

AUTO DE APERTURA – Es un acto que no da inicio a la actuación administrativa. Acto de trámite / DERECHO DE DEFENSA – No se afecta si no se expide o notifica el auto de apertura

La expedición de un auto de apertura no es requisito para la posterior modificación de las declaraciones tributarias, como si lo es el requerimiento especial, por lo que la omisión de notificación del auto de apertura no genera efecto alguno. Esto significa, que si no se profiere el auto de apertura, ello no impide que se adelante el proceso de determinación oficial del tributo. En ese sentido, el artículo 565 del Estatuto Tributario no menciona al auto de apertura, como aquellas actuaciones que deben ser notificadas por correo o personalmente, ni tampoco puede inferirse que hace parte de las “demás actuaciones administrativas” a las que se refiere la norma, pues las actuaciones administrativas que deben ser conocidas por el contribuyente, son aquellas que lo afectan, como son los requerimientos, los emplazamientos, las citaciones, los traslados de cargos, los autos que ordenen inspecciones tributarias y en general las actuaciones que dispongan la práctica de pruebas puesto que son medidas preparatorias de los actos definitivos de determinación oficial del impuesto. El auto de apertura es un acto que no da inicio a la actuación administrativa, no decreta pruebas, ni está señalado como requisito previo al acto definitivo de determinación del impuesto. Se trata de una actuación de trámite, que no está prevista en el Estatuto Tributario, sino que fue establecida por la Administración tributaria para efectos de control, por lo que sólo tiene efectos hacia su interior. Por tanto, si se omite su expedición o su notificación, no se afecta en modo alguno el derecho de defensa del contribuyente, ni se dejan de lado las formalidades propias del proceso tributario, es decir, no se vulnera el debido proceso del contribuyente.

INSPECCION CONTABLE – Cuando se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta deberá formar parte de dicha actuación / CONTADORA PUBLICA – Debe suscribir el acta de inspección contable

Para la Sala, esta situación no es contraria a lo dispuesto por los artículos 782 del Estatuto Tributario y 271 de la Ley 223 de 1995, toda vez que la primera de estas normas dispone en su último inciso que “cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación.” En el presente caso, de la inspección contable y de las demás pruebas practicadas se derivó la expedición del requerimiento especial, actos que fueron notificados de forma conjunta. Tampoco se demostró que la inspección contable no hubiese sido realizada bajo la responsabilidad de la contadora pública comisionada para el efecto, como se pudo constatar en la respectiva acta de inspección contable, que obra en los folios 13 a 16 del cuaderno principal donde se aprecian las firmas del Representante Legal y del contador de la sociedad investigada y de los funcionarios comisionados, Xiomara Daza Ramírez contadora publica con tarjeta profesional 40.794-T y la funcionaria Edith Solórzano Dangond.

PRUEBA TRASLADADA EN IMPUESTOS – No es indispensable el requerimiento previo. Se permite en la diligencia para revisar el impuesto sobre la renta

El traslado de pruebas a diferencia de lo considerado por el Tribunal, es procedente, no sólo por la facultad de fiscalización que tiene la Administración acorde con el artículo 684 del Estatuto Tributario sino porque no es indispensable

para efectos del traslado de pruebas el requerimiento previo del contribuyente a fin de que pueda surtir el traslado probatorio, esto en concordancia con los principios de economía, celeridad y eficacia establecidos en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo que rigen la actuación de la Administración. Las pruebas fueron trasladadas mediante Auto de Traslado No. 004 de 2004-02-06 y de dichos hechos se da cuenta al contribuyente en el Requerimiento Especial, razón por la cual se concluye que tuvo la oportunidad procesal de controvertirlas. Según se puede apreciar la Administración en momento alguno tuvo en cuenta como pruebas las de una persona diferente a la de la demandante a fin de modificar la liquidación privada de esta, toda vez que las pruebas trasladadas del impuesto a las Ventas Acta de Verificación No 2406320030000072, 73 y 74 (Fls 9 a 11 del cn Ppal) al impuesto de Renta, efectivamente pertenecían al mismo contribuyente, Reyes López y Cia Ltda. Además no es cierto que la prueba trasladada deba tener la misma naturaleza que la prueba de destino, pues no tendría finalidad alguna hacer dicho traslado mas aún como lo dice la Administración “qué sentido tendría volver a practicar una prueba que ya reposaba en la Administración y que se practicó en otro expediente de la misma parte con todas las formalidades legales.”

NOTA DE RELATORIA: Sobre la prueba trasladada se cita sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 22 de septiembre de 2005, Rad. 14559, M.P. Ligia López Díaz

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero Ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., once (11) de marzo de dos mil diez 2010

Radicación número: 2001-23-31-000-2005-02356-01(16920)

Actor: REYES LOPEZ COMPAÑÍA LIMITADA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la Sentencia del 11 de octubre de 2007 del Tribunal Administrativo del Cesar, que acogió las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 8 de abril de 2002, la sociedad REYES LÓPEZ Y COMPAÑÍA LIMITADA, presentó declaración de renta por el año gravable 2001, radicada con el número 0162803054885, en el Banco de Bogotá.

Mediante Auto de Apertura No 24063200300516 del 5 de junio de 2003 se ordenó iniciar investigación tributaria a la sociedad demandante. Un mes y 22 días antes de que se dictara este Auto, se ordenó por parte de la Administración una verificación o cruce mediante autos No. 24063200300072, 73, 74 de fecha 14 de abril de 2003 por el impuesto del IVA, periodos 4, 5 y 6, y se practicó visita el día 5 de mayo de 2003, la cual fue concluida el 18 de julio de 2003.

En desarrollo de la investigación se ordenó “Inspección Contable” mediante Auto No 240632003000007 del 5 de noviembre de 2003, la inspección se realizó el día 13 de noviembre de 2003, de la cual se levantó acta No 240632003000007.

El 6 de febrero de 2004 se profiere Auto de traslado de pruebas No 0004 de la División de Fiscalización, a fin de que formen parte probatoria dentro de la Inspección Contable.

El 2 de marzo de 2004 se le notifica a la sociedad demandante el Requerimiento Especial No 240632004000006 del 26 de febrero de 2004, proferido por la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Valledupar, en la que propuso la modificación de la liquidación privada por el Impuesto sobre la Renta año gravable 2001 y se anexa acta de Inspección Contable No 240632003000007 del 13 de noviembre de 2003.

El 3 de junio de 2004, el contribuyente da respuesta al requerimiento especial, anexa documentos y aporta una corrección de la declaración de renta del 2001, con el No de radicación 01494020593379 presentada en el Banco de Bogotá, en dicha corrección y respuesta al requerimiento acepta los costos y deducciones rechazadas por la División de Fiscalización, incrementando el saldo a pagar en \$ 50.116.000

La Administración profiere Liquidación Oficial de Revisión No 240642004000028 del 4 de noviembre de 2004 notificada el 16 de noviembre de 2004 modificando la Liquidación Privada No 1494020593379 del 3 de junio de 2004, por concepto del impuesto de Renta año gravable 2001. Frente a la Liquidación de Revisión, el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración el 17 de enero de 2005.

El 28 de junio de 2005, se le notificó al contribuyente la Resolución No 240012005000002 del 27 de mayo de 2005, mediante la cual se resuelve y se confirma la Liquidación Oficial de Revisión de Renta.

DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad REYES LÓPEZ & COMPAÑÍA LIMITADA, solicita se declare la nulidad de la Resolución No 240012005000002 del 27 de mayo de 2005 y, de la Liquidación Oficial de Revisión No 2406420040000028 del 4 de noviembre de 2004, expedidas por la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Valledupar, mediante las cuales se modificó la liquidación privada de Renta, correspondiente al año gravable 2001 de la sociedad demandante.

Así mismo, solicita confirmar en todas sus partes la liquidación privada contenida en la declaración de Renta de la sociedad demandante, correspondiente al año gravable 2001 y presentada en el Banco de Bogotá el 3 de junio de 2004, bajo el número 01494020593379.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 565, 683, 742, 743, 744, 745, 746 y 782 del Estatuto Tributario; 271 de la Ley 233 de 1995 y 515, 516 y 525 del Código de Comercio.

En síntesis argumentó:

Se puede afirmar, sin temor a equivocaciones, que hablar del debido proceso, se traduce para el administrado en una garantía que materializa el derecho de defensa. Entonces cuando la Administración no da cabal cumplimiento a todas y cada una de las actuaciones a las que está obligada dentro del proceso administrativo, estaría violando el derecho que tienen los particulares a dar respuesta a cualquier imputación o cargo que la primera haga a estos últimos.

Hubo inexistencia de notificación de la apertura y vinculación a la investigación tributaria. Según el artículo 565 del Estatuto Tributario, todas las actuaciones deben ser notificadas, en principio, personalmente o por correo, al relacionar los actos de obligatoria notificación y, concluye haciendo alusión a todas las demás actuaciones administrativas.

En el presente asunto, a la sociedad se le visita en el establecimiento de su propiedad en desarrollo de una verificación o cruce ordenado, bajo el supuesto de que el investigado es la persona natural y contribuyente Campo Elías Reyes Pacheco. Un mes y 21 días antes de que se le abriera investigación a la sociedad demandante, se practicó visita de “cruce” el día 5 de mayo de 2003 –un mes antes de la apertura-, la cual duró dos meses trece días. Posteriormente se pretende hacer valer dicho cruce contra una persona distinta. Si bien, coincide el representante legal con el contribuyente persona natural, no se puede pensar que la sociedad estaba notificada de dicha investigación porque esto no se adujo al momento de la visita.

Es a todas luces ilegal la actuación de la Administración que “engañó” a la sociedad contribuyente, porque realiza actos ordenados en un “auto de apertura de la investigación” sin que aquel tuviera conocimiento de la finalidad de la actuación administrativa.

Solo un conocimiento formal de dicha investigación permite que la práctica de pruebas se pueda oponer al investigado posteriormente y sirvan de

fundamento probatorio de un requerimiento especial y de una liquidación oficial de revisión.

Como tercer punto plantea la inexistencia de la inspección contable y la nulidad del acta de dicha inspección, toda vez que no se cumplió la exigencia de la ley 223 de 1995, artículo 21, en el sentido de que la inspección contable debe “ser realizada bajo la responsabilidad de un contador público”. La sola firma posterior del acta no es suficiente para dar cumplimiento a la condición o requisito que exige la ley para que la prueba sea válida, teniendo en cuenta que el artículo 782 del E.T. exige para su validez que sea suscrita por las partes intervinientes y no solo por los funcionarios de la DIAN. Además, el acta de inspección contable no puede ser notificada adjunta al requerimiento especial, ya que el artículo 782 *ejusdem*, exige que se entregue copia al momento de cerrar dicha inspección y en ningún otro momento diferente. Confunden los funcionarios dicha acta con la de Inspección Tributaria que sí es susceptible de ser notificada anexa al requerimiento especial.

La existencia de dos actas para una misma inspección constituye una irregularidad insalvable dentro del proceso de determinación oficial, pero, además, ambas adolecen de nulidad y, en consecuencia no tienen ningún valor probatorio ni constituyen plena prueba que desvirtúe la declaración privada.

Como cuarto punto aduce la ilegalidad del traslado de prueba, los documentos a trasladar fueron recaudados a través de una “visita de verificación” que no constituye prueba por sí misma, su diligencia no requiere de mayor formalidad, su finalidad es obtener información de terceros y no requiere de la participación de un profesional de la contaduría. Por otra parte, lo que se pretendió trasladar era una prueba documental, que a la luz de los artículos 765 y 766 del Estatuto Tributario, sólo es susceptible de ser trasladada a solicitud de los contribuyentes y no por iniciativa de la Administración tributaria, violándose flagrantemente el artículo 185 del C.P.C.

El auto de traslado de pruebas No 0004 del 6 de febrero de 2004, no especifica ni determina los documentos a trasladar a la inspección contable, toda vez que no define cuáles son los números de folios a trasladar, solo habla de cantidad (53 folios). Además, el auto de traslado no fue notificado y lo más aberrante es la inoportunidad del traslado, teniendo en cuenta que la inspección contable se había cerrado 2 meses y 23 días antes del traslado de la prueba.

En quinto lugar, expone la demandante que hubo falta de aplicación del principio de justicia, no hubo evasión de impuestos, teniendo en cuenta que un hecho económico no puede generar o causar doble tributación, la DIAN no tuvo en cuenta, al momento de revisar el resumen diario de post-ventas, que todas pertenecían al mismo establecimiento de comercio pero que este tuvo dos dueños diferentes en el mismo periodo gravable 2001, causando doble tributación sobre un mismo hecho económico.

Por todo lo anterior, sostiene que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración y la Liquidación Oficial de Revisión carecen de fundamento legal válido que sirva de soporte y, en consecuencia, son manifiestamente ilegales.

OPOSICIÓN

La parte demandada se opuso a las pretensiones del actor.

El derecho de defensa se garantizó en todo momento desde el inicio de la investigación, ya que al contribuyente se le notificaron las siguientes actuaciones: el Auto de inspección contable, el emplazamiento para corregir, el Requerimiento Especial, la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración. En este caso, el demandante utiliza cada uno de los medios de defensa que tiene, no sólo da respuesta al requerimiento especial hecho por la Administración, sino

que antes de eso aporta pruebas y luego se le da la oportunidad legal para interponer el recurso de reconsideración como efectivamente lo hizo.

En cuanto al Auto de apertura No 24063200300516 del 5 de junio de 2003, el hecho de no haber sido notificado no afecta directamente a la sociedad demandante, ya que tal como lo manifestó la DIAN, a través del concepto 076370 del 26 de noviembre de 2002, el auto de apertura de un expediente es una actuación interna de la Administración como sistema para llevar el control de los expedientes por cada uno de los impuestos o el cumplimiento de los deberes formales. Como actuación interna y por ser solamente un elemento de control, no puede predicarse del Auto de Apertura que sea un acto administrativo sino apenas un acto de la Administración, siendo este un acto que contiene instrucciones para la buena marcha de la Administración y que, de suyo, no produce efectos en relación con terceros.

Erróneamente el contribuyente asevera que la Administración engañó a la sociedad REYES LÓPEZ & CIA LTDA, al utilizar las pruebas recaudadas en un proceso que se le seguía a la persona natural, CAMPO ELIAS REYES LÓPEZ, quien es representante legal de la sociedad; cabe aclarar, en primer término, que la Administración tiene la facultad y competencia para realizar este tipo de investigaciones tal como lo establece el artículo 684 del Estatuto Tributario, y en segundo lugar, es propicio anotar que la sociedad la constituyeron con bienes procedentes de la persona natural CAMPO ELÍAS REYES LÓPEZ, como se deriva de las pruebas recaudadas por la Administración, y que obviamente, en la contabilidad de éste se vieron reflejadas muchas cuestiones pertinentes a la sociedad, sobre todo en cuanto a la declaración de Renta se refiere. Por lo anterior no se produjo ningún tipo de ilegalidad en el recaudo de la prueba trasladada, máxime si se le dio oportunidad al contribuyente de desvirtuar todas las pruebas, cuando se le notificó el requerimiento especial.

El acta de inspección contable no tiene ningún error de procedimiento debido a que las bases que en ellas se hacen constar son las determinadas en la visitas de verificación, y no adolece de nulidad porque se realizó

atendiendo los requisitos del artículo 782 del E.T., ya que cuando se dio inicio a la inspección contable se encontraban presentes Edith Solórzano y Xiomara Daza, contadora pública, el asesor contable de la sociedad, el señor Ángel Bermúdez y el representante Campo Elías Reyes. Es claro que bajo la responsabilidad de la funcionaria Xiomara Daza, se realizaron todas las actuaciones que constituyeron tal inspección, la cual se realizó en consecutivas visitas y se allegaron documentos por correo.

Al contribuyente no le asiste la razón al afirmar que la Administración pretende causar o generar doble tributación, ya que en el presente asunto, la sociedad no logró comprobar que no había recibido los ingresos determinados o que estos eran menores a los que la Administración encontró en su contabilidad. Además, la Administración no desconoce la existencia comercial y la enajenación del establecimiento de comercio SUPERMERCADO MI FUTURO, pero lo cierto es que sí hubo solución de continuidad en las obligaciones comerciales de éste. El contribuyente procura que le acepten la coexistencia de dos propietarios del mismo establecimiento de comercio llevando dos contabilidades diversas por los mismos hechos gravables; pretendiendo que unas obligaciones se le carguen a la sociedad y otras a la persona natural, siendo esto ilegal.

Como queda plenamente probado, las normas señaladas por el contribuyente no fueron violadas en ningún momento, a los artículos 742 a 746 del E.T. se les dio plena y eficaz aplicabilidad, en la medida en que todas las decisiones de la Administración se fundaron en los hechos probados dentro del expediente y por los medios de prueba señalados de acuerdo con las leyes tributarias.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Cesar, mediante providencia del 11 de octubre de 2007, acogió las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones:

Aduce el a quo que el artículo 565 del E.T., no hace distinción alguna que permita inferir que la Administración no estaba obligada a notificar el Auto de Apertura, el cual no puede permanecer oculto ante el particular, porque la Administración tributaria, al poner en movimiento su aparato fiscalizador, pone al contribuyente en situación sub iudice frente a todas aquellas personas con las cuales hace cruce de información y frente a la práctica de pruebas lo dejaría en situación de desventaja al quedar privado de su realización. No se puede actuar a espaldas del contribuyente e impedirle que ejerza, desde un principio, el derecho de defensa, porque esa forma de proceder, implica flagrante violación al debido proceso.

La Administración, en la Inspección Contable, estaba obligada a que participara real y efectivamente en la visita, un contador público y no que se enunciara en el auto comisorio como funcionario delegado.

En el presente caso, la contadora era la funcionaria Xiomara Daza, quien fungía como Jefe de División de Fiscalización y aparece acta en el expediente administrativo sin su firma, probándose que no asistió a la práctica de la prueba.

Al Requerimiento Especial se debió adjuntar el acta de Inspección Contable originaria, y en ningún caso otra donde se incluían otras pruebas realizadas por la Administración a otro contribuyente, actas que fueron aportadas por el demandante y que no fueron cuestionadas por la demandada, ni dio una explicación razonable a la existencia de las dos actas de inspección contable y, no puede afirmar la demandada que en la contabilidad de una persona natural se pueda encontrar información que se refleje en contabilidad de una persona jurídica, porque en una inspección contable no se puede allegar prueba diferente a los libros y soportes de la contabilidad del contribuyente.

Se infringió por parte de la Administración el artículo 138 de la Ley 223 de 1995 que reformó el artículo 782 del Estatuto Tributario, que obliga a que el acta sea suscrita por los funcionarios visitantes y por las partes

intervinientes y, la obligación de que el acta refleje fielmente los datos consignados en los libros del contribuyente.

La prueba trasladada que sirvió de soporte para las conclusiones de la segunda acta de inspección contable y de soporte probatorio al requerimiento especial y consecuentemente a la Liquidación Oficial del impuesto, viola el artículo 185 del C.P.C., el cual es aplicable al procedimiento administrativo por remisión legal. Además, la prueba trasladada no fue una prueba de la misma naturaleza a la prueba de destino, que en el caso que se pudiera trasladar, era una prueba independiente y no parte de la inspección contable y, no se precisó cuáles eran los documentos a trasladar, no se notificó al demandante y fue ordenada con posterioridad a la práctica de inspección contable.

Según el Tribunal, probó la parte actora que en ningún caso hubo evasión fiscal impositiva y que la confusión de la Administración radica en no haber tenido en cuenta que existió un solo establecimiento de comercio, que perteneció a dos contribuyentes en un mismo periodo del impuesto a la renta y como se afirma en la respuesta de la demanda, el establecimiento de comercio fue aportado por uno de sus socios a la sociedad y, por lo tanto, al visitar el establecimiento de comercio se debía tener en cuenta que durante el año fiscal 2001 se vendió a nombre de una persona natural, hasta el mes de mayo, que posteriormente las ventas y por ende los ingresos fueron captados y los recibió la sociedad.

Concluyó que no encuentra técnica ni legalmente determinada la imposición tributaria pretendida, y en consecuencia declaró la nulidad de los actos impugnados y ordenó como restablecimiento del derecho la confirmación de las liquidaciones privadas contenidas en las declaraciones de la contribuyente actora.

EL RECURSO DE APELACION

La **demandada** impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El auto de apertura de un expediente que profiere la Administración, no es por sí un auto de apertura de investigación tributaria, porque no siempre que se profiere da lugar a una investigación de esta clase. La investigación tributaria se ordena por medio de un Auto de Inspección Tributaria o un Auto de Inspección Contable, los cuales sí deben ser debidamente notificados. Proferido el simple auto de apertura del expediente, es posible que llegue a verificarse que no se dan los elementos para iniciar un proceso de determinación de un impuesto, mediante un requerimiento especial, un emplazamiento o un pliego de cargos previo a la imposición de una sanción, actuaciones estas que sí contienen una decisión de la Administración, que debe ser conocida por el contribuyente responsable o agente retenedor para que pueda ejercer su derecho de defensa y no se viole el debido proceso.

Si la Administración, una vez adelantadas las diligencias pertinentes, como puede ser una auditoría interna sobre la misma declaración privada considera que no es necesario proferir actos preparatorios para la determinación del impuesto de que trate o la imposición de sanciones, archiva el expediente motivando las razones para tal decisión. (Concepto 076370 del 26 de noviembre de 2002).

No comparte la afirmación realizada por el Tribunal en el sentido de que en el presente caso la inspección contable no la realizó la contadora y que no se cumplieron los supuestos y los requisitos señalados en el artículo 782 del E.T. y, en el artículo 138 de la Ley 223 de 1995, ya que a folios 133 a 136 del expediente No FH 2001 2003 516 reposa el acta de inspección contable No 2406320030000007 suscrita el 13 de noviembre de 2003 por Xiomara Daza, contadora pública y Edith Solórzano, funcionarias de la DIAN-Valledupar, quienes se encontraban debidamente comisionadas; por el representante legal de la sociedad, Campo Elías Reyes, y por Ángel Bermúdez Reyes.

No puede decir el Tribunal que las pruebas trasladadas no pertenecen a la actora, ya que las Actas de verificación No 2406320030000072, 73 y 74 están a nombre de REYES LÓPEZ Y CIA tal como consta a folio 191 y siguientes del expediente FZ 2001 20003 00092 y a folios 886 y siguientes del expediente FH 2001 2003 516.

No es cierto de igual manera que la prueba trasladada tenga que ser de la misma naturaleza que la prueba de destino, más aún, qué sentido tendría volver a practicar una prueba que ya reposaba en la Administración y que se practicó en otro expediente de la misma parte con todas las formalidades legales.

Por su parte, el Tribunal se limita a transcribir los argumentos de la parte demandante sin sustentar con las pruebas aportadas dentro del proceso, por ello el recurrente solicita al Consejo de Estado estudiar detenidamente el Requerimiento Especial, la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución 240012005000002.

Al contribuyente no le asiste la razón al afirmar que la Administración pretende generar doble tributación, ya que la sociedad no logró probar que no había recibido los ingresos determinados o que esos eran menores a los que la Administración encontró en su contabilidad. Además, la enajenación del establecimiento de comercio SUPERMECADO MI FUTURO, sí produjo solución de continuidad en las obligaciones comerciales tanto de la sociedad demandante como del señor Campo Elías Reyes, en concordancia con la enajenación, no es procedente la coexistencia de dos propietarios del mismo establecimiento de comercio llevando dos contabilidades diversas por los mismos hechos gravables, toda vez que esto es evidentemente ilegal.

En virtud de lo anterior solicita se revoque la sentencia apelada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante, no presentó escrito de alegatos de conclusión.

La Administración adujo lo siguiente:

El auto de apertura es una actuación meramente de trámite, no es necesario que sea notificado al contribuyente y por lo tanto, la Administración Tributaria no transgredió el debido proceso, como erróneamente lo afirma el actor y lo confirma el Tribunal.

El acta de inspección contable es un documento público, que goza de legalidad y mientras no se demuestre lo contrario es plena prueba, presunción que no se desvirtuó por parte del actor, por lo que no entiende cómo pudo el Tribunal tomar como cierto las afirmaciones del actor, sin prueba alguna.

El hecho de que reposen en el expediente dos actas de inspección contable es el simple resultado o conclusión de lo que encontraron las funcionarias en los libros de contabilidad, conclusiones que aparecen suscritas en el acta solamente por las funcionarias, y tan lógico es lo afirmado que a pesar de tener ésta fecha del 13 de noviembre de 2003, se hace relación a los documentos aportados por el actor el 21 de enero de 2004, contiene una relación de las compras y gastos y diferencias encontradas en los libros y soportes de contabilidad, por esto es más que obvio que la segunda acta no podía estar firmada por el representante legal, por la sencilla razón de que no podía participar en los análisis que hicieron las funcionarias que si la firmaron.

El auto de traslado de prueba No 4 del 6 de febrero de 2004, se encuentra debidamente motivado, ordenándose el traslado de la inspección contable realizada a la sociedad actora, pero relacionado con el impuesto a las ventas por los meses de agosto a diciembre de 2001, tratándose de un traslado de pruebas realizadas a la misma sociedad.

(...) al trasladar al IVA pruebas obtenidas al verificar el impuesto sobre la Renta no se actúa por fuera de las competencias legales ni se incurre en una desviación de poder, pues de acuerdo con el artículo 684 del Estatuto Tributario, la administración cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (...)¹

En momento alguno se requiere la solicitud exclusiva del contribuyente para poder utilizar la administración una prueba recaudada fuera del proceso que está investigando, máxime que el contribuyente tuvo conocimiento del traslado de la prueba, que cumplió con los requisitos exigidos por la ley, no compartiendo los motivos que llevaron al tribunal a rechazar esta prueba.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 11 de octubre de 2007, del Tribunal Administrativo de César, que acogió las súplicas de la demanda.

El Tribunal declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión y de la Resolución que la confirma, aduciendo que el Auto de Apertura debió haberse notificado al contribuyente, que la inspección contable no fue efectuada por un contador público, pues no bastaba que simplemente se le mencionara en auto comisorio y, que en el Requerimiento Especial no podía adjuntarse acta diferente a la de la inspección contable. Además, porque la prueba trasladada no se ciñe a lo estipulado en el artículo 185 del C.P.C y, porque en ningún caso hubo evasión fiscal por parte de la actora, cuestión diferente es que el establecimiento de comercio hubiese tenido dos propietarios en el mismo periodo de renta.

¹ Consejo de Estado, sentencia del 22 de septiembre de 2005, expediente No 14559.

La Sala procederá a pronunciarse respecto de cada uno de los aspectos planteados en la apelación por la demandada.

1. Notificación del Auto de Apertura de la Investigación.

La Sala debe decidir si la falta de notificación al contribuyente, del auto de apertura de la investigación, implica la nulidad de los actos que modificaron la liquidación privada del impuesto a la Renta, año gravable 2001.

Al sentir del Tribunal, el auto de apertura debe ser notificado al contribuyente, teniendo en cuenta que el artículo 565 del Estatuto Tributario, no excluye el deber de notificar esta actuación, sea a través de notificación por correo o personalmente, lo anterior, so pena de violación del debido proceso.

Para la Administración, el Auto de apertura de un expediente, es una actuación interna de la Administración como sistema para llevar un control de los expedientes, por lo cual no puede ser considerado como un auto administrativo sino como un auto de la Administración, sin que éste de modo alguno produzca efectos frente a terceros, de tal forma que su no notificación no vulnera el derecho al debido proceso del contribuyente.

Para resolver este cargo, debe advertirse que los procedimientos administrativos de determinación de los impuestos, están consagrados de manera especial en el Estatuto Tributario, contenido en el Decreto 624 de 1989, por lo cual a ellos le son aplicables las disposiciones del Código Contencioso Administrativo, en lo no previsto en el Estatuto Tributario, de conformidad con el artículo 1° del C.C.A.

La expedición de un auto de apertura no es requisito para la posterior modificación de las declaraciones tributarias, como si lo es el requerimiento especial, por lo que la omisión de notificación del auto de apertura no genera efecto alguno. Esto significa, que si no se profiere el auto de

apertura, ello no impide que se adelante el proceso de determinación oficial del tributo.

En ese sentido, el artículo 565 del Estatuto Tributario no menciona al auto de apertura, como aquellas actuaciones que deben ser notificadas por correo o personalmente, ni tampoco puede inferirse que hace parte de las “*demás actuaciones administrativas*” a las que se refiere la norma, pues las actuaciones administrativas que deben ser conocidas por el contribuyente, son aquellas que lo afectan, como son los requerimientos, los emplazamientos, las citaciones, los traslados de cargos, los autos que ordenen inspecciones tributarias y en general las actuaciones que dispongan la práctica de pruebas puesto que son medidas preparatorias de los actos definitivos de determinación oficial del impuesto.

El auto de apertura es un acto que no da inicio a la actuación administrativa, no decreta pruebas, ni está señalado como requisito previo al acto definitivo de determinación del impuesto. Se trata de una actuación de trámite, que no está prevista en el Estatuto Tributario, sino que fue establecida por la Administración tributaria para efectos de control, por lo que sólo tiene efectos hacia su interior. Por tanto, si se omite su expedición o su notificación, no se afecta en modo alguno el derecho de defensa del contribuyente, ni se dejan de lado las formalidades propias del proceso tributario, es decir, no se vulnera el debido proceso del contribuyente.

En consecuencia, este cargo prospera y deberá revocarse en este punto la sentencia de primera instancia, ya que por este aspecto, no son ilegales los actos demandados.

2. Irregularidades en la Inspección Contable

El Tribunal consideró que la inspección contable es nula y en consecuencia también lo son los actos definitivos porque no se suscribió el acta por el contador público comisionado. Adicionalmente, porque existen dos actas, la última de ellas sin la firma de las partes intervinientes, infringiéndose lo

estatuado en el artículo 782 del Estatuto Tributario. La entidad manifiesta en su apelación que no se cometieron irregularidades en esta diligencia.

Según se puede evidenciar, en desarrollo del Auto No 240632003000007 (Fl 12 cn Ppal), el 13 de noviembre de 2003 se llevó a cabo inspección contable a la sociedad demandante y, como resultado de la misma se levantó el acta de inspección contable No 240632003000007 (Fls. 13 a 16 cn. Ppal.), la cual se encuentra debidamente firmada por las funcionarias comisionadas de la DIAN, la contadora pública Xiomara Daza y por la profesional Edith Solórzano. Además, está firmada por el representante legal y el contador de Reyes López & Cia Ltda, dándose cabal cumplimiento a lo prescrito en el artículo 782 del Estatuto Tributario.

La segunda acta a la que hace alusión el Tribunal, que en su sentir no tenía porque existir, fue entregada al contribuyente adjunta al Requerimiento Especial N° 240632004000006 del 26 de febrero de 2004, esta acta, según se puede apreciar, trae un análisis del resultado de la diligencia de inspección contable llevada a cabo el día 13 de noviembre de 2003, además, hace referencia a algunas pruebas aportadas por el contribuyente y otras trasladadas por la Administración; todas estas pruebas fueron allegadas con posterioridad a la diligencia de inspección contable, circunstancias por las cuales no podía el acta estar firmada por el representante legal de la sociedad demandante, toda vez que como lo dice la demandada, aquel no podía participar en el análisis que efectuaron las funcionarias de la Dian.

Para la Sala, esta situación no es contraria a lo dispuesto por los artículos 782 del Estatuto Tributario y 271 de la Ley 223 de 1995, toda vez que la primera de estas normas dispone en su último inciso que *“cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación.”*

En el presente caso, de la inspección contable y de las demás pruebas practicadas se derivó la expedición del requerimiento especial, actos que fueron notificados de forma conjunta. Tampoco se demostró que la inspección contable no hubiese sido realizada bajo la responsabilidad de la contadora pública comisionada para el efecto, como se pudo constatar en la respectiva acta de inspección contable, que obra en los folios 13 a 16 del cuaderno principal donde se aprecian las firmas del Representante Legal y del contador de la sociedad investigada y de los funcionarios comisionados, Xiomara Daza Ramírez contadora publica con tarjeta profesional 40.794-T y la funcionaria Edith Solórzano Dangond.

Por lo expuesto, este cargo también prospera, toda vez que no se presenta irregularidad alguna en la diligencia de inspección contable que dé lugar a la nulidad de los actos demandados.

3. Traslado de pruebas:

Según el Tribunal, la prueba trasladada que sirvió para fundamentar las conclusiones de la segunda acta de inspección contable y que fue soporte probatorio del Requerimiento Especial y de la Liquidación Oficial de Revisión, viola el artículo 185 del C.P.C., no tiene la misma naturaleza que la prueba de destino, no fue notificada al demandante y fue ordenada con posterioridad a la práctica de la inspección contable. La demandada aduce que las pruebas trasladadas son efectivamente de la actora, que no tienen que tener la misma naturaleza que las pruebas de destino y que fueron practicadas con todas las formalidades legales.

Pasa la Sala a dilucidar la procedencia del traslado de pruebas en materia impositiva, sí correspondía o no al mismo contribuyente y en el supuesto que hubiesen sido procedentes sí fueron practicadas conforme a Ley.

Respecto a la procedencia del traslado de pruebas, esta Sección² ha manifestado lo siguiente:

“(...) Si la Administración al investigar un impuesto encuentra inexactitudes que repercuten en otro, lo menos que debe hacer es utilizar estas pruebas para determinar oficialmente los dos gravámenes, siempre que sean conocidas por el contribuyente.

Esta circunstancia no afecta la validez del requerimiento o de la liquidación oficial, porque al trasladar al IVA pruebas obtenidas al verificar el impuesto sobre la renta no se actúa por fuera de las competencias legales ni se incurre en una desviación de poder, pues de acuerdo con el artículo 684 del E.T., la Administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales que en general permiten efectuar *“todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.”*

Adicionalmente se debe tener en cuenta que conforme al artículo 3º del Código Contencioso Administrativo, la actividad de la administración debe desarrollarse con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción.

(...) La Administración Tributaria en desarrollo de tales principios, procedió legalmente al trasladar las pruebas recaudadas (que tienen incidencia en la determinación del IVA) en desarrollo de la inspección practicada por el impuesto de renta, garantizando el cumplimiento de los cometidos estatales como lo señalan las leyes y la efectividad de los derechos e intereses de los administrados.
(Art. 2. C.C.A.)

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Dra. Ligia López Díaz, Sentencia No 14559 del 22 de septiembre de 2005.

De conformidad con lo anterior, el traslado de pruebas a diferencia de lo considerado por el Tribunal, es procedente, no sólo por la facultad de fiscalización que tiene la Administración acorde con el artículo 684 del Estatuto Tributario sino porque no es indispensable para efectos del traslado de pruebas el requerimiento previo del contribuyente a fin de que pueda surtir el traslado probatorio, esto en concordancia con los principios de economía, celeridad y eficacia establecidos en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo³ que rigen la actuación de la Administración.

Las pruebas fueron trasladadas mediante Auto de Traslado No. 004 de 2004-02-06 y de dichos hechos se da cuenta al contribuyente en el Requerimiento Especial, razón por la cual se concluye que tuvo la oportunidad procesal de controvertirlas.

Según se puede apreciar la Administración en momento alguno tuvo en cuenta como pruebas las de una persona diferente a la de la demandante a fin de modificar la liquidación privada de esta, toda vez que las pruebas trasladadas del impuesto a las Ventas Acta de Verificación No 2406320030000072, 73 y 74 (Fls 9 a 11 del cn Ppal) al impuesto de Renta, efectivamente pertenecían al mismo contribuyente, Reyes López y Cia Ltda. Además no es cierto que la prueba trasladada deba tener la misma

³ "ARTICULO 3º del Código Contencioso Administrativo. PRINCIPIOS ORIENTADORES. Las actuaciones administrativas se desarrollarán con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción y, en general, conforme a las normas de esta parte primera.

En virtud del principio de economía, se tendrá en cuenta que las normas de procedimiento se utilicen para agilizar las decisiones, que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo y con la menor cantidad de gastos de quienes intervienen en ellos, que no se exijan más documentos y copias que los estrictamente necesarios, ni autenticaciones ni notas de presentación personal sino cuando la ley lo ordene en forma expresa.

En virtud del principio de celeridad, las autoridades tendrán el impulso oficioso de los procedimientos, suprimirán los trámites innecesarios, utilizarán formularios para actuaciones en serie cuando la naturaleza de ellas lo haga posible y sin que ello releve a las autoridades de la obligación de considerar todos los argumentos y pruebas de los interesados.

El retardo injustificado es causal de sanción disciplinaria, que se puede imponer de oficio o por queja del interesado, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda corresponder al funcionario.

En virtud del principio de eficacia, se tendrá en cuenta que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo de oficio los obstáculos puramente formales y evitando decisiones inhibitorias. Las nulidades que resulten de vicios de procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo de oficio o a petición del interesado.

naturaleza que la prueba de destino, pues no tendría finalidad alguna hacer dicho traslado mas aún como lo dice la Administración “qué sentido tendría volver a practicar una prueba que ya reposaba en la Administración y que se practicó en otro expediente de la misma parte con todas las formalidades legales.”

Acorde con lo anterior, este cargo también prospera toda vez que no se presenta nulidad alguna por el traslado de pruebas efectuado por la Administración.

4. Evasión del Impuesto:

A juicio del Tribunal de manera alguna hubo evasión fiscal por parte de la actora y la confusión de la Administración radica en que existió un solo establecimiento de comercio que perteneció a dos contribuyentes en un mismo periodo del impuesto de Renta, por lo cual no encuentra técnica ni legalmente determinada la imposición tributaria pretendida por la DIAN. La Administración aduce que no pretende generar doble tributación, que con la venta del establecimiento de comercio se produjo solución de continuidad en las obligaciones comerciales y que la demandante no logró probar que no obtuvo los ingresos determinados por la Administración o que eran menores a los que se encontraron en su contabilidad.

En sentir de la Sala no es cierto que la Administración hubiese desconocido la existencia comercial y enajenación del “Supermercado Mi Futuro”, pues en esto fue reiterativa la DIAN tanto en primera instancia como ante esta Corporación, como consecuencia de la aludida enajenación y como lo dice la demandada, hubo solución de continuidad en las obligaciones comerciales tanto de la sociedad REYES LÓPEZ & CIA, como de Campo Elías Reyes Pacheco, por lo mismo no es procedente la existencia de dos propietarios del mismo establecimiento de comercio con dos contabilidades diversas por los mismos hechos gravables.

Para la Sala los argumentos de la actora y que acogió el *a-quo* no desvirtúan la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, toda vez que la sociedad demandante no demostró que la adición de ingresos, la no procedencia de costos y deducciones no tuviesen un asidero legal.

En efecto, la Administración tributaria, propuso desde la formulación del Requerimiento Especial, hasta que decidió el recurso de reconsideración que confirma, la adición de ingresos por diferencias encontradas entre los libros y el resumen diario post-ventas y el rechazo de costos y deducciones, los primeros por facturas que no están a nombre del contribuyente y los segundos por pagos laborales sin acreditación del pago de aportes parafiscales.

Frente a los anteriores cargos, el contribuyente afincó su defensa en la nulidad de la inspección contable y la ilegalidad del traslado de pruebas, cargos que no han prosperado, puesto que ha quedado demostrada la legalidad de la actuación de la administración tributaria en ambos casos.

Teniendo en cuenta lo expuesto, y toda vez que los argumentos del demandante no permiten desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados, carga que le corresponde a la parte actora, no es posible acceder a las súplicas de la demanda, por lo que se revocará la sentencia de primera instancia.

Por 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.

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia apelada, en su lugar se dispone,

SEGUNDO: **NIÉGASE** la nulidad de los actos administrativos demandados, de conformidad con lo expresado en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: **RECONÓCESE** personería a la abogada NIDIA AMPARO PABON PEREZ, como apoderada de la NACION UAE DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, en lo términos del poder a ella conferido.

Cópiese, Notifíquese, Comuníquese y Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
-Presidente -

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO