una vez así se lo exija la autoridad tributaria. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en la declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifieste con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración gozan de presunción de certeza². Sin embargo, el contribuyente está obligado a demostrar *“el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*³, o mejor, a demostrar los hechos que expuso como ciertos en las declaraciones tributarias.

Las autoridades tributarias están dotadas de facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales [art. 684 E.T], y por eso, más allá de probar la certeza, veracidad o la realidad de los hechos declarados por el contribuyente en las declaraciones privadas, las facultades de fiscalización e investigación se deben orientar a verificar el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.⁴

Pero, la carga probatoria que tienen las autoridades tributarias no merma o limita la que le corresponde a los contribuyentes. De hecho, en materia tributaria opera, de manera relativa, la carga dinámica de la prueba, en el entendido de que es el contribuyente el que se encuentra en posición privilegiada para probar el hecho económico declarado y, por lo tanto, está en condiciones de allegar la prueba respectiva del hecho controvertido y alegado por la autoridad tributaria.⁵

² www.rae.es **Certeza. (De cierto)**. 1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

³ Código de Procedimiento Civil. Artículo 177. Carga de la prueba. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba.

⁴ Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”[6], resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”[7]. Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

⁵ la carga dinámica de la prueba conlleva que *“la parte que se encuentre en posición privilegiada para probar un hecho debe allegar la prueba respectiva... la carga de la prueba se traslada a la parte a que se encuentra en condiciones de aportar los medios al proceso”* *“Prueba judicial, Escuela judicial Rodrigo Lara Bonilla”*.

La Sección tercera del Consejo de Estado ha precisado que “El principio de la carga dinámica de la prueba se presenta como una excepción a la regla general según la cual, quien alega, prueba; la excepción que este principio consagra consiste precisamente en que el deber de probar un determinado hecho o circunstancia se impone a la parte que se encuentre en mejores condiciones de hacerlo, aun cuando no lo haya alegado o invocado. Este principio se plantea como una solución para aquellos casos en los que el esclarecimiento de los hechos depende del conocimiento de aspectos técnicos o científicos muy puntuales que solo una de las partes tiene el privilegio de manejar. En síntesis, la aplicación del principio de la carga dinámica está condicionada al criterio del juez y supone la inversión de la carga de la **prueba para un** caso concreto.” CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION TERCERA. Consejero

Lo anterior concuerda, incluso, con lo previsto en los arts. 786 a 791 del E.T., en cuanto consagran la obligación de los contribuyentes de probar determinados hechos. Así mismo, con el artículo 745 del E.T. en cuanto dispone que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos, deben resolverse, *si no hay modo de eliminarlas*, a favor del contribuyente *cuando este no se encuentre obligado a probar determinados hechos* de acuerdo con las normas del capítulo I del Título VI del E.T.

En ese contexto, los hechos declarados por el contribuyente deben estar respaldados por pruebas que, luego, se controvierten con otras que presente la administración tributaria, o simplemente con la valoración de las mismas, o con la simple subsunción de los hechos probados por el contribuyente, en los presupuestos previstos en la ley para otorgar un derecho o imponer una obligación tributaria (comprobación).

La dinámica de la actividad probatoria y la carga dinámica de la prueba garantizan el derecho de defensa, como objetivo principal del principio de correspondencia.”⁶

En el caso en examen, la liquidación oficial de revisión modificó la declaración del impuesto de renta del año 2001, al encontrar pasivos, deducciones y retenciones que no fueron declaradas, al tiempo que impuso sanción por no enviar información. Para el efecto, la Administración solicitó a la demandante la comprobación de los hechos declarados, con ocasión de la práctica de la inspección tributaria y del requerimiento ordinario de información.

Sin embargo, la sociedad demandante no atendió el requerimiento ordinario de información ni suministró la información que se le solicitó en la visita que realizó la funcionaria de la DIAN el día 29 de julio de 2004, en el domicilio de la sociedad. De estos hechos da constancia la declaración jurada que rindió el señor Alfredo Vega Catalán, asistente contable de la sociedad demandante, que fue la persona que atendió la inspección tributaria.

Adicionalmente, culminada la práctica de la inspección, la DIAN profirió el Requerimiento Especial número 020632004000202 del 22 de octubre de 2004, el que tampoco fue respondido por la parte actora.

Finalmente, con el recurso de reconsideración que interpuso la sociedad contra la liquidación oficial que se acusa, tampoco aportó prueba que acreditara los hechos declarados en el denuncia de renta del año gravable 2001 y que desvirtuara la glosa propuesta por la DIAN.

Lo anterior evidencia que la demandante en ninguna etapa del proceso administrativo, ni en esta instancia, probó la información registrada en la declaración privada, ni allegó prueba alguna respecto de los hechos controvertidos y alegados por la DIAN, a pesar de corresponderle hacerlo.

ponente: ALIER EDUARDO HERNANDEZ ENRIQUEZ. Bogotá, D.C., tres (3) de mayo de dos mil uno (2001). Radicación número: 05001-23-31-000-1992-1670-01(12338).Actor: GLADYS ARANGO DE FERNANDEZ Y OTRO

⁶ Consejo de Estado. Sala de lo contencioso administrativo. Sección Cuarta. CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C. Diez (10) marzo de de Dos mil once (2011).Radicación: 25 000 2327 000 2005 01946 01.No Interno: 17075. Demandante: FILMTEX S.A. Demandado: U.A.E. DIAN.

