

INSPECCION TRIBUTARIA – En ella se pueden decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria. Finalidad. Debe suscribirse por todos los funcionarios que en ella intervengan. Exclusión de funcionario / INSPECCION CONTABLE – Finalidad. Puede decretarse dentro de la inspección tributaria. No requiere acto independiente que la decreta / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Su notificación se suspende por la notificación del auto que decreta la inspección tributaria

El artículo 782 del mismo Estatuto definió la inspección contable así: “La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.”. Conforme con lo anterior, la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma se puede decretar también una “inspección contable”. Sobre el particular, la actuación que suspende el término para notificar el requerimiento especial es la notificación del auto que decreta la “inspección tributaria”, y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, toda vez que la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, la cual puede decretarse dentro de la inspección tributaria, los funcionarios comisionados en el acta de inspección tributaria estaban legalmente autorizados para practicar la inspección contable, sin necesidad de un acto administrativo independiente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 782 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706

REQUERIMIENTO ESPECIAL – Suspensión del término para notificarlo. Inspección tributaria. Notificación en procesos de devolución / INSPECCION TRIBUTARIA – La notificación del auto que la decreta suspende

La Sala ha interpretado que el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial es el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección tributaria, criterio que se mantiene vigente, y por tanto, se reitera en esta ocasión. El contenido de los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario es lo suficientemente claro al indicar que el término para notificar el requerimiento especial se suspende a partir de la notificación del auto que decreta la inspección tributaria, siempre y cuando, la diligencia se efectúe dentro de los tres meses siguientes. En el caso concreto, la sociedad presentó la declaración de renta del año gravable 1999 el 12 de abril de 2000; fue corregida el 8 de septiembre de 2000 reflejando un saldo a su favor, por lo que solicitó la devolución el 11 de septiembre del mismo año. De acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución respectiva.

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

DECLARACION TRIBUTARIA – Presunción de veracidad. Carga de la prueba. Facultad de fiscalización e investigación

En relación con la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala: “Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.” De acuerdo con lo anterior, le corresponde, en principio, a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivo, etc. Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre los hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. “Esta condición tiene por finalidad hacer efectivas la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Para el caso concreto, la Administración afirmó que no estaba probada la realidad del hecho económico que origina la alegada deducción, aduciendo que la sociedad no demostró el origen del gasto, ni su monto, ni las gestiones realizadas en desarrollo de la labor contratada. Estas afirmaciones desplazan la carga probatoria al contribuyente, quien estaba obligado a demostrar la realidad del gasto y el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746

PERDIDA POR FALTANTE DE INVENTARIOS – No es deducible por no contemplarla el Estatuto Tributario

La deducción por faltantes de inventario de terceros correspondería a una pérdida que estaría asumiendo la demandante, pérdida que no es deducible fiscalmente por cuanto el Estatuto Tributario no la contempla como tal. La actora se limitó a señalar que la sociedad de comercialización internacional recibe inventarios en depósito, sobre los cuales recae su responsabilidad, pero no prueba respecto de la tenencia de la mercancía, la relación comercial sostenida con sus clientes.

EXPENSAS NECESARIAS – Deben ser proporcionales, necesarias y tener relación de causalidad / PROPORCIONALIDAD – Concepto / NECESIDAD – Concepto / RELACION DE CAUSALIDAD – Concepto / HONORARIOS POR ASESORIA TECNICA – No procede su deducción por no cumplir con los requisitos para ser una expensa necesaria

El artículo 107 del Estatuto Tributario señala los requerimientos para que las expensas necesarias sean deducibles: “Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”. (subrayado fuera de texto). En la disposición legal citada se consagran estos presupuestos para que los gastos sean deducibles: (a) la relación de causalidad, (b) la necesidad, y (c) la proporcionalidad. Por relación de causalidad

debe entenderse la conexidad que existe entre el gasto (causa) realizado con ocasión de cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, con tal actividad, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad (efecto). El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial. La proporcionalidad de las expensas, es decir, la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar. Para esta Corporación la deducción solicitada, por concepto de servicio de asesoría técnica, no cumple con los presupuestos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que no se demuestra la relación de causalidad de la labor desarrollada por el contratista con la actividad productora de renta de la sociedad actora, como tampoco se acredita la necesidad del gasto para la obtención de la renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107

SANCION POR INEXACTITUD – Procede al no existir diferencia de criterios / INCIDENTE DE REGULACION DE HONORARIOS – No se pueden tramitar en segunda instancia

La Sala confirmará la sanción por inexactitud impuesta en los actos oficiales, en razón a que el contribuyente incluyó en su declaración, como deducciones, partidas que carecieron de comprobación acerca de su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable, originando un menor impuesto a cargo, advirtiéndose que, contrario a lo que exige la demandante, no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto es que fueron solicitados como deducción, sin poder demostrar su procedencia, máxime cuando era a la actora a quien correspondía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos. La Sala se abstiene de darle trámite al mismo, en razón a que el artículo 64 de la Ley 1395 de 2010 adicionó el artículo 210 A al Código Contencioso Administrativo, así: “En segunda instancia no se tramitará incidente de regulación de honorarios. Resuelta la apelación, el proceso se remitirá al juez de primera instancia para que lo tramita y decida”. Por lo tanto, el trámite del incidente de regulación debe ser adelantado por el *a quo*, una vez llegue el expediente a su despacho en los términos de ley.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647 / LEY 1395 DE 2010 – ARTICULO 64

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-02933-01(18135)

Actor: C.I. AZUCARES Y MIELES S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación de la parte demandante contra la sentencia de 29 de octubre de 2009 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, desestimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de C.I. AZUCARES Y MIELES S.A., contra los actos administrativos de la DIAN que modificaron la declaración de renta de 1999.

I) ANTECEDENTES

La Sociedad C.I. AZÚCARES Y MIELES S.A. presentó la declaración de renta del año gravable 1999, el 12 de abril de 2000, en la que determinó un saldo a favor de \$1.468.393.000.¹

El 8 de septiembre de 2000 presentó una corrección a la declaración inicial², sin modificar el saldo a favor determinado.³

El 11 de septiembre de 2000 la sociedad demandante presentó ante la DIAN solicitud de devolución del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 1999⁴ por valor de \$1.468.393.000. La División de Devoluciones mediante Resolución No. 1421 del 25 de septiembre de 2000 devolvió la suma de \$1.468.393.000 en títulos de devolución (TIDIS)⁵.

¹ Folio 54 c.p.

² Modificó el total costos y deducciones declarado.

³ Folio 55 c.p.

⁴ Folio 155 c.p.

⁵ Folio 159 c.p.

El 26 de septiembre de 2001 la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali profirió el Auto de Verificación o Cruce No. 050632001001396 por el impuesto sobre la renta del año gravable 1999.⁶

El 15 de febrero de 2002 la Administración profirió el Auto de Inspección Tributaria No. 050632002000016⁷, notificado por correo certificado el 18 de febrero de 2002⁸.

El 8 de marzo de 2002 una de las funcionarias comisionadas para la práctica de la Inspección Tributaria dio inicio a la diligencia en las instalaciones de la empresa y elaboró el informe de libros de contabilidad⁹.

El 5 de diciembre de 2002 la Administración notificó las actas de Inspección Tributaria y de Inspección Contable.¹⁰

El 6 de diciembre de 2002 la DIAN notificó por correo el Requerimiento Especial No. 050632002000088 de diciembre 5 de 2002. Propuso desconocer la suma de \$3.134.656.000 solicitada como deducción en los renglones: No. 43, código DH "Gastos efectuados en el exterior" por \$2.812.844.000 y renglón No. 49, código CX "otras deducciones" por \$321.812.000. Adicionalmente propuso la imposición de la sanción por inexactitud por \$1.755.408.000, para un total a pagar de \$1.384.145.000¹¹.

Previa respuesta al requerimiento especial (3 de marzo de 2003), el 17 de marzo de 2003, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642003000030, que confirmó las modificaciones propuestas¹².

⁶ Folio 163 c.p.

⁷ Folio 89 c.p.

⁸ Folio 89 c.p.

⁹ Folio 91 c.p.

¹⁰ Folios 96 y ss c.p.

¹¹ Folio 118 c.p.

¹² Folio 37 c.p.

El 15 de mayo de 2003 la sociedad presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, que fue resuelto mediante la Resolución No. 90008 del 2 de abril de 2004, que confirmó el acto recurrido¹³.

II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la Sociedad C. I. Azucres y Mieles S.A., solicitó:

“Que se revise y anule la Resolución No.900008 de abril 2 de 2004 notificada por desfijación de edicto en mayo 6 de 2004 emanada de la División Jurídica Tributaria, de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, de la Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales, en relación con la declaración de renta del año gravable 1999.

Que se revise y anule la Liquidación de Revisión No. 050642003000030 de marzo 17 de 2003 notificada por correo certificado en marzo 18 de 2003 emanada de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el impuesto de renta del año gravable 1999.

Que en consecuencia se restablezca el derecho de la Sociedad confirmando la Liquidación Privada No. 0783602003897-0 presentada en septiembre 8 de 2000 (Anexo 8.5) al declarar, de una parte, la nulidad de todo lo actuado por violación del debido proceso según lo demandado en los puntos 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3 y 2.2.5 de esta demanda, y la ocurrencia del silencio administrativo positivo según lo demandado en el punto 2.2.4 de esta demanda, y al aceptar, de otra parte, las partidas por deducciones rechazadas por faltantes de inventarios de terceros por \$321.812.000, honorarios por asesoría técnica por \$132.566.000 y comisiones pagadas al exterior por \$2.680.278.000 para un total de \$3.134.656.000 según lo demandado en los puntos 2.2.6, 2.2.7 y 2.2.8 de esta demanda, que ocasionan mayores impuestos por \$1.097.130.000, y al levantar la sanción por inexactitud aplicada en cuantía de \$1.755.408.000 según lo demandado en el punto 2.2.9 de esta demanda, que ocasionan mayores impuestos y sanciones por \$2.852.538.000 en el impuesto de renta del año gravable 1999”.

¹³ Folio 10 c.p.

Invocó como normas violadas los artículos 6, 29, 121, 123 y 209 de la Constitución Política; 140, 252, 259 del Código de Procedimiento Civil; 44 y 165 del Código Contencioso Administrativo; 107, 565, 647, 703, 705, 706 inciso 2º, 710, 712 literal g), 714, 730 numerales 4º y 6º, 746, 771-1, 772, 774, 777, 779 inciso 4º y 782 inciso 2º del Estatuto Tributario. El concepto de violación se resume así:

1. Nulidad de lo actuado por violación del debido proceso porque las actas de inspección tributaria y la de inspección contable no fueron firmadas por los funcionarios comisionados para practicarlas

La liquidación oficial de revisión es nula por violación al debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, y por violación de los artículos 140 del Código de Procedimiento Civil y 165 del Código Contencioso Administrativo, en los términos de la sentencia de la Corte Constitucional C-491 del 2 de noviembre de 1995, porque los funcionarios comisionados para practicarlas no firmaron las actas de inspección tributaria e inspección contable.

Por otra parte, la falta de notificación a la sociedad del auto No. 050632002000026 de junio 6 de 2002, que excluyó de la inspección tributaria a la funcionaria comisionada Gilma Gonzalias Tenorio, y que apenas conoció la sociedad por la liquidación oficial de revisión que se impugna, es un vicio de procedimiento expresamente señalado en la ley como causal de nulidad.

El acto administrativo de exclusión de un funcionario de la inspección tributaria afecta al contribuyente, y no es solo un acto administrativo interno. Su falta de notificación al contribuyente afecta el debido proceso y constituye un vicio de procedimiento que ocasiona la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración. En consecuencia, en el caso concreto se violó el artículo 565 del Estatuto Tributario que exige que *“las demás actuaciones administrativas”* deben notificarse por correo o personalmente.

2. Nulidad de todo lo actuado por violación del debido proceso al no haber emitido y notificado el auto de inspección contable que comisionara a los funcionarios para practicarla

La inspección tributaria y la inspección contable son medios de prueba diferentes. La primera no subsume la segunda, por lo siguiente: la inspección tributaria del artículo 779 del Estatuto Tributario es un medio de prueba que se ordena y practica a todos los contribuyentes. La inspección contable del artículo 782 del Estatuto Tributario es un medio de prueba que se ordena y practica únicamente a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Es indispensable que para la práctica de la inspección contable se emita un auto que indique los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados, que deben tener la calidad de contadores públicos.

En el caso concreto, los funcionarios que practicaron la inspección tributaria por la comisión ordenada en el Auto de Inspección Tributaria No. 050632002000016 del 15 de febrero de 2002, no estaban facultados administrativamente para adelantar la inspección contable porque no existía auto que los autorizara. Actuaron sin competencia al practicar la inspección contable, emitir y notificar el acta de la diligencia, sin delegación expresa.

3. Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al no pronunciarse sobre la solicitud de nulidad planteada en la respuesta al requerimiento especial

La sociedad demandante alegó que en la respuesta al requerimiento especial solicitó la nulidad de lo actuado por violación al debido proceso al no haberse emitido y notificado el auto que comisionara a los funcionarios para practicar la inspección contable, y por incompetencia y extralimitación de funciones de los funcionarios que la efectuaron y firmaron el acta.

La demandante alegó que la liquidación oficial de revisión que se impugna adolece de explicación sumaria sobre la nulidad planteada en la respuesta al requerimiento especial, lo que constituye una nulidad insubsanable, según el artículo 730 numeral 4º del Estatuto Tributario.

4. Se configuró el silencio administrativo positivo

Ante la nulidad de todo lo actuado por la indebida práctica de la inspección tributaria y de la inspección contable, son nulos el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

La nulidad de todo lo actuado ocasionó que los términos de dos años para notificar el requerimiento especial, y de seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión, corrieran plenos, sin suspensión, desde el 11 de septiembre de 2000, fecha de presentación de la solicitud de devolución en debida forma. En consecuencia, el 11 de septiembre de 2002 quedó en firme la Liquidación Privada No. 0783602003897-0 de septiembre 8 de 2000, al tenor del artículo 705 del Estatuto Tributario.

5. Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al no pronunciarse sobre la solicitud de silencio administrativo positivo

En la respuesta al requerimiento especial se solicitó el reconocimiento del silencio administrativo positivo. Sin embargo, la liquidación oficial de revisión adolece de explicación sumaria al respecto, lo que constituye nulidad insubsanable, según lo establecido en el artículo 730 numeral 4º del Estatuto Tributario.

**6. Rechazo de la pérdida por faltante de inventarios de terceros
\$321.812.000**

En la respuesta al requerimiento especial se probó que la actora es una sociedad de comercialización internacional (certificado de la Cámara de Comercio de Cali), que se dedica a la exportación de bienes de terceros o propios, a mercados externos, en los términos de la ley. Al exportar productos de terceros, debe recibirlos como inventarios de terceros.

Ahora bien, los faltantes de inventarios de terceros, destinados a la exportación por intermedio de las sociedades de comercialización internacional, son plenamente deducibles en el impuesto sobre la renta, por las siguientes razones:

La norma aplicable para deducir los faltantes de inventarios de terceros en las sociedades de comercialización internacional es el artículo 107 del Estatuto Tributario, como norma general de las deducciones, y no el artículo 148 ib, como erróneamente lo interpreta la Administración.

El inventario no es un activo usado en el negocio o actividad productora de renta, sino que es un activo que se enajena dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente, según el artículo 60 del Estatuto Tributario, por lo cual no le es aplicable el artículo 148 ib. Simplemente se requiere, para reconocer la deducción del faltante de inventarios de terceros en las sociedades de comercialización internacional, según el artículo 107 del Estatuto Tributario, demostrar la relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que sea necesaria y proporcionada de acuerdo con cada actividad.

7. Rechazo de los honorarios por asesoría técnica \$132.566.000.

La División Jurídica Tributaria en la resolución que se impugna reconoció que el gasto de honorarios por asesoría técnica se realizó así: *“Sobre la realización del*

gasto no se presenta objeción alguna, es sobre su origen o nexo causal con actividad relacionada con la obtención de los ingresos”.

El origen de la obligación se desprende de las facturas de servicio Nos. 527 del 19 de noviembre de 1999 por US\$23.500 y 535 del 9 de diciembre de 1999, por US\$45.500. Los honorarios corresponden “al diseño de las instalaciones mecánicas y metalmecánicas de las Bodegas 9 y 9 A”.

El nexo causal con la actividad productora de renta (artículo 107 del Estatuto Tributario) se verifica durante la etapa inicial del proyecto con la realización de planos y diseños del proyecto por el ingeniero, independientemente de si las Bodegas 9 y 9 A se integraron o no en la etapa final del proyecto.

8. Rechazo de comisiones pagadas al exterior \$2.680.278.000.

La División Jurídica Tributaria, en la resolución que se impugna, aceptó que las facturas aportadas al proceso son medio probatorio suficiente, y no requieren autenticaciones por agente consular colombiano en Venezuela, cumpliendo el principio de autenticidad del artículo 252 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, no reconoció la procedencia de las deducciones por comisiones, con base en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, acudiendo a la apreciación equivocada, de que este artículo sólo se refiere a operaciones realizadas en territorio colombiano, pero no tiene efectos para la deducción de comisiones con base en un servicio prestado por una compañía radicada en el exterior.

El sentido del artículo 771-2 del Estatuto Tributario es simplemente que la procedencia de costos y deducciones en el impuesto de renta se de con el soporte de la factura como documento externo. Si tales facturas se expiden en el país deben cumplir los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Si las facturas se expiden en el exterior, se reciben tal cual como son porque se expiden de acuerdo con las exigencias del país de origen. Por tanto, las facturas aportadas al expediente por la sociedad para demostrar la procedencia de la deducción de las comisiones en el exterior son el medio de prueba idóneo para el reconocimiento de esas comisiones. Tales facturas son, según el anexo 6.12 de la respuesta al requerimiento especial, la No. 2806-99 de 99-06-28 por 50.000 dólares, 2107-99 de 99-07-21 por 166.000 dólares, 0411-99 de 99-11-04 por 718.147,63 dólares, 2311-99 de 99-11-23 por 442.503,72 dólares y 2812-99 de 99-12-28 por 15.309,74 dólares, para un total de 1.391.961.09 dólares, equivalentes en pesos colombianos a \$2.680.278.000.

La sociedad demostró el hecho económico generador de la obligación, así como la fuente de la prestación del servicio de comisiones al exterior. La Administración Tributaria no valoró debidamente el acervo probatorio presentado por la sociedad para demostrar la existencia y validez del acto jurídico.

9. La relación de causalidad de las comisiones al exterior, necesidad y proporcionalidad. Test de proporcionalidad

La parte actora es una sociedad de comercialización internacional. Su fin esencial es la exportación de bienes de terceros y propios. Con la finalidad de cumplir con su objeto social incurrió en comisiones pagadas al exterior, para incrementar el valor de las exportaciones que efectúa del azúcar que producen los ingenios azucareros y para aumentar los ingresos recibidos por las exportaciones que realiza.

Con los documentos aportados se prueba que la comisión pagada al exterior tiene relación de causalidad con las exportaciones efectuadas; que genera mayores ingresos para la sociedad; que corresponde a una expensa ordinaria y necesaria en las sociedades de comercialización internacional para ampliar los mercados externos y el volumen de las exportaciones colombianas; y que es proporcionada con la actividad productora de renta porque es una expensa razonable.

Alegó la demandante que se cumplen las condiciones exigidas por el artículo 107 del Estatuto Tributario para aceptar como deducción las comisiones pagadas al exterior por \$2.680.278.000.

10 . Sanción por inexactitud \$1.755.408.000.

Alegó la sociedad demandante que la discusión jurídica y probatoria que la sociedad ha planteado frente a los criterios de la Administración Tributaria, configura una diferencia de criterio que la exonera de la aplicación de la sanción por inexactitud, en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de apoderado judicial, presentó escrito de contestación a la demanda, en el que se opuso a la prosperidad de las pretensiones de la sociedad actora.

Respecto de la procedencia de la alegada pérdida por faltante de inventarios de terceros por \$321.812.000 señaló que los artículos 146 a 156 del Estatuto Tributario no contemplan como deducción de la renta las pérdidas de inventarios y, mucho menos, cuando se trata de pérdidas de inventarios de terceros.

En cuanto al rechazo del pago de honorarios por asesoría técnica por \$132.565.688 señaló que, al haberse terminado el contrato de construcción según acta del 18 de febrero de 1999, no encuentra la entidad demandada la necesidad que tuvo la parte actora de incurrir en dicho gasto para que pudiera obtener sus ingresos. Tampoco parece lógico que terminado el contrato el 18 de febrero de 1999, se efectúen pagos en noviembre y diciembre de 1999 por una obra que no se realizó.

Para que un gasto sea considerado necesario en la actividad productora de renta, es menester que sin él no pueda obtenerse una renta bruta. Por lo tanto, cuando

se puede prescindir del gasto sin que ello implique una ausencia de la renta, el gasto es innecesario y, por lo tanto, no deducible.

En cuanto a la deducción por honorarios, comisiones y servicios, rechazada, señaló que el artículo 107 del Estatuto Tributario precisa los requisitos que han de verificarse para establecer la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, aspecto que consiste en establecer si una erogación puede ser deducida al determinar la renta líquida del sujeto contribuyente.

En el caso concreto, el mismo contribuyente manifestó, en desarrollo de la investigación realizada por los funcionarios comisionados por el Jefe de la División de Fiscalización: *“que cuentan dentro de su personal con funcionarios en el exterior, incluido el vice-presidente, contactando clientes”*, lo cual permite deducir que la sociedad contribuyente no requería incurrir en gastos contratando con terceros, ya que la gestión de comercialización de los productos exportados se podía llevar a cabo con su propio personal ubicado en el exterior.

IV. SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante sentencia del 29 de octubre de 2009 negó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

En cuanto a la solicitud de nulidad de los actos demandados, derivada del hecho de que las actas de inspección tributaria e inspección contable no fueron firmadas por la misma funcionaria que inició la diligencia, señaló el *a quo* que tanto el auto de inspección tributaria, como el de verificación o cruce, fueron debidamente notificados a la parte actora, y se informó el nombre de los funcionarios designados para llevar a cabo la investigación.

Respecto de la oportunidad en la expedición del Requerimiento Especial No. 05063200200088 del 5 de diciembre de 2002 señaló el Tribunal que la parte

actora presentó la declaración de renta del año gravable 1999, el 12 de abril de 2000. En consecuencia, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 12 de abril de 2002, pero como se practicó inspección tributaria, operó la suspensión de términos prevista en el artículo 706 del Estatuto Tributario. Por eso el requerimiento especial se podía notificar hasta el 12 de diciembre de 2002, y toda vez que se notificó el 6 de diciembre del mismo año, éste fue oportuno.

Sobre el alegado rechazo de la pérdida por faltantes de inventarios de terceros, precisó el *a quo* que la ley tributaria determina cuales son los conceptos de pérdidas que tienen el carácter de deducibles en el impuesto sobre la renta, sin que puedan crearse conceptos diferentes por analogía o extensión. Los faltantes de inventarios de terceros no son una pérdida deducible fiscalmente, por cuanto la legislación tributaria no la contempla como tal.

En cuanto al rechazo de las comisiones pagadas al exterior señaló el *a quo* que en las cuentas de cobro aportadas no se describe la gestión desarrollada por los terceros para la sociedad C.I. AZUCARES Y MIELES S.A., que permita constatar que se han efectuado con ocasión de la actividad productora de renta y que cumplen con los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario para su procedencia.

Adicionalmente en el acta de inspección tributaria se informó que el proyecto mencionado por la entidad actora, relacionado con el gasto en el exterior, no fue desarrollado, y según lo explicado por el contribuyente, de este desistieron para llevar a cabo un proyecto diferente. Por tanto, la deducción solicitada no cumple con los requisitos de causalidad y necesidad con la actividad productora de renta, razón por la cual no es procedente.

V. RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** fundamentó el recurso de apelación así:

Cargos sobre procedimiento frente a los cuales se pronunció el Tribunal de primera instancia.

Nulidad de lo actuado por violación del debido proceso porque las actas de inspección tributaria y la de inspección contable no fueron firmadas por los funcionarios comisionados para practicarlas.

Las actas de inspección tributaria e inspección contable de diciembre 5 de 2005 fueron firmadas por los funcionarios Martha Yolanda Giral Támara y Jorge Alberto Millán, y no por la funcionaria Gilma Gonzalías Tenorio. Estos funcionarios fueron comisionados para practicar la inspección tributaria, según el Auto No. 050632002000016 del 15 de febrero de 2002. La funcionaria Gilma Gonzalías Tenorio adelantó la inspección tributaria y efectuó visita de inspección contable, sin embargo, no firmó las actas de inspección contable y de inspección tributaria.

El argumento de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali para justificar tal actuación es la exclusión de la inspección tributaria de tal funcionaria, según el Auto No. 050632002000026 del 6 de junio de 2002, que no fue notificado a la sociedad y que sólo vino a conocerse con ocasión de la liquidación oficial de revisión del 17 de marzo de 2003.

Los artículos 779 inciso 4º y 782 inciso 2º del Estatuto Tributario exigen la firma de las actas de inspección tributaria y de inspección contable a todos los funcionarios comisionados y que actuaron en ellas. El omitir la firma de uno de ellos, como ocurre en este caso, constituye una violación del debido proceso y ocasiona la nulidad de todo lo actuado, incluyendo la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Se configuró el silencio administrativo positivo

La nulidad del requerimiento especial y de las diligencias de inspección tributaria e inspección contable ocasiona que el término de los dos años para notificarlo corrió pleno, sin suspensiones; lo mismo que el término de los seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión.

Ante esto, el término para notificar el requerimiento especial corrió desde el 11 de septiembre de 2000, fecha de presentación de la solicitud de devolución en debida forma, hasta el 11 de septiembre de 2002, quedando en firme la liquidación privada presentada el 8 de septiembre de 2000.

Cargos sustanciales sobre los cuales se pronunció el tribunal de primera instancia.

Rechazo de la pérdida por faltante de inventarios \$321.812.000.

Se probó en el proceso gubernativo que la sociedad, de comercialización internacional, se dedicó durante el año 1999 a la exportación de bienes de terceros o propios a mercados del exterior. El recibir inventarios de terceros en calidad de depósito con destino a la exportación constituye una práctica comercial, que es costumbre comercial en las exportaciones.

Los depositarios deben responder por los inventarios recibidos en depósito; y por corresponder al destino de exportación, los gastos, expensas y pérdidas imputables a ellos son necesarias, proporcionadas y se determinan con criterio comercial.

Por lo anterior, la pérdida de inventarios o faltante de inventarios es una simple expensa ordinaria, necesaria, proporcionada y comercial en la actividad de los exportadores.

No es aplicable el artículo 148 del Estatuto Tributario sobre la pérdida en bienes por fuerza mayor, sino el artículo 107 del mismo estatuto, referido a expensas deducibles por relación de causalidad con las exportaciones.

Rechazo de los honorarios por asesoría técnica \$132.566.000.

Los honorarios corresponden a los servicios profesionales prestados por el Ingeniero Mario H. Chavarría en el diseño de las instalaciones mecánicas y metalmecánicas de las Bodegas 9 y 9 A, según consta en las facturas de servicio Nos. 527 de noviembre 19 de 1999 y 535 de diciembre 9 de 1999.

Tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta de la sociedad porque esos gastos, la planeación del sistema de bodegaje para recibir inventarios propios o de terceros es propia del negocio de exportación.

La División Jurídica Tributaria no puede objetar el informe de libros de contabilidad emitido por los funcionarios de fiscalización de la misma Administración de Impuestos de Cali, que demuestra que la sociedad lleva sus libros de acuerdo con la técnica contable.

Estos libros acreditan el correcto tratamiento, como deducción, de los honorarios pagados, en cuantía de \$132.516.000, como lo constata el certificado de revisor fiscal que se adjuntó a la respuesta del requerimiento especial.

Cargos de procedimiento y sustanciales, sobre los cuales no se pronunció el Tribunal de primera instancia.

El *a quo* no se pronunció respecto a los cargos segundo¹⁴, tercero¹⁵ y quinto,¹⁶ de procedimiento, y octavo¹⁷ y noveno,¹⁸ sustanciales. Al no pronunciarse sobre estos cargos, el Tribunal de primera instancia violó el artículo 55 inciso 1º de la Ley 270 de 1996.

Nulidad de todo lo actuado por violación del debido proceso al no haberse emitido y notificado el auto de inspección contable que comisionara a los funcionarios para practicar la inspección contable.

Alegó la sociedad apelante que la Administración no facultó a los funcionarios para efectuar la inspección contable, ya que no se emitió ni notificó el respectivo auto de inspección contable que comisionara a los funcionarios Martha Yolanda Giral Támara, Gilma Gonzalías Tenorio, Jorge Alberto Millán y Elizabeth García Noguera, para el efecto.

Estos funcionarios actuaron legalmente para practicar la inspección tributaria según el Auto de Inspección Tributaria No. 050632002000016 del 15 de febrero de 2002, pero se arrogaron competencia para practicar la inspección contable.

Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de nulidad presentada en la respuesta al requerimiento especial.

La liquidación oficial de revisión no dio explicación sumaria a la petición de nulidad presentada en la respuesta al requerimiento especial, sustentada en la falta de competencia de los funcionarios que practicaron la inspección contable, al no contar con comisión para el efecto. Tal carencia de explicación sumaria vicia de

¹⁴ Nulidad de lo actuado por violación del debido proceso al no haberse emitido y notificado auto de inspección contable que comisionara a los funcionarios para practicar la diligencia.

¹⁵ Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de nulidad presentada en la respuesta al requerimiento especial.

¹⁶ Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de silencio administrativo positivo.

¹⁷ Rechazo de comisiones pagadas al exterior \$2.680.278.000

¹⁸ Sanción por inexactitud \$1.755.408.000.

nulidad la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de silencio administrativo positivo.

La declaratoria del silencio administrativo positivo se solicitó en la respuesta al requerimiento especial y se ratificó en el recurso de reconsideración. La Administración no se pronunció al respecto en la liquidación oficial de revisión, circunstancia que genera su nulidad.

Rechazo de comisiones pagadas al exterior por \$2.680.278.000.

El acervo probatorio presentado por la sociedad durante la vía gubernativa, es suficiente para demostrar la deducibilidad de las comisiones pagadas al exterior. Estas pruebas, indebidamente valoradas por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, son:

- Relación de exportaciones marítimas de azúcar blanco en sacos y los respectivos soportes de la transferencia de dólares a la sociedad CIAMSA VENEZUELA.
- Cuadro de exportaciones efectuadas durante el año 1999 por la sociedad, y el correspondiente ingreso por intermediación recibido por la sociedad.
- Facturas de CIAMSA VENEZUELA por concepto de comisiones pagadas al exterior.
- Certificado de revisor fiscal sobre libros de contabilidad y registro de las comisiones pagadas al exterior.
- Informe de gestión desarrollada por CIAMSA VENEZUELA, en la misión de obtención de mercados de Venezuela y el Caribe, con el detalle de la exportación, motonave, comprador, destino de las exportaciones, fecha de zarpe, toneladas, precio en dólares por tonelada, valor total en dólares de

las exportaciones, valor de la comisión en dólares, que representa un porcentaje razonable del 1,606% del valor en dólares de las exportaciones.

- Certificado del revisor fiscal sobre libros de contabilidad.
- Informe sobre libros de contabilidad entregado por el funcionario de fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali.

Estas pruebas son suficientes para demostrar la realidad de las comisiones al exterior, su relación de causalidad con las exportaciones, su necesidad para obtener mercados externos e ingresos por exportaciones, el carácter ordinario de estas expensas y su proporcionalidad con el ingreso. Además, se definen con criterio comercial en el mercado internacional.

Sanción por inexactitud \$1.755.408.000.

No es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, por cuanto las deducciones solicitadas por faltante de inventarios, honorarios por asesoría técnica y comisiones pagadas al exterior, son reales y existentes, y se apoyan en datos completos y verdaderos presentados por la sociedad.

La posición sobre la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de dichas expensas, planteada por la Administración de Impuestos Nacionales de Cali, ha sido controvertida por la sociedad, desde el punto de vista jurídico y probatorio. Esta discusión refleja la diferencia de criterios que existe entre la sociedad y la Administración, que exonera a la actora de la aplicación de la sanción por inexactitud.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, por las siguientes razones:

Si bien la estructura de la sentencia no abordó en forma estricta cada uno de los cargos, tal situación no invalida la sentencia, pues revisado el contenido de la decisión se puede verificar que resolvió todas las pretensiones y cumplió con las exigencias del artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

Procedió el Ministerio Público a revisar los cargos específicos. Para el efecto los agrupó en los siguientes temas, considerando que el análisis sobre algunos afecta la prosperidad de otros, de acuerdo con su origen y sustento.

1. Auto de Inspección Tributaria y Contable.

Se encuentra probado que el auto de inspección tributaria fue notificado mediante planilla No. 0901 del 18 de febrero de 2002 (folio 819 de la carpeta tomo II de antecedentes administrativos).

Situación similar se predica de la notificación de las actas de inspección contable y tributaria, pues en los antecedentes administrativos se observa que fueron debidamente notificadas y conocidas por la sociedad contribuyente (folios 703 a 723 de la carpeta tomo II de antecedentes administrativos), y referenciadas en la respuesta al requerimiento especial.

Así las cosas, no se evidencia ninguna irregularidad en el procedimiento adelantado con ocasión de la práctica y notificación de la inspección tributaria, y por ello carecen de fundamento los cargos presentados relacionados con la indebida notificación de dichos actos.

En cuanto a la alegada nulidad de los actos demandados, derivada de la falta de firma de la funcionaria Gilma Gonzálías Tenorio en las actas de inspección tributaria y contable del 5 de diciembre de 2002, estimó el Ministerio Público que, conforme con el artículo 782 del Estatuto Tributario, la ausencia de firma en el acta de inspección contable de uno de los funcionarios comisionados no afecta la validez de las pruebas practicadas.

Como consecuencia de lo anterior, no prosperan los cargos primero y segundo, y corresponde aplicar lo decidido al cuarto cargo, que refiere a la extemporaneidad de la notificación del requerimiento especial, porque practicada en debida forma la inspección tributaria, operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial señalada en el artículo 706 del Estatuto Tributario, y resultó oportuna la notificación realizada el 6 de diciembre de 2002.

Sobre los cargos tercero y quinto, revisados los actos demandados se observa que la Administración explicó de manera suficiente que lo decidido en relación con la práctica de la inspección tributaria impide que se analicen las nulidades solicitadas, porque si está probado que no existe irregularidad en la actuación, no resulta procedente repetir que no es aplicable la causal de nulidad.

Conforme con lo expuesto, los cargos presentados en los puntos primero, segundo, tercero, cuarto y quinto de la demanda y del recurso, carecen de fundamento.

2. Rechazo por pérdida de inventarios y gastos por honorarios profesionales y comisiones al exterior.

En cuanto a la pérdida de inventarios con ocasión de la exportación de bienes, la Administración y el Tribunal en su decisión han explicado que las pérdidas aceptadas fiscalmente son las señaladas en los artículos 147 a 156 del Estatuto

Tributario, normas que no contemplan las solicitadas por la sociedad demandante. Por tanto, el sexto cargo no está llamado a prosperar.

Sobre los honorarios pagados por asesoría técnica al señor Mario H. Chavarría, adujo el Ministerio Público que se encuentra probado el gasto, pero no la actividad de la cual se derivó el mismo, pues los documentos aportados aluden a una obra que no se efectuó, y le correspondía al contribuyente desvirtuar tal circunstancia, de conformidad con el principio de la carga de la prueba. En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar.

Respecto al gasto por el pago de comisiones en el exterior, señaló el Ministerio Público que la sociedad no logró demostrar la necesidad del gasto y la Administración para desconocerlo adujo que la actora contaba con personal en el exterior que podía llevar a cabo la gestión de comercialización de los productos exportados, y que no se acreditó el contrato celebrado con la sociedad extranjera que presta el servicio de comercialización de los productos. Por tanto, no bastaba con aportar el soporte del pago, sino también demostrar el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

3. Sanción por inexactitud

Resulta procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, conforme lo señala el artículo 647 del Estatuto Tributario, toda vez que quedó comprobado que el contribuyente incluyó como deducciones valores por diferentes conceptos, que no cumplieron con los requisitos señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, circunstancia que configuró un menor impuesto o saldo a pagar.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

1. Cargos planteados en la demanda, y que según la sociedad apelante no fueron resueltos por el *a quo*.

- Nulidad de todo lo actuado por violación del debido proceso al no haberse emitido y notificado el auto de inspección contable que comisionara a los funcionarios para practicar la inspección contable.

La sociedad apelante alegó que no existe facultad para efectuar la inspección contable, toda vez que no se comisionó para el efecto. Los funcionarios practicaron tal diligencia con la comisión otorgada para practicar la inspección tributaria otorgada por el Auto de Inspección Tributaria No. 050632002002000016 del 15 de febrero de 2002, arrogándose la competencia para practicar la inspección contable.

Señala el artículo 779 del Estatuto Tributario:

“ARTICULO 779. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

*Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, **en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria** y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.*

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los

hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma”.

El artículo 782 del mismo Estatuto definió la inspección contable así: “*La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.*”.

Conforme con lo anterior, la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma se puede decretar también una “*inspección contable*”. Sobre el particular, la actuación que suspende el término para notificar el requerimiento especial es la notificación del auto que decreta la “*inspección tributaria*”, y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 del Estatuto Tributario.

El Consejo de Estado ha señalado que la inspección tributaria es: “... *un medio de prueba personal, a través del cual la Administración, mediante uno de sus funcionarios, constata directamente los hechos que interesan a la investigación fiscal, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Con tal finalidad, la ley permite que dentro de la inspección tributaria se decreten todos los medios de prueba autorizados por la ley, inclusive la inspección contable, previa observancia de las ritualidades que les sean propias*”.¹⁹

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 31 de enero de 1997, exp. 8060, C. P. doctor: Delio Gómez Leyva, 24 de marzo de 2000, exp. 9772, C. P. doctor Daniel Manrique Guzmán y 7 de diciembre de 2000, exp. 11080, C. P. doctor Juan Ángel Palacio, entre otras.

En el caso concreto el Auto de Inspección Tributaria No. 050632002000016 del 15 de febrero de 2002 fue notificado a la sociedad actora por correo certificado el 18 de febrero de 2002²⁰.

En dicho acto la Administración informó a la sociedad contribuyente que *“Los funcionarios comisionados quedan investidos de amplias facultades de investigación, en desarrollo de las cuales **podrán practicar todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria** y otros ordenamientos legales, necesarias para el cabal cumplimiento de la inspección, de conformidad con lo establecido en los artículos 779 y 783 del Estatuto Tributario”*.

En consecuencia, toda vez que la inspección contable es un medio de prueba especial para verificar la contabilidad de quienes están legalmente obligados a llevarla, la cual puede decretarse dentro de la inspección tributaria, los funcionarios comisionados en el acta de inspección tributaria estaban legalmente autorizados para practicar la inspección contable, sin necesidad de un acto administrativo independiente. No prospera el cargo.

- **Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de nulidad presentada en la respuesta al requerimiento especial.**

Según la sociedad apelante, en la liquidación oficial de revisión la Administración no se pronunció sobre la solicitud de nulidad planteada en la respuesta al requerimiento especial, relativa a la alegada incompetencia de los funcionarios que practicaron la inspección contable, razón por la cual, a su juicio, se debe declarar la nulidad de los actos demandados.

Observa la Sala que como quedó establecido en el punto anterior, los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria estaban legalmente facultados

²⁰ Folio 89 c.p.

para practicar la inspección contable, razón por la cual, al no ser viable la nulidad planteada, la falta de pronunciamiento al respecto en la liquidación oficial de revisión no afecta la validez de los actos administrativos demandados. No prospera el cargo.

- **Nulidad por falta de explicación sumaria de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, al no pronunciarse sobre la solicitud de silencio administrativo positivo.**

Según la apelante, la nulidad de todo lo actuado por la indebida práctica de la inspección tributaria y de la inspección contable, genera la nulidad del requerimiento especial, de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Alegó que la nulidad de todo lo actuado ocasiona que los términos para notificar el requerimiento especial, de dos años, y para notificar la liquidación oficial de revisión, de seis meses, corrieron plenos, sin suspensión, desde el 11 de septiembre de 2000, fecha de presentación de la solicitud de devolución en debida forma. En consecuencia, el 11 de septiembre de 2002 quedó en firme la Liquidación Privada No. 0783602003897-0 de septiembre 8 de 2002 (sic), según el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que toda vez que el cargo planteado parte del supuesto de la declaratoria de nulidad de los actos acusados, por falta de competencia de los funcionarios comisionados para la práctica de la inspección contable, asunto dilucidado por la Sala, no operó la alegada extemporaneidad consagrada en el artículo 705 del Estatuto Tributario, puesto que el requerimiento especial fue notificado en tiempo, teniendo en cuenta la legalidad de la suspensión de términos por la práctica de la inspección tributaria.

En virtud del artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial "*deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva"* (Subrayas fuera del texto). No obstante lo anterior, la ley prevé que el citado plazo puede ser suspendido "*cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir del auto que la decreta*", según lo dispone el artículo 706 *ibídem*. Lo anterior implica que la suspensión del término no es por el lapso que "*dure la inspección*", sino por el término fijo de tres meses, contados a partir del auto que la decreta²¹.

La Sala ha interpretado que el lapso de suspensión del plazo para dictar el requerimiento especial es el término fijo de tres meses, los cuales se empiezan a contar a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección tributaria, criterio que se mantiene vigente, y por tanto, se reitera en esta ocasión.²²

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

En el caso concreto, la sociedad presentó la declaración de renta del año gravable 1999 el 12 de abril de 2000; fue corregida el 8 de septiembre de 2000 reflejando un saldo a su favor, por lo que solicitó la devolución el 11 de septiembre del mismo año. De acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta sentencia de 25 de noviembre de 2004, Exp. 13977, C.P. Ligia López Díaz.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 8 de marzo de 2002, exp. 12300, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y del 3 de mayo de 2002, exp. 12625, C.P. Germán Ayala Mantilla, entre otras.

especial debe notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución respectiva.

En principio, la Administración debió notificar el requerimiento especial a más tardar el 11 de septiembre de 2002, partiendo de la fecha de la solicitud de devolución; pero toda vez que se notificó auto de inspección tributaria el día 18 de febrero de 2002, el plazo se suspendió por tres meses, luego venció el 11 de diciembre de 2002. El requerimiento especial fue notificado el 6 de diciembre del mismo año (folios 118 a 135 del cuaderno principal) esto es, dentro del término legalmente establecido. No prospera el cargo.

- **Rechazo de comisiones pagadas al exterior \$2.680.278.000.**

Según la sociedad actora, los libros de contabilidad son prueba suficiente sobre el carácter deducible de las comisiones pagadas al exterior, como lo constata el informe de libros de contabilidad sin objeciones por parte de la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cali y el certificado de revisor fiscal que, a su juicio, constituye prueba suficiente.

Observa la Sala que en el folio 121 del cuaderno principal obra copia del Requerimiento Especial No. 000088 del 5 de diciembre de 2002, en el que se dijo que el contribuyente no aportó las pruebas necesarias para el reconocimiento de las comisiones pagadas al exterior y concluyó: *“Con el fin de conocer el origen y la esencia del valor cobrado por la sociedad CIAMSA VENEZUELA la sociedad C.I. DE AZUCARES Y MIELES S.A. CIAMSA S.A. por este concepto, así como la gestión realizada por la misma, se solicitó información en donde conste la gestión efectiva realizada por la sociedad del exterior y los parámetros o bases bajo los cuales la sociedad en el exterior procedió a efectuar el cobro a la sociedad contribuyente y de esta manera demostrar por parte de la sociedad investigada la realidad del hecho económico para gozar del beneficio de la deducción. Al respecto, los únicos soportes que suministra el contribuyente son las **facturas** de CIAMSA VENEZUELA, relación de exportaciones marítimas de azúcar blanco en sacos en 1999 y los respectivos soportes de transferencia de dólares a la sociedad CIAMSA VENEZUELA (Folios 176 a 183, 693 a 702 que obran en el expediente), pero en ningún momento suministra los soportes que demuestren el*

origen del valor cobrado por parte de la sociedad en Venezuela, ni tampoco suministra los soportes correspondientes a la gestión desarrollada por CIAMSA VENEZUELA. Es decir, C.I. DE AZUCARES Y MIELES no aporta pruebas satisfactorias conducentes a demostrar que los egresos realizados por ella por concepto de comisiones al exterior se han efectuado con ocasión de la actividad productora de renta, o sea la deducción solicitada por el contribuyente no cumple con los presupuestos establecidos por la norma tributaria para ser deducible".
(Subraya la Sala)

En el folio 40 del expediente se observa copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642003000030 del 17 de marzo de 2003, en la que se afirmó:

"En el caso que nos ocupa, el mismo contribuyente manifestó en el desarrollo de la investigación realizada por los funcionarios comisionados por el Jefe de la División de Fiscalización 'que cuenta dentro de su personal con funcionarios en el exterior incluido el vicepresidente contactando clientes'. (ver folio 733), lo cual permite deducir que la sociedad contribuyente no requería incurrir en gastos contratando con terceros ya que la gestión de comercialización de los productos exportados en el exterior se podía llevar a cabo con su propio personal ubicado en el exterior.

Es necesario precisar que la procedencia de costos y deducciones consiste en verificar el cumplimiento de la operación, situación que solo es posible mediante la presentación y exposición de las pruebas correspondientes utilizando los medios legalmente procedentes. Medios que para el efecto son documentos, para el caso en cuestión no se aportan dichas pruebas tales como:

- *Contrato celebrado con la sociedad del exterior para la prestación de los servicios.*
- *Pedidos efectuados por los clientes.*
- *Infraestructura del ente comisionista: Organización legal, lista de empleados, remuneración, manuales de funciones, documentación utilizada para adelantar el proceso, informe de gestión, etc.*
- *Listado de clientes, cupos de crédito asignados, análisis de cartera, etc.*

En este caso no se presentaron dichas pruebas documentales".

Como se ve, la glosa que se planteó en el requerimiento especial, a saber, rechazar comisiones pagadas al exterior por carencia de pruebas y por el no cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, es la misma que generó el rechazo en la liquidación oficial de revisión.

En relación con la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, el artículo 746 del Estatuto Tributario señala: *“Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.”*

De acuerdo con lo anterior, le corresponde, en principio, a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación con las que cuenta para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivo, etc.

Como lo ha señalado la Corporación, la presunción de veracidad de las declaraciones tiene como condición que sobre los hechos allí consignados no se exija una comprobación especial. *“Esta condición tiene por finalidad hacer efectivas la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”*²³

Para el caso concreto, la Administración afirmó que no estaba probada la realidad del hecho económico que origina la alegada deducción, aduciendo que la sociedad no demostró el origen del gasto, ni su monto, ni las gestiones realizadas

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 13 de marzo de 2003, exp. 12946, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

en desarrollo de la labor contratada. Estas afirmaciones desplazan la carga probatoria al contribuyente, quien estaba obligado a demostrar la realidad del gasto y el cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que el demandante no aportó elementos de prueba tendientes a desvirtuar los argumentos planteados por la DIAN en la vía gubernativa, lo que era perfectamente viable, de contarse con los medios útiles a este propósito, pues limitó su intervención a reiterar los argumentos planteados ante la Administración.

Ante la jurisdicción, la sociedad actora se limitó a alegar que los libros de contabilidad son prueba suficiente para demostrar la procedencia de la deducción de las comisiones pagadas al exterior, sin comprobar que los egresos realizados por los conceptos cuestionados, fueron efectuados con ocasión de la actividad productora de renta. No prospera el cargo.

2. Cargos planteados en la demanda que fueron resueltos por el *a quo*

- **Nulidad de lo actuado por violación del debido proceso, al no firmar las actas de inspección tributaria y de inspección contable los funcionarios comisionados para practicarlas.**

Alegó la sociedad apelante que los artículos 779 inciso 4º y 782 inciso 2º del Estatuto Tributario exigen la firma de las actas de inspección tributaria y de inspección contable de todos los funcionarios comisionados y que actuaron en ellas. A su juicio, el omitir la firma de uno de ellos, constituye una violación al debido proceso, que ocasiona la nulidad de los actos administrativos demandados.

Observa la Sala que el artículo 779 del E.T. contempla la inspección tributaria como un medio de prueba, con el que la administración verifica directamente los hechos que interesan en el proceso de fiscalización y determina su existencia,

características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se desarrollaron.

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

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

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

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

En el caso concreto, la actora alegó que: *"...la funcionaria Gilma Gonzálías Tenorio adelantó la inspección tributaria y visitó para la inspección contable, (sic) que inició desde marzo 8 de 2002, participando activamente en estas diligencias; sin embargo, no firmó las actas de inspección contable y de inspección tributaria"*. (folio 11 cuaderno apelación)

Observa la Sala que en el folio 431 del cuaderno de antecedentes figura el Auto para exclusión No. 050632002000026 del 6 de junio de 2002, proferido por la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali, en el que se ordena: *"Excluir en la investigación ordenada mediante Auto*

de Apertura No. 5632001005449 de fecha 26 de septiembre de 2001 al funcionario que se relaciona a continuación: GONZALIAS TENORIO GILMA". De esta forma la Administración excluyó de la investigación a la aludida funcionaria, razón por la cual no tenía la obligación legal de firmar las aludidas actas.

Por esa razón no existió violación al debido proceso, amén de que tanto el acta de inspección contable (folio 114 exp) como la de inspección tributaria (folio 96 exp) fueron suscritas por los otros funcionarios comisionados (Martha Yolanda Giral Tamara y Jorge Alberto Millán Mosquera).

Lo anterior demuestra que la inspección tributaria y dentro de ésta, la inspección contable, fueron practicadas según lo disponen los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

- **Se configuró el silencio administrativo positivo**

Toda vez que este cargo parte del supuesto de la declaratoria de nulidad del acta de inspección tributaria y del acta de inspección contable, asunto dilucidado en el acápite anterior, no hay lugar a decretar la nulidad planteada. No prospera el cargo.

- **Rechazo de la pérdida por faltante de inventarios \$321.812.000**

Alegó la actora que como sociedad de comercialización internacional, recibe inventarios en depósito, sobre los cuales recae su responsabilidad hasta por la culpa leve. Y que los faltantes de inventarios recibidos de terceros son expensas ordinarias, y se determinan con criterio comercial.

Observa la Sala que los ingresos declarados por la demandante provienen, entre otros, de la comercialización de productos colombianos en el exterior (azúcar y derivados), actividad en la que se causaría la pérdida de azúcar y miel de propiedad de las sociedades CENTRAL CASTILLA, INGENIO RIOPAILA,

MAYAGÜEZ, CENTRAL TUMACO, INGENIO PICHICHI, INGENIO RISARALDA, INGENIO LA CABAÑA, INGENIO SAN CARLOS, INGENIO PROVIDENCIA S.A. Y MANUELITA S.A²⁴, por la manipulación de la mercancía al cargarla a los buques.

La deducción por faltantes de inventario de terceros correspondería a una pérdida que estaría asumiendo la demandante, pérdida que no es deducible fiscalmente por cuanto el Estatuto Tributario no la contempla como tal.

La actora se limitó a señalar que la sociedad de comercialización internacional recibe inventarios en depósito, sobre los cuales recae su responsabilidad, pero no prueba respecto de la tenencia de la mercancía, la relación comercial sostenida con sus clientes.

- **Rechazo de los honorarios por asesoría técnica \$132.566.000**

Alegó la actora que los honorarios declarados corresponden a servicios profesionales prestados por el Ingeniero Mario H. Chavarría con ocasión de un proyecto en marcha, consistente en el diseño de las instalaciones mecánicas y metalmecánicas de las Bodegas 9 y 9A, según consta en las facturas de servicio Nos. 527 de noviembre 19 de 1999 y 535 de diciembre 9 de 1999.

En la respuesta al requerimiento especial (folio 914 c. de a.) la sociedad actora sobre el particular predicó:

“Realmente el fundamento del rechazo es el hecho del no desarrollo final del proyecto de integración de la Bodega 9 con la Bodega 9ª, aunque sí se inició. Este no es fundamento para aplicar el rechazo porque los gastos efectuados en

²⁴ Folio 143 c.p.

desarrollo de la etapa inicial del proyecto sí se realizaron. Se realizaron los planos del proyecto por el Ingeniero Mario H. Chavarría; y obviamente, este profesional debe cobrar por sus servicios, y así lo hizo en las facturas 527 de noviembre 19 de 1999 y 530 de diciembre 9 de 1999, que aparecen en el expediente”.

El artículo 107 del Estatuto Tributario señala los requerimientos para que las expensas necesarias sean deducibles: *“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad. La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.* (subrayado fuera de texto).

En la disposición legal citada se consagran estos presupuestos para que los gastos sean deducibles: (a) la relación de causalidad, (b) la necesidad, y (c) la proporcionalidad²⁵.

Por relación de causalidad debe entenderse la conexidad que existe entre el *gasto* (causa) realizado con ocasión de cualquier actividad generadora de renta por el contribuyente durante el año o período gravable, *con tal actividad*, conexidad que se mide por la *injerencia* (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad (efecto).

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial.

La proporcionalidad de las expensas, es decir, la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta), deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial²⁶ para el sector, de manera que para fijar el

²⁵ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

²⁶ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

Partiendo de los presupuestos legales para que sea viable una deducción, la Sala verifica que la sociedad actora se limitó a alegar su procedencia con base en el certificado de revisor fiscal, que obra en el folio 750 del cuaderno de antecedentes, y señala: "Honorarios por asesoría técnica a Mario H. Chavarría \$132.566.000". Adicionalmente las dos facturas que soportan el alegado pago (folios 747 y 748 exp) se limitan a registrar: "*Pago de honorarios equivalente al 15% del valor del diseño de las instalaciones mecánicas y metalmecánicas de las Bodegas 9 y 9A*".

En el memorando explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642003000030 del 17 de marzo de 2003 la Administración cuestionó las pruebas aportadas diciendo que: "*...el contribuyente no presenta pruebas que permitan establecer, en términos concretos, la efectiva realización de la gestión cuestionada, se limita a mostrar como único elemento probatorio las facturas expedidas por el beneficiario del pago, en cambio si obra en el expediente como prueba de que ese gasto no se realizó y no era necesario el Acta de terminación del Contrato*". (sic)

Para esta Corporación la deducción solicitada, por concepto de servicio de asesoría técnica, no cumple con los presupuestos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario, toda vez que no se demuestra la relación de causalidad de la labor desarrollada por el contratista con la actividad productora de renta de la

ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior'.

sociedad actora, como tampoco se acredita la necesidad del gasto para la obtención de la renta. No prospera el cargo.

- **Sanción por inexactitud \$1.755.408.000**

Según la sociedad demandante no es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud por cuanto las deducciones solicitadas por faltantes de inventarios, honorarios al exterior por asesoría técnica y comisiones pagadas al exterior, son reales y existentes, y se apoyan en datos presentados por la sociedad, completos y verdaderos.

Además, porque la discusión sobre la relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad de dichas expensas, planteada por la DIAN, ha sido controvertida por la sociedad desde el punto de vista jurídico y probatorio. Discusión que se concreta en una diferencia de criterio entre la Sociedad y la Administración, que exonera de la aplicación de la sanción por inexactitud.

La Sala confirmará la sanción por inexactitud impuesta en los actos oficiales, en razón a que el contribuyente incluyó en su declaración, como deducciones, partidas que carecieron de comprobación acerca de su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable, originando un menor impuesto a cargo, advirtiéndose que, contrario a lo que exige la demandante, no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto es que fueron solicitados como deducción, sin poder demostrar su procedencia, máxime cuando era a la actora a quien correspondía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos. No prospera el cargo.

Así las cosas, para la Sala los actos administrativos demandados se ajustaron a derecho, por lo que la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda se debe confirmar.

- **Incidente de regulación de honorarios**

El 15 de marzo de 2011, el apoderado judicial de la parte demandante, a quien se le revocó el poder, presentó *“incidente de regulación de honorarios”*.

La Sala se abstiene de darle trámite al mismo, en razón a que el artículo 64 de la Ley 1395 de 2010 adicionó el artículo 210 A al Código Contencioso Administrativo, así: *“En segunda instancia no se tramitará incidente de regulación de honorarios. Resuelta la apelación, el proceso se remitirá al juez de primera instancia para que lo tramita y decida”*. Por lo tanto, el trámite del incidente de regulación debe ser adelantado por el *a quo*, una vez llegue el expediente a su despacho en los términos de ley.

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.- CONFÍRMASE la sentencia de 29 de octubre de 2009, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la Sociedad C.I. AZUCARES Y MIELES S.A. contra la DIAN.

2.- RECONÓCESE personería al abogado Marco Alejandro Aponte Patiño como apoderado de la DIAN, y a la abogada Sofía Stroh Kaufman como apoderada de la sociedad C.I. Azúcares y Mieles S.A.

3.- En firme esta providencia devuélvase el expediente al Tribunal de origen, con la finalidad que decida sobre el incidente de regulación de honorarios propuesto.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

Página de firmas

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO