

**TERMINOS EN MATERIA TRIBUTARIA – Para su regulación debe remitirse al Código de Régimen Político y Municipal / PLAZOS EN DIAS MESES O AÑOS – Se entienden que terminan a la media noche del último día del plazo / PRIMER DIA DEL PLAZO – Significa el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días / PLAZO EN MESES O AÑOS – Comienza a correr de mes a mes o año a año / PRIMER DIA DEL PLAZO – Fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del término / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar / RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL –Tres meses desde la notificación del requerimiento / DERECHO DE DEFENSA – No se vulnera cuando la Administración se equivoca en el término para contestar el requerimiento especial y el contribuyente lo presenta en tiempo**

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo contienen una regulación sobre el tema, y las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal se aplican “en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”(art. 59). El artículo 59[1] citado establece que “Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”; y el inciso segundo prevé que “El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”. Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al “primer día de plazo” significa la fecha de la notificación o del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda. Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles; es decir, cuando el plazo se fija en meses o en años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponda con el de la fecha de notificación. La Sala ha precisado que el “primer día del plazo” corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término. Sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos, la Sala se ha pronunciado en varias ocasiones refiriéndose al plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), darle su respuesta (tres meses desde la notificación del requerimiento), o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla. Por las razones expuestas, para la Sala los tres meses para responder el requerimiento especial según el artículo 707 del Estatuto Tributario, no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 707 del Estatuto Tributario expresamente dispone que el término inicia el día de la notificación del acto. Observa la Sala que si bien la DIAN señaló que el

contribuyente tenía plazo para contestar el requerimiento especial hasta el 2 de octubre de 2004, cuando el plazo vencía el 4 de octubre del mismo año, tal error no vulneró el derecho de defensa que le asiste al demandante, toda vez que presentó oportunamente la respuesta al requerimiento especial y, adicionalmente, el día 2 de octubre de 2004 correspondió a un día no hábil (sábado), razón por la cual, conforme al artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal, se trasladó el término al primer día hábil siguiente.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 707

**AUTO QUE DECRETA LA INSPECCION TRIBUTARIA – El Estatuto no señala que debe notificarse al representante legal de la sociedad / RECURSO DE RECONSIDERACION – Plazo para interponerlo**

El Estatuto Tributario no consagra la obligatoriedad de notificar el auto de inspección tributaria al representante legal de las sociedades, el artículo 779 ib expresamente señala que la inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, sin hacer distinción al respecto, lo anterior en concordancia con el artículo 565 ib. Por otra parte, observa la Sala que la diligencia fue realizada en las instalaciones de la actora, con la anuencia del representante legal y del revisor fiscal; así la notificación del auto de inspección tributaria cumplió su finalidad de dar a conocer al interesado la decisión de la Administración encaminada a la práctica de una inspección tributaria, sin que hubiera violado el derecho de defensa, por lo cual la pretendida nulidad no tiene vocación de prosperidad. No prospera el cargo. Respecto al argumento según el cual en la liquidación oficial de revisión se encuentra la constancia de notificación de fecha 30 de marzo de 2005, cuando en realidad se efectuó tal diligencia el 31 de marzo de 2005, violando de esta forma, la DIAN, el debido proceso, puesto que la Administración dio por vencido el término para interponer el recurso de reconsideración el 30 de mayo de 2005, un día antes de la fecha real de vencimiento, observa la Sala lo siguiente: Conforme se expuso anteriormente, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración, según el artículo 720 del Estatuto Tributario, no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 720 del Estatuto Tributario expresamente dispone que el término inicia el día de la notificación del acto.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 720

**NOTIFICACION POR CORREO – Se aplica el procedimiento establecido en el artículo 5 de la Ley 788 de 2002 / DEDUCCION POR LA ADQUISICION DE ELEMENTOS PROPIOS PARA EL CUBRIMIENTO PARCIAL DEL SERVICIO FUNERARIO, TALES COMO COFRES FÚNEBRES, VELONES, FLORES – no procede porque no se demostraron los requisitos de las expensas necesarias / DEDUCCION POR SALARIOS – Para que proceda el contribuyente debe aportar el paz y salvo por el pago de aportes parafiscales**

Observa la Sala que el artículo 5º de la Ley 788 de 2002 modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, señalando, en forma expresa, que la notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración, de esta forma, a partir de la entrada en vigencia de esta ley, no tiene aplicación el artículo 1º del Decreto 1350 de 2002, por cuanto esta norma estableció un tratamiento diferente a la notificación por correo de que trata el artículo 566 del ordenamiento fiscal modificado. Observa la Sala que la demandante no refutó los argumentos

planteados por el a quo ni por la Administración. Se limitó a reiterar que en el momento de iniciar las negociaciones y acuerdos de servicios fúnebres prestadas por medio de las distintas funerarias del país, la demandante ya tenía algunas existencias de cofres y elementos de servicio funerario, los que debía consumir como costo o gasto en la operación de Cooinpaz Ltda, sin demostrar que los servicios prestados están contablemente respaldados, que las facturas cumplen con los requisitos legalmente establecidos para demostrar tales erogaciones, que los gastos asumidos son proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para su deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable. Adicionalmente los empleadores deberán demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993. La Sala ha precisado que el paz y salvo por aportes parafiscales es requisito sine qua non de la deducción por salarios, precepto que responde a fines de política pública fiscal, obligación que está contenida expresamente en el artículo 108 del Estatuto Tributario. Observa la Sala que a pesar de que la Administración requirió al contribuyente en repetidas ocasiones (requerimiento ordinario, inspección tributaria, requerimiento especial) para que allegara los correspondientes paz y salvos, la actora se limitó a alegar la procedencia parcial de la deducción sin subsanar las inconsistencias advertidas por la Administración. Acorde con lo señalado por el a quo y lo expresado por esta Corporación, el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 108 del Estatuto Tributario debe ser total, en consecuencia, no se puede pretender el cumplimiento parcial de los presupuestos legalmente establecidos, para acceder al beneficio fiscal reclamado.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 108

#### **CONSEJO DE ESTADO**

#### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D.C., julio veintiocho (28) de dos mil once (2011)

**Radicación número: 66001-23-31-000-2006-00553-02(16981)**

**Actor: COOPERATIVA DE INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ – COOINPAZ LTDA.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, denegatoria de

las súplicas de la demanda instaurada por la Sociedad Cooperativa de Inversiones y Planes de la Paz – Cooinpaz Ltda., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, contra los actos administrativos mediante los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira modificó la declaración de renta presentada por el año gravable 2001.

### I) ANTECEDENTES

La COOPERATIVA INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ LTDA. COOINPAZ LTDA. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2001 el 2 de abril de 2002 con el No. 5302060541600, registró un saldo a pagar de cero (-0-) pesos.

Mediante auto del 10 de octubre de 2003 la Administración comisionó a algunos funcionarios para practicar una Inspección Tributaria en las oficinas de la demandante.

El 20 de octubre de 2003 los funcionarios comisionados realizaron la visita anunciada, atendida por el revisor fiscal de la sociedad, en la que se exhibieron los estados financieros del año gravable 2001, el acta de la asamblea de accionistas, fotocopia del libro mayor y balances y la relación del anexo de cargos diferidos, proveedores, ingresos administrativos, sociales y servicios, entre otra información.

El 9 de febrero de 2004 nuevamente la DIAN realizó una visita a las oficinas de la sociedad, con fundamento en el auto de inspección No. 00224, diligencia que fue atendida por el revisor fiscal de la demandante.

El 30 de junio de 2004 la Administración realizó visita a la actora, con base en el mismo auto de inspección No 00224, diligencia que fue aplazada.

El 1º de julio de 2004 la DIAN reanudó la inspección, diligencia en la que solicitó los registros auxiliares de la cuenta de gasto 513030, aportes al ISS y cuenta 513032 caja año 2001.

El 1º de julio de 2004 se levantó el acta de inspección tributaria No. 100762003000224, en la que se propuso la modificación de la declaración de renta del año gravable 2001 en los siguientes aspectos:

- Adición de ingresos por valor de \$747.849.878.
- Desconocimiento de otras deducciones correspondientes a “Auxilios – donaciones – subsidios” por valor de \$225.719.990.
- Desconocimiento de salarios por \$1.273.772.000.

El 2 de julio de 2004 la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 160762004000149, por medio del cual propuso modificar la declaración de renta presentada por la actora.

El 29 de marzo de 2005 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000018, notificada por correo el 30 de marzo de 2005, en la que se propuso:

- Adicionar el valor declarado de otros ingresos en \$747.850.000, por efecto de la diferencia entre la información reportada por el revisor fiscal por \$1.294.815.503, y la declarada en cuantía de \$546.965.625.
- Desconocer salarios por valor de \$1.273.772.000, por el incumplimiento en el pago de aportes parafiscales.

- Desconocer “otras deducciones” por \$225.720.000, provenientes del concepto “Auxilios, donaciones y subsidios”.

El 27 de mayo de 2005 la demandante interpuso el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión, resuelto mediante la Resolución No. 160772006000002 del 20 de febrero de 2006, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

## II) DEMANDA

Ante el Tribunal Administrativo de Risaralda el apoderado judicial de la sociedad COOPERATIVA DE INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ – COOINPAZ LTDA. solicitó que:

*“Se declare la Nulidad de la resolución No. 160772006000002 de fecha 20 de febrero de 2006, expedida por la División Jurídica de la ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE PEREIRA, notificada personalmente el 24 de febrero de 2006, mediante la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión No. 160642005000018 de fecha 29 de marzo de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira.*

*Se declare la Nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Renta No. 160642005000018 de fecha 29 de marzo de 2006, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, notificada (sic) el 30 de marzo de 2005, mediante la cual se modificó la liquidación privada correspondiente a la declaración de renta y complementarios presentada por mi representada y correspondiente por el año gravable 2001.*

*Se declare la Nulidad del acto administrativo No. 160762004000149 de fecha 2 de julio de 2004, proferido por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, notificada (sic) el 2 de julio de 2004, mediante la cual se propuso la modificación de la liquidación privada correspondiente a la declaración de renta y complementarios presentada por mi representada y correspondiente por el año gravable 2001.*

*Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DE PEREIRA, el restablecimiento del derecho de la demandante declarando en firme su liquidación privada declaración de renta del año gravable y complementario por el año gravable 2001 presentada el día 2 de Abril del año 2002 en el BANCAFE”.*

Citó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 2 y 29.

- Estatuto Tributario: Artículos 556, 664, 683, 705, 714, 730, 742, 771-2 y 779.
- Código de Procedimiento Civil: Artículos 174 y 313
- Código de Comercio: Artículo 358
- Decreto 2503 de 1987: Artículo 77.

El concepto de violación se resume así:

**Violación de los artículos 556, 714 y 779 del Estatuto Tributario; 29 y 313 del Código de Procedimiento Civil, y 77 del Decreto 2503 de 1987.**

La sociedad demandante presentó la declaración de renta por el año gravable 2001 el 2 de abril de 2002, con vencimiento del plazo para declarar del 5 de abril de 2002, según el Decreto 9795 de 2001. De acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 5 de abril de 2004.

La Administración inició investigación tributaria de oficio a la sociedad demandante, actuación que no fue notificada a su representante legal. La diligencia fue atendida por el revisor fiscal, quien no tiene la facultad de representación legal de la sociedad.

Conforme con el artículo 77 del Decreto 2503 de 1987, en concordancia con el artículo 556 del Estatuto Tributario, el auto que ordena la inspección tributaria debe ser notificado al representante legal de la persona jurídica. La Administración, al darle validez jurídica vinculante a la inspección tributaria, violó el artículo 313 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que ésta no puede producir efectos jurídicos por no haber sido notificada en debida forma al representante legal de la sociedad actora.

La sociedad actora solicitó que se declare que al no haber sido notificado el auto comisorio que ordenó la inspección judicial en debida forma al representante legal de la actora, esta actuación no produjo efectos jurídicos y, por ende, no se suspendió el término para notificar el requerimiento especial. En consecuencia, el Requerimiento Especial No. 160762004000149 del 2 de julio de 2004 fue notificado por fuera del término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, por cuanto no operó la alegada suspensión de términos.

**Violación del artículo 705 del Estatuto Tributario por desconocimiento de los términos legales prescritos.**

La sociedad actora alegó que la Administración violó el debido proceso al proferir la liquidación oficial de revisión sin cumplir el requisito procedimental de la expedición del requerimiento especial dentro del término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, razón por la cual se debe declarar la nulidad del Requerimiento Especial No. 160762004000149 del 2 de julio de 2004 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000018 del 29 de marzo de 2005.

**Violación del debido proceso art. 29 de la Constitución Política, violación del artículo 730 del Estatuto Tributario.**

La liquidación oficial de revisión fue entregada por correo el 30 de marzo de 2005, luego, se entiende notificada el 31 de marzo del mismo año. En consecuencia, el término para interponer el recurso de reconsideración debe ser contado a partir del 31 de marzo de 2005 hasta el 31 de mayo de 2005, y no como equivocadamente

lo afirmó la administración al señalar: "...término contado a partir del día 30 de marzo de 2005 hasta el día 30 de mayo de 2005".

**Violación al debido proceso, y violación de los artículos 556 y 747 del Estatuto Tributario.**

La Administración violó el debido proceso que le asiste a la demandante, toda vez que pretende, con fundamento en el artículo 747 del Estatuto Tributario, darle el valor de confesión a las manifestaciones hechas por el revisor fiscal de la compañía, el cual no ostenta la calidad de representante legal de la misma.

La DIAN no valoró las restantes pruebas que obran en el expediente, que demuestran que la demandante tiene agencias en todo el territorio colombiano, divididas en 4 regiones así: Regional Bogotá, Regional Pereira, Regional Villavicencio y Regional Barranquilla.

Cada regional se divide en cabeceras (ciudades principales), las cabeceras son las que están conformadas por las oficinas y los ingresos de los municipios circunvecinos, y por sus propios ingresos.

Los ingresos de las cabeceras los constituyen los propios ingresos de sus oficinas, más los ingresos de los municipios que la conforman. Luego el total de los ingresos de las cabeceras conforman los ingresos regionales, y la sumatoria de la totalidad de los ingresos de las regiones constituye el total de los ingresos del país.

Por ejemplo, para el caso de la regional o zona de Bogotá, sus ingresos se encuentran conformados por los ingresos de las cabeceras agencia Bogotá, Tunja y Bucaramanga, y los ingresos de la cabecera Bogotá están integrados por los de las oficinas en Bogotá y demás oficinas de los municipios cercanos, tales como Fusagasugá, Facatativá, Villeta, Sasaima, sus oficinas locales, entre otros.

La agencia cabecera Bogotá reportó ingresos por la suma de \$546.965.625, tal como está reflejado en los libros oficiales, y la regional Bogotá, que incluye los ingresos de la agencia Bogotá, reportó como total de toda la regional \$1.294.815.203.

Cuando la Administración ordena la adición de ingresos por \$747.850.000 está obligando a la demandante a tributar doblemente por el valor de los ingresos de las demás agencias u oficinas que componen la zona o regional Bogotá.

**Violación al debido proceso por desconocimiento total de salarios pagados por \$1.273.772.000. Violación de los artículos 664 y 683 del Estatuto Tributario.**

La Administración desconoció la totalidad de los salarios pagados por la Cooperativa Inversiones y Planes de la Paz Ltda., por la suma de \$1.273.772.000, correspondientes al año 2001, porque la demandante no aportó la totalidad de los soportes de pago, y paz y salvo de todas las agencias, y porque los soportes remitidos se expidieron en fotocopia, en algunos casos no legibles, y adicionalmente no vinieron acompañados de ninguna relación o auxiliar contable que demostrara la base para la liquidación de los aportes parafiscales y de seguridad social.

La DIAN violó el artículo 742 del Estatuto Tributario, toda vez que omitió la verificación de las planillas de pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales, al Servicio Nacional de Aprendizaje SENA, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar.

**Violación al debido proceso por desconocimiento de deducciones por \$225.720.000. Violación del artículo 683 del Estatuto Tributario.**

La Administración desconoció deducciones por \$225.720.000, derivadas de la adquisición de elementos propios para el cubrimiento parcial del servicio funerario, tales como cofres fúnebres, velones, flores, entre otros. Lo hizo por considerar que los soportes contables se aportaron en fotocopias, y no vinieron acompañados de ninguna relación o auxiliar contable.

Esta afirmación la hace la Administración sin establecer a cuáles documentos se refiere, lo que no permitió al contribuyente ejercer el principio de contradicción de la prueba.

De igual forma el actuar de la Administración es violatorio del artículo 683 del Estatuto Tributario, habida cuenta que es obligación del funcionario propugnar por la adecuada aplicación de las leyes que permitan que no se desmejore, de manera injustificada, la situación del administrado con relación a la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales.

### **III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

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

Alega el demandante que la DIAN violó los artículos 556, 714 y 779 del Estatuto Tributario, toda vez que el auto de inspección tributaria no se le notificó directamente al representante legal de la Cooperativa, argumento que no comparte la Administración, toda vez que, conforme al artículo 565 ib, los autos que ordenen inspecciones tributarias deben notificarse por correo o personalmente.

El auto de inspección tributaria fue notificado en debida forma, puesto que se envió por correo a la dirección informada por el contribuyente, como en efecto ocurrió: *"...a folio 40 obra acuse de recibo Nro. 73924 del Auto Nro. 160762003000224, la cual aparece firmada por CLAUDIA AGUDELO, y fue entregado en la carrera 6 Nro. 15-35 de la ciudad de Pereira el 16 de octubre de 2003"*.

Al quedar demostrado que el auto de inspección tributaria fue notificado en debida forma y que la inspección se realizó dentro del término de firmeza de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2001, sí operó la suspensión de términos prevista en el artículo 706 del Estatuto Tributario y, por ende, tanto el acto preparatorio como el de determinación se notificaron dentro de los plazos legalmente establecidos.

Señaló la DIAN que al notificarse el auto de inspección tributaria y realizarse la diligencia dentro de los dos años siguientes al vencimiento del término para declarar, el plazo de firmeza se suspendió por tres meses más, de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario: *"...lo cual nos da: 05.04.02, fecha de vencimiento para declarar, el 10.10.03, se profiere el auto de inspección y la*



*diligencia se inicia el 20.10.03, por tanto la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 05.07.04, y lo notifica por correo certificado el 02.07.04, según acuse de recibo Nro. 50474 ADPOSTAL, visto a folio 3143, dentro de la oportunidad legal*".

Respecto de la alegada violación del artículo 556 del Estatuto Tributario, por cuanto la visita de inspección tributaria fue atendida por el revisor fiscal del demandante, y no por el representante legal de la Cooperativa, señaló la DIAN que el artículo 556 ib consagra la representación legal de las personas jurídicas, y el revisor fiscal no tiene tal representación, pero lo normal, cuando la Administración realiza una inspección tributaria, es que sea atendida por el contador o el revisor fiscal, y se entiende que está autorizado por el representante legal, ya que está en sus instalaciones y tiene la información y los documentos contables a cargo de la empresa.

Está demostrado que el auto de inspección tributaria se notificó conforme a la normatividad vigente, y se realizó la inspección tributaria. Por tanto, operó la suspensión de términos prevista en el artículo 714 ib, así: "...el requerimiento se notificó el 02.07.04, el contribuyente tenía plazo para contestar hasta el 02.10.04, a partir de esta fecha la liquidadora tiene seis (6) meses para notificar la liquidación de revisión, lo que nos da el 02.04.05, y la liquidación de revisión se notifica el 30.03.05, según acuse de recibo número 20835 de ADPOSTAL, lo que también nos muestra, que el acto de determinación de impuestos quedó notificada dentro del término legal".

Respecto a la alegada violación del artículo 730 del Estatuto Tributario, por la pretermisión de términos para dar respuesta al requerimiento especial, señaló que el contribuyente se notificó del requerimiento especial el 2 de julio de 2004, razón por la cual contaba con tres meses para su respuesta, hasta el 2 de octubre de 2004. Revisado el cuaderno de antecedentes se observó que la Administración no profirió ningún acto en ese lapso, solamente aparece la respuesta del contribuyente el 2 de octubre de 2004.

La Administración notificó la liquidación oficial de revisión el 30 de abril de 2005, y a partir de esta fecha la demandante contaba con el término de dos meses para presentar el recurso de reconsideración, radicado el 27 de mayo de 2005, razón por la cual no se pretermitió ese plazo.

En cuanto a la alegada violación del artículo 747 del Estatuto Tributario respecto de la adición de ingresos por \$1.294.815.503, señaló la DIAN que en el libro auxiliar del contribuyente se encontró que los ingresos por cada una de las agencias presentó un valor total de \$3.460.618.361 por el año gravable 2001, así:

<b>AGENCIA</b>	<b>CUENTA</b>	<b>VALOR</b>
PEREIRA	4125-01-01	\$1.105.727.046
ARMENIA	4125-01-02	366.602.823
CALI	4125-01-03	201.659.596
IBAGUE	4125-01-04	166.414.260
VILLAVICENCIO	4125-01-05	971.253.573
<b>BOGOTA</b>	<b>4125-01-06</b>	<b>546.965.625</b>
YOPAL	4125-01-07	30.994.430
SAN GIL	4125-01-08	8.541.600
DUITAMA	4125-01-09	38.513.388
GARAGOA	4125-01-10	8.401.150
BUCARAMANGA	4125-01-11	4.235.200

TUNJA  
**TOTAL**

4125-01-12

11.309.670  
**\$3.460.618.361**

En los folios 584 a 1047 reposan las pruebas documentales con los datos correspondientes a: apellidos, nombres, cédulas, direcciones, ciudad y total cancelado de las personas, que en la zona de Bogotá cancelaron cuotas a la Cooperativa por el año gravable 2001 en una cifra equivalente a \$1.294.815.503. Esta cifra no es una mera confesión de parte del revisor fiscal, sino que se obtuvo de las pruebas recopiladas por el funcionario investigador dentro de las facultades legales que le otorgó el auto de inspección tributaria.

Hay un listado consecutivo que indica desde el número 1 al 16211, como una relación de Coimpaz Limitada, con Nit. 816.004.746-4, con un título denominado "relación de afiliados recaudo año 2001 zona Bogotá" (folio 1047), que finaliza en el folio 584 con el total cancelado de todos los afiliados, en la suma de \$1.294.815.203.

Existe por tanto una diferencia evidente en los ingresos reportados en la zona de Bogotá así:

AGENCIA	CUENTA	VALOR REPORTADO	VALOR DETECTADO	DIFERENCIA
BOGOTÁ	4125-01-06	\$546.965.625	\$1.294.815.203	747.849.578

La zona de Bogotá, conforme con el listado visible en los folios 584 a 1047, incluye Fusagasugá, Facatativá, Villeta, Sasaima, Tenjo, La Vega y Zipaquirá, entre otros, y los ingresos de esta zona fueron por el año 2001 de \$1.294.815.203.

La Administración probó desde el inicio de la investigación que el valor de \$1.294.815.203 corresponde a la zona de Bogotá, y que de acuerdo con los libros auxiliares de la empresa, dicha zona solo tuvo ingresos por valor de \$546.965.625. Entretanto en la hoja 33 de la demanda se afirma que esos municipios corresponden a la zona de Bogotá, luego no se evidencia una doble tributación, como lo alega la actora, sino una clara omisión de ingresos.

Respecto al no pago de aportes parafiscales señaló la DIAN que dejó constancia en las visitas de inspección y en los actos administrativos que se solicitaron los paz y salvos por concepto de aportes parafiscales, para la procedencia de la deducción por salarios, documentos que no fueron aportados por la demandante.

En cuanto al desconocimiento de otras deducciones por concepto de auxilios, donaciones y subsidios por valor de \$225.720.000, señaló que la Cooperativa realizó una donación a una sociedad limitada, y la demandante lo llevó en su contabilidad como una deducción por el mismo valor, sin cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 125 del Estatuto Tributario.

Señaló la Administración que toda vez que se demostró que la demandante omitió ingresos por \$747.850.000, es procedente la sanción por inexactitud impuesta.

#### **IV) SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante sentencia del 28 de septiembre de 2007, denegó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

Negó las excepciones ineptitud de la demanda por falta de concepto de violación y falta de agotamiento de la vía gubernativa, propuestas por la demandada, por considerar que no se encuentran probadas.

Respecto al fondo del asunto precisó:

**Falta de notificación del auto de inspección tributaria.**

Señaló el *a quo* que la dirección indicada por el contribuyente en su última declaración de renta es la misma que aparece en el RUT, a la que se envió el auto que decretó la inspección tributaria, razón por la cual la Administración obró conforme con los artículos 563 y 566 del Estatuto Tributario.

Según el artículo 779 del Estatuto Tributario los autos que ordenan inspecciones tributarias se notifican personalmente o por correo. Esta última forma se surte mediante la entrega de una copia a la dirección informada por el contribuyente.

La prueba del recibo del acto administrativo por parte del contribuyente se acredita con el certificado expedido por la Administración Postal Nacional y, por ende, la notificación surte sus efectos a partir de su recibo, sin que la norma establezca la exigencia de ser entregado al representante legal de la sociedad contribuyente, lo que sería propio de la notificación personal que, para el caso del auto de inspección tributaria, no es obligatoria sino alternativa, por la notificación por correo.

En el caso concreto el Auto de Inspección Tributaria No. 160762003000224 del 10 de octubre de 2003 fue despachado por correo el 15 de octubre de 2003 a la carrera 6 No. 15-35, siendo notificado conforme al acuse de recibido de certificados 73924, expedido por Adpostal el 16 de esos mismos mes y año.

En la mencionada nota aparece que fue recibido en la dirección del contribuyente, según la firma que allí aparece (Claudia Agudelo), sin que sea objeto de discusión por el demandante el recibo en dicha dirección. Por el contrario, lo confirma en el hecho sexto de la demanda, cuando expresa que el auto de inspección le fue enviado a la carrera 6 No. 15 -35.

**Desconocimiento y pretermisión de términos legales.**

En el caso concreto se encuentra acreditado que el auto de inspección tributaria fue notificado en debida forma, y que la diligencia de inspección se efectuó el 17 de octubre de 2003, razón por la cual operó la suspensión de términos contemplada en el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Conforme lo indican las partes, el plazo para presentar la declaración de renta por el año gravable 2001 era el 5 de abril de 2002, y por efectos de la suspensión de términos, el plazo para notificar el requerimiento especial se amplió hasta el 5 de julio de 2004.

En el folio 3142 del tomo XXI aparece el Requerimiento Especial No. 160762004000149, y según el acuse de recibo No. 50474 de Adpostal, éste fue enviado a la carrera 6 No. 15-35 de Pereira el 2 de julio de 2004, y fue recibido en esa fecha por Lucely Alzate, identificada con la cédula 30.311.277 a las 9:30 A.M. (folio 3143 ). En consecuencia, el requerimiento especial se notificó dentro del término legalmente establecido.

Precisó el *a quo* que aún cuando en la liquidación oficial de revisión y en el auto admisorio del recurso de reconsideración la DIAN aludió, de manera incorrecta, al punto de partida de los términos legales previstos en los artículos 707 y 720 del Estatuto Tributario, no por ello puede concluirse que en el presente caso haya existido reducción de los términos y, en consecuencia, vulneración del derecho de defensa, como lo indica la demandante. En primer lugar, porque tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión la entidad demandada señaló, de manera precisa, en meses, los términos de que disponía la demandante, sin indicar el día de su vencimiento. En segundo lugar, porque el conteo incorrecto de cada uno de los términos fue realizado por la DIAN con posterioridad a la respuesta dada por la Cooperativa Inversiones Planes de la Paz a los actos debidamente notificados y, finalmente, por cuanto en uno y otro casos, el contribuyente pudo presentar los memoriales correspondientes y obtuvo efectivamente respuesta de los mismos por parte de la administración tributaria.

#### **Desconocimiento de Deducciones por auxilios, donaciones y subsidios.**

La DIAN desconoció deducciones por valor de \$225.720.000, por concepto de “adquisición de elementos propios para el cubrimiento parcial del servicio funerario, tales como cofres fúnebres, velones y flores, entre otros”.

En el acta de inspección tributaria obrante a folios 3.120 y s.s. del tomo 21 se indicó que en la diligencia se observaron los contratos de afiliación de servicios funerarios, en los que detallaron los servicios a que se comprometía la accionante.

En los folios 101 y 102 del tomo 1 aparecen los referidos contratos en los que se estipuló que la demandante se comprometía con el afiliado a la prestación de los servicios funerarios, por lo que no es de recibo que el contribuyente incluyera como deducción, bajo el concepto de auxilio, donación o subsidio, las sumas correspondientes a los conceptos descritos, cuando estos corresponden a servicios que estaban pactados con el afiliado, y que la Cooperativa estaba obligada a prestar.

En los folios 142 a 171, tomos 1 y 2, aparece el anexo del auxiliar a la declaración de renta del año 2001, en el que se observa, bajo el código 5160-00-00 Auxilios, Donaciones y Subsidios, las sumas llevadas a deducciones, y que corresponden a conceptos tales como “auxilios, cofres, auxilios misas, auxilios bóvedas, auxilio de flores, auxilio de transporte, auxilio preparada de cuerpos, auxilio de velación, auxilio de cremación, auxilios de cintas, auxilio funerario”, que corresponden a servicios estipulados en los referidos contratos.

Toda vez que la demandante se comprometía con el afiliado a suministrar el servicio por medio de las funerarias previamente establecidas por la Cooperativa, le asiste la razón a la demandada cuando procede a desconocer la deducción por concepto de los auxilios reportados en la declaración privada, razón por la cual se negó el cargo.

#### **Desconocimiento de deducciones por salarios.**

Conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, la falta de pago o de comprobación del pago de los aportes obligatorios parafiscales con la respuesta del requerimiento especial, tiene como consecuencia para el patrono, el desconocimiento de la deducción de los salarios correspondientes.

La demandante aceptó que sólo hizo pago parcial de los aportes parafiscales exigidos por la ley respecto del año 2001, pero estimó que el desconocimiento de las deducciones debe proceder de forma parcial, es decir, respecto de los salarios sobre los cuales no se hayan cancelado los aportes.

Estimó el a quo que para que proceda el reconocimiento de deducciones por salarios debe acreditarse con la respuesta al requerimiento especial el pago de los aportes parafiscales, pero sobre el valor total solicitado como deducción, circunstancia que no ocurrió en el caso concreto, toda vez que, pese a que la demandante en el folio 8.611 expresa que allega fotocopia de todos los recibos de pago por los conceptos de ley sobre los salarios de 2001, no suministró los soportes correspondientes a las zonas de Yopal, Duitama y Garagoa, que son igualmente agencias de la demandante, tal como se confirma con el listado del libro anexo auxiliar a la declaración de renta de 2001, visible en el folio 277 del tomo 2.

Al revisar los documentos anunciados por el demandante, el a quo concluyó que éstos corresponden a sólo una parte de las zonas del País en las cuales tiene agencias la Cooperativa demandante. Además fueron allegados en fotocopia, siendo en algunos casos ilegibles y, en otros, carentes de relación o comprobante de contabilidad, pero en especial no se allegaron los correspondientes paz y salvos de las entidades, por concepto de aportes parafiscales. En consecuencia, no prosperó el cargo.

#### **Invalidez de la confesión del revisor fiscal en que se fundó la DIAN.**

Señaló el *a quo* que, efectivamente, el revisor fiscal no tiene la calidad de representante legal de la Cooperativa demandante y, por lo tanto, le asiste la razón a la parte actora cuando expresó que sus hechos no pueden ser considerados como confesión, porque ésta sólo es predicable del contribuyente legalmente capaz, al tenor del artículo 747 del Estatuto Tributario.

Pese a lo anterior, debe tenerse en cuenta que la adición de ingresos que hiciera la DIAN por \$747.850.000, no solamente obedeció a los hechos manifestados por el revisor fiscal, sino también a que éstos fueron acreditados tanto con el material probatorio recogido en la diligencia de inspección tributaria como con las pruebas que posteriormente se allegaron.

En virtud del auto de inspección tributaria, que obra en el folio 39 del tomo 1, se procedió por parte de los funcionarios a revisar la información contable, encontrando el libro auxiliar anexo a la declaración de renta del año 2001, en cuyo folio 128 aparece la relación de ingresos por las diferentes agencias del país, para un total de \$3.460.629.291, de los que la agencia de Bogotá tuvo ingresos por \$546.965.625, sumas que corresponden, de manera precisa, a las encontradas en la diligencia del 1º de julio de 2004, al revisar el libro mayor y balances (folio 3116 tomo 21), así: "ingresos 4125-00-00 Administrativos y Sociales \$3.460.629.291". En el cuadro soporte aparece que los ingresos por la agencia de Bogotá fueron de \$546.965.625 (folio 3114).

En el folio 1105 del tomo VIII figura el escrito remitido el 4 de diciembre de 2003 por el revisor fiscal a la DIAN, mediante el cual hizo entrega del paquete que contiene los ingresos de las agencias de las zonas de Valledupar y Bogotá, en el que, respecto de esta última aparece que obtuvo ingresos por \$1.294.815.203.

Del análisis de la información enviada por el revisor fiscal, en especial los cuadros contentivos de los ingresos de la zona de Bogotá, y que se encuentra en los folios 584 a 1047 de los tomos 4,5, 6 y 7, se desprende que el total de ingresos consolidado asciende a \$1.294.815.203, suma que coincide con la informada por el revisor fiscal en el oficio del 4 de diciembre de 2003.

Según el demandante, la DIAN sólo tuvo en cuenta la actuación del revisor fiscal, sin valorar que la cooperativa tiene agencias en todo el territorio Colombiano y, por tanto, al adicionar unos ingresos la obliga a tributar doblemente por los ingresos de las agencias que conforman la zona de Bogotá.

Al respecto señaló el *a quo* que lo afirmado carece de sustento probatorio, toda vez que, como se desprende de los cuadros anexos, lo aseverado por la demandante, y aceptado por la DIAN, la zona de Bogotá está conformada por las agencias de la cooperativa demandante ubicadas en Fusagasugá, Facatativá, Villeta, Sasaima, Tenjo, La Vega y Zipaquirá. Por lo tanto, la demandada sí reconoció la existencia de unas agencias que conforman la zona de Bogotá, cuyos ingresos en conjunto ascendieron a \$1.294.815.203.

En cuanto a la alegada doble tributación, dicho argumento se desvirtúa al observar el libro auxiliar anexo a la declaración de renta del año 2001 (folio 128 tomo I), en el que aparece la suma total de ingresos por las diferentes zonas del país, y que corresponde a la reflejada en el libro mayor y balances que se encuentra en el folio 3116 tomo 21, por la suma de \$3.460.629.291.

Al observar la relación que figura en el libro auxiliar, se encontró que no aparecían enlistadas las agencias de Fusagasugá, Facatativá, Villeta, Sasaima, Tenjo, La Vega y Zipaquirá, y ello obedeció a que las mismas hacen parte de la zona de Bogotá, tal como ha sido aceptado por las partes.

Concluyó el Tribunal que los libros contables dan cuenta de que la zona de Bogotá obtuvo unos ingresos en el año gravable 2001 por la suma de \$546.965.625. Sin embargo, la prueba documental recopilada en virtud de las visitas realizadas acreditan que los ingresos reales fueron por valor de \$1.294.815.203; luego la diferencia entre el valor reportado por el contribuyente y el detectado por el ente de administración y control del tributo, asciende a la suma de \$747.849.578, valor que fue adicionado a la declaración de renta cuestionada.

## V) RECURSO DE APELACIÓN

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

### **Inadecuada valoración probatoria, irregularidad en el cómputo de los términos procesales, no declaratoria de la violación al debido proceso.**

Según el *a quo*, el Requerimiento Especial No. 160762004000149 fue recibido el 2 de julio de 2004, razón por la cual el demandante tenía plazo para responderlo hasta el 3 de octubre de 2004, conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, pero por ser el día 3 de octubre festivo, el plazo se extendió hasta el primer día hábil siguiente, esto es, hasta el 4 de los mismos mes y año.

Entre tanto, la demandada computó los términos desde el día 2 de julio de 2004, hasta el 2 de octubre del mismo año, situación que se prueba no solo con la manifestación que hiciera la Administración en la liquidación oficial de revisión,

sino además en el sello de constancia de notificación que se observa en el requerimiento especial.

Alegó la demandante que se violó el debido proceso, toda vez que, según el artículo 566 del Estatuto Tributario, la sentencia C-1114 del 25 de noviembre de 2003, proferida por la Corte Constitucional, y el artículo 121 del Código de Procedimiento Civil, el Tribunal incurre en un error grave al señalar que el término para la respuesta del requerimiento especial vencía el 4 de octubre de 2004, puesto que: *"... si el requerimiento especial fue entregado por correo el 2 de julio de 2004, que correspondía al día viernes, y al ser el día 3 de julio un día inhábil para la DIAN por ser sábado, el 4 un día domingo y el día 5 de julio de 2004 un día lunes festivo, la notificación se surtió para todos los efectos legales el día 6 de julio de 2004, luego el término para que mi representada diese contestación vencía el día miércoles 6 de octubre del año 2004"*.

Al pregonarse un vencimiento anterior (4 de octubre para el tribunal y 2 de octubre para la DIAN) se redujo el término para el ejercicio del derecho de defensa (2 días en el primer caso) y (4 días en el segundo), tiempo en el cual la demandante podía complementar su defensa y solicitar pruebas adicionales.

Por otra parte anotó que según el artículo 77 del Decreto 2503 de 1987 en concordancia con el artículo 556 del Estatuto Tributario, el auto que ordena la inspección tributaria debe ser notificado directamente al representante legal de la persona jurídica. Tanto es así que el artículo 779 del Estatuto Tributario prevé que la inspección tributaria se decretará mediante auto que se notifica por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para la práctica, lo que lleva a concluir que el auto de inspección tributaria debe ser notificado por correo o personalmente al representante legal (presidente, gerente o persona señalada en los estatutos) de la persona jurídica.

Estimó que la DIAN violó los artículos 556 y 779 del Estatuto Tributario, toda vez que no notificó el auto que decretó la inspección tributaria al representante legal de la demandante.

Adujo que en la liquidación oficial de revisión se encuentra la constancia de la notificación, de fecha 30 de marzo de 2005, cuando en realidad se efectuó tal diligencia el 31 de marzo de 2005. Violó de esta forma la DIAN el debido proceso, puesto que la Administración dio por vencido el término para interponer el recurso de reconsideración el 30 de mayo de 2005, un día antes de la fecha real de vencimiento.

#### **Inadecuada interpretación normativa del Decreto 1350 de 2002.**

El Tribunal desconoció que la DIAN efectuó el conteo de los términos de defensa de la demandante desde el mismo día de la supuesta entrega del correo, cuando la jurisprudencia ha sido clara al señalar que los términos se cuentan desde el día siguiente de la fecha de recibo por parte del contribuyente (Decreto 1350 de 2002), con lo que se pretermittieron los términos para la defensa del contribuyente.

**Inadecuada interpretación normativa de los artículos 556 y 779 del Estatuto Tributario; 77 del Decreto 2503 de 1987, violación de los artículos 29 de la Constitución Política y 313 del Código de Procedimiento Civil.  
Desconocimiento de la confesión de la demandada.**

Señaló el demandante que si la DIAN tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 5 de julio de 2004, como ella misma lo confiesa en la contestación de la demanda, y el acto quedó notificado el 6 de julio de 2004, se comprueba que la Administración notificó al contribuyente transcurrido el término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, circunstancia que genera la nulidad de los actos demandados, conforme al artículo 730 ib.

#### **Desconocimiento de deducción por auxilios, donaciones y subsidios.**

Alegó la apelante que el hecho de que ya existieran funerarias, no implica que Cooinpaz Ltda. no pudiese tener sus propios gastos y costos. Además, en el momento de iniciar las negociaciones y acuerdos de servicios fúnebres prestados por medio de las distintas funerarias del país, la demandante ya tenía algunas existencias de cofres y elementos de servicio funerario, los que debía consumir como costo o gasto en la operación de Cooinpaz Ltda, puesto que al inicio de sus actividades debía garantizar a sus afiliados, de forma diligente e idónea, la prestación del servicio, por lo que durante el término de tiempo que le tomó hacer los convenios con las funerarias, debía adquirir sus propios productos.

#### **Desconocimiento de la deducción por salarios.**

El *a quo* no tuvo en cuenta los argumentos planteados por el contribuyente, como tampoco el hecho de que el artículo 664 del Estatuto Tributario, vigente para el momento y aplicable al caso, al definir la sanción por no acreditar el pago de los aportes parafiscales, dispone que habrá desconocimiento de la deducción por salarios si no se acredita el pago correspondiente y los intereses a que haya lugar.

El término “correspondiente” se define como “tener proporción o conexión con otra” o “relación entre dos conjuntos,” con lo que se concluye que la parte que no tiene correspondencia con el pago de parafiscales, es la parte que puede ser desconocida como deducción, y no la totalidad, como se pretende aplicar, o dicho de otra forma, “es que la parte de parafiscales pagada tiene conexión, proporción y relación con la parte de los salarios”.

Por consiguiente, todos los pagos de parafiscales que se hayan efectuado antes del requerimiento, según el artículo 664 del Estatuto Tributario, y que corresponden a una parte o proporción de salarios, deben ser reconocidos y aceptados como deducción.

### **VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

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

La **demandada** señaló que toda vez, que el requerimiento especial suspendió la firmeza de la declaración privada presentada por el contribuyente, que la liquidación de revisión igualmente se expidió y notificó en su oportunidad, y que de las diferentes pruebas allegadas al expediente se determinó legalmente el impuesto sobre la renta a cargo de la actora, se debe desconocer las deducciones por no cumplir con las normas fiscales, y confirmar la sentencia apelada.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### **VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA**



Procede la Sala a analizar los cargos contra la sentencia apelada, propuestos por la parte demandante, con ocasión del recurso de apelación interpuesto contra el fallo del 28 de septiembre de 2007, proferido por el Tribunal Administrativo de Risaralda así:

**Inadecuada valoración probatoria, irregularidad en el cómputo de los términos procesales, no declaratoria de la violación al debido proceso.**

Según la apelante, se violó el debido proceso, toda vez que el Tribunal incurrió en un error grave al señalar que el término para la respuesta del requerimiento especial venció el 4 de octubre de 2004. Si la notificación se surtió para todos los efectos legales el 6 de julio de 2004, el término para contestar el requerimiento venció el miércoles 6 de octubre del mismo año.

Señala el artículo 707 del Estatuto Tributario:

*ARTICULO 707. RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL.  
Dentro de los tres (3) meses siguientes, **contados a partir de la fecha de notificación** del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.*

Para establecer la forma como se deben contabilizar los términos se acude al Código de Régimen Político y Municipal, comoquiera que ni el Estatuto Tributario ni el Código Contencioso Administrativo contienen una regulación sobre el tema, y las reglas establecidas en el Código de Régimen Político y Municipal se aplican “en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa”(art. 59).

El artículo 59[1] citado establece que “Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por año y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal”; y el inciso segundo prevé que “El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 ó 31 días, y el plazo de un año de 365 ó 366 días según los casos”.

Cuando se trata de términos de “meses” o “años”, los plazos corren de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina<sup>1</sup>. Por ello, cuando la norma se refiere, en este caso, al “primer día de plazo” significa la fecha de la notificación o del acto procesal que es el punto de partida para el inicio del cómputo del término que no está establecido en días. Tanto es, que la norma advierte que el plazo de un mes o de un año no siempre tiene el mismo número de días; en el primer caso

---

<sup>1</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencia del 15 de julio de 2010, exp. 16919 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

podrá ser de 28, 29, 30 ó 31 días, y en el segundo, de 365 o 366 días, según corresponda<sup>2</sup>.

Contrario a cuando los términos son fijados en días, los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario, esto es, incluyendo los días inhábiles<sup>3</sup>; es decir, cuando el plazo se fija en meses o en años el plazo comienza a correr de mes a mes o año a año, independientemente de que el día siguiente al de la notificación sea hábil o inhábil; y el primer mes del término finaliza a la media noche del día cuyo número corresponda con el de la fecha de notificación.

La Sala ha precisado que el “*primer día del plazo*” corresponde a la fecha en que se notifica o se ejecuta el acto procesal indicativo del inicio del término, como se expuso en el siguiente pronunciamiento:

*“La Sala advierte, así mismo, que cuando el comentado inciso 2º del artículo 67 del Código Civil, habla de “el primero y el último día de un plazo de meses o años”, la expresión, “el primero”, no tiene la connotación estrictamente literal que, en apariencia, fluye de su texto, esto es, que no se refiere propiamente al día en que debe empezar a contarse el plazo, sino al día en que se notifica o realiza el acto procesal sujeto a plazo de ejecutoria impugnación o decisión; de otro modo, el mencionado inciso 2º resultaría incompatible con el inciso 3º del artículo 68 ib., según el cual “cuando se dice que una cosa debe observarse desde tal día, se entiende que ha de observarse desde el momento siguiente a la media noche del día anterior”, incompatibilidad que se repetiría frente al ya estudiado artículo 120 del Código de Procedimiento Civil, cuyo sentido natural es el de que el día de la notificación o realización del acto no cuenta como primer día del término que deba computarse.*

*La norma de la paridad de los días extremos, así entendida, es, por lo demás, perfectamente demostrable, pues, si la notificación de un acto liquidatorio se efectúa, por ejemplo, el 31 de julio, con plazo de un mes para su reposición, es claro que el término del recurso vencería el 31 de agosto, habiéndose empezado a contar el mismo, no el 31 de julio, sino el 1 de agosto”<sup>4</sup>.*

Sobre la forma de computar los términos de meses o años en diferentes eventos, la Sala se ha pronunciado en varias ocasiones refiriéndose al plazo de un mes para responder el pliego de cargos contado a partir de su notificación<sup>5</sup>, o para expedir el requerimiento especial (dos años a la fecha del vencimiento del plazo para declarar), darle su respuesta (tres meses desde la notificación del

---

<sup>2</sup> Las excepciones legales en las que el número del último día del plazo no coincide con el de iniciación son: “Si el mes en que ha de principiarse un plazo de meses o años constare de más días que el mes en que ha de terminarse el plazo, y si el plazo corriere desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día de este segundo mes” (artículo 59 ibídem) y “Los (plazos) de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil”(artículo 62 ibídem).

<sup>3</sup> El artículo 62 del CRPM prevé que: “En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario.”

<sup>4</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 17 de noviembre de 1995, exp. 7200, C.P. Consuelo Sarria Olcos.

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 27 de octubre de 2005, Exp. 13741, C.P. Héctor Romero Díaz.

requerimiento), o para expedir la liquidación oficial (seis meses desde el vencimiento del plazo para responder el requerimiento) o para recurrirla<sup>6</sup>.

Por las razones expuestas, para la Sala los tres meses para responder el requerimiento especial según el artículo 707 del Estatuto Tributario, no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 707 del Estatuto Tributario expresamente dispone que el término inicia el día de la notificación del acto.

Como la notificación del requerimiento especial se efectuó el 2 de julio de 2004 (folio 3143) la demandante tenía plazo, como más adelante se explicará, para presentar la correspondiente respuesta hasta el 4 de octubre de 2004. La respuesta al requerimiento especial fue presentada el 30 de septiembre de 2004, con número de radicado 022235 en la que anotó la actora:

*“Estando dentro de los términos legales de los 3 meses contados a partir de la fecha de notificación del Requerimiento Especial, nos permitimos informar que no aceptamos parcial ni totalmente los hechos planteados en el Requerimiento de la referencia, por consiguiente no nos acogemos al Artículo 709 del Estatuto Tributario, por lo que no haremos corrección alguna a la Declaración de Renta identificada con el Stiker 5302060541600 presentada el 2 de abril del año 2002 dentro de su oportunidad”.*

Observa la Sala que si bien la DIAN señaló que el contribuyente tenía plazo para contestar el requerimiento especial hasta el 2 de octubre de 2004, cuando el plazo vencía el 4 de octubre del mismo año, tal error no vulneró el derecho de defensa que le asiste al demandante, toda vez que presentó oportunamente la respuesta al requerimiento especial y, adicionalmente, el día 2 de octubre de 2004 correspondió a un día no hábil (sábado), razón por la cual, conforme al artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal, se trasladó el término al primer día hábil siguiente. (lunes 4 de octubre). No prospera el cargo.

Respecto a la alegada violación de los artículos 556 y 779 del Estatuto Tributario por cuanto, a juicio del apelante, la Administración no notificó el auto que decretó la inspección tributaria al representante legal de la demandante, observa la Sala lo siguiente:

Señalan los artículos 556 y 779 del Estatuto Tributario:

*ARTICULO 556. REPRESENTACIÓN DE LAS PERSONAS JURIDICAS. La representación legal de las personas jurídicas será ejercida por el Presidente, el Gerente o cualquiera de sus suplentes, en su orden, de acuerdo con lo establecido en los artículos 372, 440, 441 y 442 del Código de Comercio, o por la persona señalada en los estatutos de la sociedad, si no se tiene la denominación de presidente o gerente. Para la actuación de un suplente no se requiere comprobar la ausencia temporal o definitiva del principal, sólo será necesaria la certificación de la Cámara de Comercio sobre su inscripción en el registro mercantil. La sociedad también podrá hacerse representar por medio de apoderado especial.*

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de octubre de 2004, Exp. 14089, C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 10 de febrero de 2005. Exp. 14054 y 11 de septiembre de 2006, Exp. 14873, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

*ARTICULO 779. INSPECCIÓN TRIBUTARIA. <Artículo modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> 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 auto de inspección fue notificado por correo certificado a la dirección informada por el contribuyente, aspecto sobre el cual no existe discusión. En el folio 40 (tomo 1) aparece el acuse de recibo del Auto de Inspección Tributaria No. 160762003000224 del 10 de octubre de 2003, en la que se indica que el acto fue recibido por Claudia Agudelo, identificada con la cédula de ciudadanía No. 42.136.489, el 16 de octubre de 2003.

El Estatuto Tributario no consagra la obligatoriedad de notificar el auto de inspección tributaria al representante legal de las sociedades, el artículo 779 ib expresamente señala que la **inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente**, sin hacer distinción al respecto, lo anterior en concordancia con el artículo 565 ib.

Por otra parte, observa la Sala que la diligencia fue realizada en las instalaciones de la actora, con la anuencia del representante legal y del revisor fiscal; así la notificación del auto de inspección tributaria cumplió su finalidad de dar a conocer al interesado la decisión de la Administración encaminada a la práctica de una inspección tributaria, sin que hubiera violado el derecho de defensa, por lo cual la pretendida nulidad no tiene vocación de prosperidad. No prospera el cargo.

Respecto al argumento según el cual en la liquidación oficial de revisión se encuentra la constancia de notificación de fecha 30 de marzo de 2005, cuando en realidad se efectuó tal diligencia el 31 de marzo de 2005, violando de esta forma, la DIAN, el debido proceso, puesto que la Administración dio por vencido el término para interponer el recurso de reconsideración el 30 de mayo de 2005, un día antes de la fecha real de vencimiento, observa la Sala lo siguiente:

Conforme se expuso anteriormente, los dos meses para interponer el recurso de reconsideración, según el artículo 720 del Estatuto Tributario, no iniciaron el día siguiente al de la notificación, porque no es un plazo fijado en días. El artículo 720 del Estatuto Tributario expresamente dispone que el término inicia el día de la notificación del acto.

En el folio 9373 (tomo 65) se observa que la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000018 fue proferida el 29 de marzo de 2005, y notificada por correo certificado, según el certificado de Adpostal correspondiente al acuse de recibido 20835 (folio 9374 tomo 65), el 30 de marzo de 2005 a la dirección informada por el contribuyente.

En consecuencia, contrario a lo afirmado por la apelante, los dos meses para la interposición del recurso de reconsideración vencieron el 30 de mayo de 2005. No prospera el cargo.

#### **Inadecuada interpretación normativa del Decreto 1350 de 2002.**

Según el apelante, el Tribunal desconoció que la DIAN efectuó el conteo de los términos de defensa de la demandante desde el mismo día de la supuesta entrega del correo, cuando la jurisprudencia ha sido clara al señalar que los términos se cuentan desde el día siguiente de la fecha de recibo por parte del contribuyente (Decreto 1350 de 2002), con lo que se pretermiten los términos para la defensa del contribuyente.

Observa la Sala que el artículo 5º de la Ley 788 de 2002<sup>7</sup> modificó el artículo 566 del Estatuto Tributario, señalando, en forma expresa, que la notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración, de esta forma, a partir de la entrada en vigencia de esta ley, no tiene aplicación el artículo 1º del Decreto 1350 de 2002<sup>8</sup>, por cuanto esta norma estableció un tratamiento diferente a la notificación por correo de que trata el artículo 566 del ordenamiento fiscal modificado. No prospera el cargo.

#### **Inadecuada interpretación normativa de los artículos 556 y 779 del Estatuto Tributario; 77 del Decreto 2503 de 1987. Violación de los artículos 29 de la**

---

<sup>7</sup> ARTÍCULO 5º. NOTIFICACIÓN POR CORREO. Modifícase el artículo 566 del estatuto Tributario, el cual queda así: "Artículo 566. Notificación por correo. La notificación por correo se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la dirección informada por el contribuyente a la Administración.

<sup>8</sup> **ARTÍCULO 1º**-Notificación a través de correo. Para efectos de la notificación por correo de que trata el artículo 566 del estatuto tributario, deberá enviarse copia del acto correspondiente, por correo certificado, a la dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. La notificación tendrá efectos a partir del día siguiente a la fecha de recibo del acto administrativo por parte del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, de acuerdo con la certificación expedida por la Administración Postal Nacional.

**Constitución Política y 313 del Código de Procedimiento Civil.  
Desconocimiento de la confesión de la demandada.**

Alegó el apelante que si la DIAN tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 5 de julio de 2004, como ella misma lo confiesa en la contestación de la demanda, y el acto quedó notificado el 6 de julio de 2004, se comprueba que la Administración notificó al contribuyente transcurrido el término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, circunstancia que genera la nulidad de los actos demandados, conforme al artículo 730 ib.

Observa la Sala que en los folios 158 y siguientes del cuaderno principal figura la contestación a la demanda presentada por la DIAN. En el folio 160 la demandada señaló: *“Al notificarse auto de inspección tributaria y realizarse la inspección tributaria dentro de los dos (2) años siguientes al vencimiento para declarar, el plazo de firmeza se suspendió por 3 meses más de conformidad con el artículo 706 ib, lo cual nos da: 05.04.02, fecha de vencimiento para declarar, el 10.10.03, se profiere el auto de inspección y la diligencia se inicia el 20.10.03, por tanto la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 05.07.04 y lo notifica por correo certificado el 02.07.04, según acuse de recibo Nro. 50474 ADPOSTAL, visto a folio 3143, dentro de la oportunidad legal”.*

El mismo argumento lo repitió la Administración en el texto de la contestación a la demanda en los folios 162 y 163, razón por la cual no es exacta la afirmación planteada por la apelante.

Por el contrario, en el folio 3142 (tomo XXI) se observa que el Requerimiento Especial No. 160762004000149 fue proferido el 2 de julio de 2004, y notificado por correo certificado según el certificado de Adpostal correspondiente al acuse de recibido 50474 (folio 3143 tomo XXI) el 2 de julio de 2004 a la dirección informada por el contribuyente. No prospera el cargo.

**Desconocimiento de deducción por auxilios, donaciones y subsidios.**

Alegó la apelante que la DIAN desconoció deducciones por \$225.720.000, derivadas de la adquisición de elementos propios para el cubrimiento parcial del servicio funerario, tales como cofres fúnebres, velones, flores, entre otros.

Señaló que en el momento de iniciar las negociaciones y acuerdos de servicios fúnebres prestadas por medio de las distintas funerarias del país, la demandante ya tenía algunas existencias de cofres y elementos de servicio funerario, los que debía consumir como costo o gasto en la operación de Cooinpaz Ltda, puesto que al inicio de sus actividades debía garantizar a sus afiliados, de forma diligente e idónea, la prestación del servicio, por lo que durante el término de tiempo que le tomó hacer los convenios con las funerarias debía adquirir sus propios productos.

Observa la Sala que en el folio 67 del expediente figura copia del memorando explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000018 del 29 de marzo de 2005 en la que la DIAN rechazó la deducción solicitada así:

*“Para la verificación de la realidad de lo aquí afirmado se procedió a constatar en los soportes anexos que cumplieran los requisitos de ley para ser aceptados como deducción de lo cual resulta:*

*Igual que en el caso anterior se aportan fotocopias que no vienen acompañados de ninguna relación o auxiliar contable o*

*comprobante de contabilidad, donde se pueda verificar la correcta inclusión, se anexan fotocopias de recibos, cuentas de cobro y otros documentos sin denominación alguna, que no cumplen con los requisitos para su aceptación y no se demuestra lo afirmado sobre ‘ el lleno de los requisitos legales, incluyendo retenciones en la fuente’.*

*“... ”*

*Las pruebas deben cumplir con requisitos de existencia, validez y eficacia, de tal suerte que si bien una factura que no reúna los requisitos a que aluden los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario existe y es válida como medio para demostrar el hecho económico de la venta, fiscalmente es ineficaz por falta de los requisitos que como medio de prueba condicionan, su aceptación”.*

*“... ”*

*Ahora que Cooinpaz establezca en sus contratos que presta “servicios” da pie para pensar que su actividad no es la compra venta de cofres, flores, etc y menos que descargue el valor llevado a esta cuenta contra su principal proveedor de servicios, el cual y siguiendo en la línea del contrato, se asume que debe aportar todos los elementos necesarios para prestar el servicio funerario, sin que Cooinpaz tenga que “comprar” estos elementos y luego cargarlos a su principal proveedor de servicios y que entre otras cosas, fue con el único proveedor que realizó esta operación”.*

El a quo negó el cargo propuesto. Para el efecto precisó que en los folios 101 y 102 del tomo 1 figuran los contratos de afiliación de servicios funerarios suscrito entre la demandante y sus afiliados, en los que se estipula lo siguiente:

*“Mediante el presente contrato de afiliación la Cooperativa Inversiones y Planes de la Paz Ltda. COOINPAZ LTDA, quien para efectos de este contrato de afiliación se denominará la COOPERATIVA por una parte, y por la otra, la persona y/o entidad que asuma la responsabilidad ante ella quien acepta las cláusulas de este contrato de afiliación se denominara el CONTRATANTE, quien quedará identificado con los datos detallados más adelante, conviene celebrar un CONTRATO DE AFILIACIÓN que garantiza la prestación de servicios funerarios en la funeraria dispuesta por la Cooperativa. En el caso, de desaparición de uno o más cuerpos, al titular de este Contrato de Afiliación, se le entregará un auxilio por cada cuerpo desaparecido... la COOPERATIVA COOINPAZ LTDA., no reconocerá dinero en efectivo al afiliado y/o beneficiario de este contrato de afiliación, por concepto diferente a lo arriba estipulado. LA COOPERATIVA COOINPAZ LTDA., solamente reconocerá el servicio funerario en la Funeraria dispuesta por la Cooperativa, con una autorización en nuestras sedes, por escrito al momento de utilizar dicho servicio funerario para que el servicio sea autorizado a nivel nacional en la funeraria dispuesta por la Cooperativa, siempre y cuando el afiliado se encuentre a paz y salvo con el pago de sus cuotas en las fechas pactadas...”.*

*Se relacionan los servicios funerarios a prestar así:*

*“Cofre Mortuorio  
Preparación del Cuerpo  
Velación del Cuerpo  
Traslado del Cuerpo  
Carroza Fúnebre  
Derechos de Iglesia  
Avisos Murales  
Cinta para la Carroza  
Servicio Telefónico  
Diligencias generales de agencia  
Derechos de Bóveda”.*

El Tribunal concluyó que, según lo estipulado en los referidos contratos, la demandante se comprometía con el afiliado a la prestación de los servicios antes transcritos, por lo que no es de recibo que el contribuyente incluyera como deducción, bajo el concepto de auxilio, donación o subsidio, las sumas correspondientes a los conceptos descritos, cuando éstos corresponden a servicios que estaban pactados con el afiliado, y que la Cooperativa estaba obligada a prestar.

Observa la Sala que la demandante no refutó los argumentos planteados por el *a quo* ni por la Administración. Se limitó a reiterar que en el momento de iniciar las negociaciones y acuerdos de servicios fúnebres prestadas por medio de las distintas funerarias del país, la demandante ya tenía algunas existencias de cofres y elementos de servicio funerario, los que debía consumir como costo o gasto en la operación de Cooimpaz Ltda, sin demostrar que los servicios prestados están contablemente respaldados, que las facturas cumplen con los requisitos legalmente establecidos para demostrar tales erogaciones, que los gastos asumidos son proporcionales y tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta. No prospera el cargo.

#### **Desconocimiento de la deducción por salarios.**

Según la apelante, todos los pagos de parafiscales que se hayan efectuado antes del requerimiento, según el artículo 664 del Estatuto Tributario y que corresponden a una parte o proporción de salarios, deben ser reconocidos y aceptados como deducción, conforme al artículo 664 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que el desconocimiento total de la deducción por salarios en cuantía de \$1.273.772.000 obedeció al incumplimiento por parte de la demandante de acreditar los requisitos exigidos en el artículo 108 del Estatuto Tributario para el efecto, como son los paz y salvos de los aportes parafiscales y el paz y salvo de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

En el Requerimiento Especial No. 160762004000149 del 2 de julio de 2004 la Administración, con fundamento en las conclusiones plasmadas en el acta de inspección tributaria No. 160762003000224 del 10 de octubre de 2003 (folio 47 del cuaderno principal), precisó: (folio 37 c.p.)

*“El desconocimiento del valor total de los salarios se da, por cuanto, si bien en la diligencia de inspección así como en el oficio ya mencionado (Radicado No. 023572 del 6 de noviembre de 2003) se aportaron algunos paz y salvos del pago de aportes*



*parafiscales como es el caso de las agencias de Armenia, Pereira y Villavicencio, **no se acredita el cumplimiento legal de los aportes al sistema de seguridad social previsto en la Ley 100 de 1993.** De otro lado en los casos en los cuales se acredita el pago de aportes de la Ley 100 de 1993 no se acreditó el pago de los aportes parafiscales, como es el caso de las demás agencias”.*

En la Resolución No. 160772006000002 del 20 de febrero de 2006, por medio de la cual la Administración resolvió el recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial de revisión demandada, la DIAN precisó al respecto: (folio 82 c. p.)

*“... esta División manifiesta, contrario a lo expresado en su escrito por el señor gerente de la cooperativa, que era su obligación haber demostrado con los certificados de paz y salvo expedidos por las respectivas entidades, la cancelación de los aportes parafiscales sobre el valor total solicitado como deducción (\$1.273.772.000 – código CE del formulario), como también haber demostrado el pago de los aportes obligatorios de la ley 100 de 1993. Sin embargo, **revisado el acerbo probatorio recaudado, no aparece constancia alguna que lo hubiera hecho:***

*En efecto, pese a que la comisión auditora le solicitara en repetidas oportunidades al contribuyente, más concretamente a su revisor fiscal, se sirviera allegar los correspondientes certificados de paz y salvo por concepto de aportes parafiscales, como también de aportes de la Ley 100/93, en el transcurso de las diligencias se allegaron algunos certificados de paz y salvo de parafiscales correspondientes a las ciudades de Pereira, Armenia y Villavicencio, como también soportes contables correspondientes a varias agencias de la cooperativa, y contentivas de 820 folios.*

*Sin embargo, dichos documentos **soportes fueron allegados en fotocopias sin que estuvieran acompañados de comprobante de contabilidad**, que permitiera comprobar los valores base para la liquidación de los aportes parafiscales y de seguridad social, desconociéndose lo preceptuado por los artículos 123, 124 del Decreto 2649 de 1999, que reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia. Adicionalmente se incumplieron las normas establecidas en los artículos 51, 53 y 55 del Código de Comercio”.*

Ahora bien, señala el artículo 108 del Estatuto Tributario:

**ARTICULO 108. LOS APORTES PARAFISCALES SON REQUISITO PARA LA DEDUCCIÓN DE SALARIOS.** Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), **deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.**  
<Inciso adicionado por el artículo 83 de la Ley 223 de 1995, con la

*siguiente frase:> **Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.** Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar.*

*PARÁGRAFO. Para que sean deducibles los pagos efectuados por los empleadores cuyas actividades sean la agricultura, la silvicultura, la ganadería, la pesca, la minería, la avicultura o la apicultura, a que se refiere el artículo 69 de la ley 21 de 1982, por concepto de salarios, subsidio familiar, aportes para el SENA, calzado y overoles para los trabajadores, es necesario que el contribuyente acredite haber consignado oportunamente los aportes ordenados por la citada ley.*

El artículo 108 del Estatuto Tributario dispone que los salarios son deducibles siempre que se acredite el pago de los aportes parafiscales; es decir, se requiere que el contribuyente haya pagado los aportes al subsidio familiar, SENA, ISS y al I.C.B.F. como requisito ineludible para su deducibilidad. Para ese efecto, el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el respectivo año gravable.

Adicionalmente los empleadores deberán demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

La Sala ha precisado que **el paz y salvo por aportes parafiscales es requisito sine qua non de la deducción por salarios**, precepto que responde a fines de política pública fiscal<sup>9</sup>, obligación que está contenida expresamente en el artículo 108 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que a pesar de que la Administración requirió al contribuyente en repetidas ocasiones (requerimiento ordinario, inspección tributaria, requerimiento especial) para que allegara los correspondientes paz y salvos, la actora se limitó a alegar la procedencia parcial de la deducción sin subsanar las inconsistencias advertidas por la Administración.

Acorde con lo señalado por el a quo y lo expresado por esta Corporación, el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 108 del Estatuto Tributario debe ser total, en consecuencia, no se puede pretender el cumplimiento parcial de los presupuestos legalmente establecidos, para acceder al beneficio fiscal reclamado. No prospera el cargo.

En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada que denegó las súplicas 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 y por autoridad de la ley,

#### **F A L L A:**

---

<sup>9</sup> Sentencias del 9 de julio de 2010. exp. 16516 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 10 de marzo de 2011, exp. 16966 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

**CONFIRMASE** la sentencia de 28 de septiembre de 2007, dictada por el Tribunal Administrativo de Risaralda dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la COOPERATIVA DE INVERSIONES Y PLANES DE LA PAZ – COOINPAZ LTDA. contra la DIAN.

**RECONÓCESE** personería a la abogada Nidia Amparo Pabón Pérez como apoderada de la DIAN, conforme al poder que obra a folio 335 del expediente.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**