Por el contrario, la DIAN, en ejercicio de las facultades de fiscalización que le otorga la ley, desplegó su actividad probatoria mediante la práctica de una inspección tributaria, que implicó no sólo la realización de visitas al domicilio de la sociedad demandante, sino también el requerimiento de cierta información que nunca fue suministrada. La Administración siempre procuró garantizar el derecho de defensa de la parte actora, le otorgó oportunidades para probar no sólo los hechos económicos declarados, sino también los discutidos por la DIAN. De tal manera que no puede la demandante alegar la violación del derecho de defensa que le asiste.

Ahora bien, en lo que respecta a la eficacia de la declaración jurada, se pone de presente que, por el contrario, este documento presume como cierto el hecho de que para el momento en que la funcionaria de la DIAN realizó la visita, la demandante no suministró los libros contables y la información documental relacionada con la declaración de renta discutida que le fue solicitada; circunstancia que no fue desvirtuada por la parte actora.

Así mismo, no es cierto que el requerimiento ordinario de información del 30 de julio de 2004 no tenga relación alguna con la finalidad de la inspección tributaria ordenada por la DIAN, toda vez que, según se desprende del contenido del mismo, la información que le solicitó a la demandante se relacionaba con el impuesto sobre la renta del año 2001.

Se reitera que la inspección tributaria es un medio de prueba que implica el examen directo por parte del fisco de lugares, personas, cosas o documentos, para establecer la existencia de hechos gravables, sus características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Y en su práctica se involucran otros medios de prueba como la inspección contable, los testimonios, el requerimiento de información, etc., sin que pueda tomarse de manera aislada cada uno de ellos.

La Sala no encuentra que con la declaración juramentada que se le recibió al señor Vega Catalán se haya violado el derecho al debido proceso de la empresa, toda vez que, conforme con el artículo 750 del E.T., las informaciones rendidas bajo juramento por terceros ante la oficina de impuestos se tienen como prueba testimonial.

En efecto, como lo afirmó la demandante, en este tipo de prueba se aplica la prohibición consagrada en el artículo 33 de la Constitución Política, según el cual: "Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo o contra su cónyuge, compañero permanente o pariente dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil." Así mismo, son aplicables las normas previstas en el Código de Procedimiento Civil para el interrogatorio de parte, esto es, que la declaración será bajo la gravedad de juramento, previas las advertencias de ley y demás ritualidades previstas para la recepción de este medio de prueba en el artículo 208 ibídem; así como las que se señalan en los artículos 213 a 219 ibídem, para la declaración de terceros, referidas a las excepciones del deber de testimoniar, las inhabilidades absolutas y relativas del testigo, los testigos sospechosos, la tacha del testigo, la petición y limitación del testigo.

Para el caso de la declaración que cuestionó la parte actora, la Sala no encuentra que se haya violado la prohibición del artículo 33 de la Constitución, en la medida en que el hecho declarado no implicó una declaración en contra del declarante o contra alguna de las personas que señala la disposición.

Igualmente, no se evidencia la violación del artículo 228 del Código de Procedimiento Civil, relativo a las reglas que se deben seguir en la práctica de un interrogatorio de parte, toda vez que la declaración jurada que tomó la DIAN no constituye en sí un verdadero interrogatorio, con las rigurosidades que señala dicho artículo. Esto, porque la finalidad de dicha declaración no se encauzó a establecer hechos determinados o alguna circunstancia de tiempo, modo o lugar. Por el contrario, con esta actuación, propia del desarrollo de una inspección tributaria, se pretendió dejar constancia sobre una situación particular, que en el caso consistía en la imposibilidad de la sociedad demandante de suministrar los libros de contabilidad en el momento de la visita.

En todo caso, la demandante no aportó elemento probatorio alguno que desvirtuara lo anterior. Por el contrario, se limitó a hacer una serie de afirmaciones sin sustento alguno. No prospera el cargo.

Hechas las anteriores consideraciones, la Sala concluye que los actos demandados no violaron los artículos 705, 706, 714 y 779 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política.

Finalmente, en lo que concierne a la pretensión de nulidad del Requerimiento Especial número 020632004000270 del 30 de julio de 2004, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que resolvió inhibirse de pronunciarse sobre el mismo, toda vez que, como reiteradamente lo ha dicho esta Sección, el requerimiento es un acto de trámite que no crea una situación jurídica de carácter particular; y, por ende, no es susceptible de control judicial.

En ese orden, la Sala confirmará el numeral primero de la sentencia y revocará los numerales segundo y tercero de la sentencia apelada, para, en su lugar, negar las demás pretensiones de la demanda.

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** el numeral primero de la sentencia apelada.
2. **REVÓCANSE** los numerales segundo y tercero de la sentencia apelada, por las razones esgrimidas en la parte considerativa de esta providencia. En su lugar **NIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.
3. **RECONÓCESE** personería para actuar en representación de la U.A.E. DIAN a la abogada María Cristina Arias Hernández, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sala

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