

INSPECCION TRIBUTARIA – Para la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, lo importante es que la prueba se realice / INSPECCION TRIBUTARIA – En esta prueba se pueden decretar todos los demás medios probatorios autorizados / REQUERIMIENTO ESPECIAL – El término para notificarlo se suspende con la realización efectiva de la inspección tributaria / ACTA DE INSPECCION TRIBUTARIA – Hace parte de la actuación administrativa cuando ésta se fundamenta en la inspección

La inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T. como el medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables. Prevé, además, que en la práctica de la prueba la administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Y que, en desarrollo de esta prueba, la administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias. (...) El artículo preceptúa que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena; que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos y la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia. Finalmente, el artículo prevé que en los eventos en que de la inspección tributaria practicada se derive una actuación administrativa, el acta respectiva hará parte de ésta. Se destaca que el artículo 779 ib. establece cuándo se entiende iniciada la práctica de la inspección tributaria, pero no fija ni plazo alguno de duración ni término dentro del cual deba desarrollarse. Por otra parte, el término de tres meses señalado en el artículo 706 ib., es de suspensión del término para notificar el requerimiento especial, acto previo a la liquidación oficial de revisión, en los casos en que la entidad oficial decreta, de oficio, la práctica de la inspección tributaria. (...) Con la inspección tributaria, y a partir de la inspección contable y los documentos que para ese momento tenía en su poder, la DIAN constató, de manera directa, los hechos que interesaban al proceso, y verificó su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Este actuar, a juicio de la Sala, era válido, pues, se reitera, la administración podía decretar los medios de prueba autorizados y necesarios para establecer la realidad de los hechos materia de investigación, como ocurrió en este caso. Ahora, ya que la ley no fija un término para la realización de la inspección tributaria, sólo del inicio, lo importante es que la prueba se realice para que se configure el supuesto de hecho que da lugar a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial por tres meses.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 705 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779

REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Requisitos. / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Los egresos que se restan de los ingresos deben tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad

De acuerdo con la anterior disposición, los requisitos para acceder al régimen tributario especial son los siguientes: 1. Que se trate de entidades cuya naturaleza jurídica corresponda a una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro. 2. Que no se hallen expresamente exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario. 3. Que el objeto social principal que da derecho al tratamiento preferencial se dirija, así como los recursos obtenidos en desarrollo del mismo, a las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte

aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social; y 4. Que tales actividades sean de interés general. 5. Que sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social. El régimen tributario especial consiste en que los contribuyentes que estén sometidos a él, tributan por impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20% (art. 356 del E.T.). Además, tienen la posibilidad de que el citado beneficio sea exento si se destina, directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social (art. 358 del E.T.), en la forma prevista en el artículo 359 ibídem, (...) Ahora, según los artículos 357 del Estatuto Tributario y 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997, para determinar el beneficio neto o excedente debe tomarse la totalidad de los ingresos y se le restan los egresos que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 19 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 23

GASTOS POR IMPUESTOS, SANCIONES Y PROVISIONES – No se consideran egresos procedentes en el régimen tributario especial / EGRESOS PROCEDENTES EN EL REGIMEN TRIBUTARIO – Son aquellos que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad y, sean demostrados por el contribuyente / GASTOS POR DEPRECIACION, AMORTIZACION Y AGOTAMIENTO – Como gastos teóricos guardan relación de causalidad con la actividad de la entidad sin ánimo de lucro / RELACION DE CAUSALIDAD EN EL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Se establece entre los egresos y el objeto social de la entidad

Sobre el particular, la Sala considera acertado el rechazo de los egresos correspondientes a **impuestos; provisiones; intereses; multas y sanciones y, otros gastos no operacionales**, por no reunir los presupuestos de los artículos 357, 358 y 359 del Estatuto Tributario, y 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997. Tanto en la vía gubernativa, como en esta instancia judicial, la fundación actora se limitó a afirmar que esos egresos tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y el objeto social de la fundación, sin aportar prueba alguna que permita establecer dicha circunstancia. Adicionalmente, la Sala tampoco puede establecer si dichos egresos tienen relación de causalidad, pues no existe información suficiente en el expediente, ni la demandante la brindó, respecto de cada concepto objetado. Por último, tampoco se aportó prueba que permita establecer si el beneficio neto o excedente se destinó, en el año siguiente al que se obtuvo, a actividades propias del objeto social, pero de aquellas previstas en el artículo 359 del E.T. Por el contrario, la Sala considera que se deben aceptar los egresos correspondientes a «**depreciación, amortización y agotamiento**». Tales egresos —en realidad, «*gastos teóricos*» de obligatoria utilización— en la práctica contable sirven para registrar hechos económicos que no representan en estricto sentido, un flujo de salida de recursos. Por las mismas razones, su rechazo no implica un ingreso pues no es una entrada de recursos que aumente el patrimonio y menos un beneficio neto o excedente sobre el que tributen las fundaciones. De tal manera que, en este contexto, los gastos teóricos por depreciación, amortización y agotamiento, sí guardan relación de causalidad con la actividad que desarrolla la Fundación, toda vez que se refieren a hechos o cosas para realizar su objeto social. Adicionalmente, la Sala considera improcedente la solicitud de inaplicación del artículo 4 del Decreto Reglamentario 124 citado, a partir de la interpretación equivocada de la demandante de que el requisito de relación de causalidad se aplica sólo a los egresos provenientes de actividades comerciales. Esto, por cuanto, como se dijo anteriormente, para

determinar el beneficio neto o excedente se tienen en cuenta los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con el objeto social de la fundación [artículo 357 E.T.]. Y en caso de que los egresos provengan, exclusivamente, de la realización de actividades comerciales, además de probar la relación de causalidad, se deberán acreditar los requisitos de necesidad y proporcionalidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 357 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 358 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 359 / DECRETO REGLAMENTARIO 124 DE 1997 – ARTICULO 4

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance de la relación de causalidad se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 27 de marzo de 2014, Exp. 76001-23-31-000-2004-03765-01(18754), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., tres (3) de junio de dos mil quince (2015)

Radicación número: 76001-23-31-000-2007-01182-01(19044)

Actor: FUNDACION W.W.B. COLOMBIA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 26 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió:

“1. DECLÁRESE la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000037 de marzo 27 de 2006 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali y de la Resolución No. 050662007000016 de abril 3 de 2007 por medio de la cual la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali resolvió un recurso de reconsideración.

2. DECLÁRESE en firme la declaración de renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal de 2002, presentada el 7 de abril de 2003 por la Fundación WWB Colombia con Nit 890.321.989-5.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 7 de abril de 2003, la demandante presentó, por vía electrónica, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002.
- Mediante el Requerimiento Especial 050632005000115 del 1 de julio de 2005, la DIAN propuso modificar la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2002.
- El 27 de marzo de 2006, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 050642006000037, que modificó la declaración de renta del año 2002, en el sentido de rechazar renta exenta por beneficio neto por \$760.837.000.
- La liquidación oficial de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 050662007000016 del 3 de abril de 2007, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

El apoderado judicial de la demandante formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA. Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 050642006000037 de marzo 27 de 2006 y la Resolución del Recurso de Recurso de Reconsideración No. 050662007000016 de abril 3 de 2007, proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, por medio de la cual modificó la declaración privada por el impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2002 presentada por FUNDACIÓN WWB COLOMBIA NIT 890.321.989-5.

SEGUNDA. Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la FUNDACIÓN WWB COLOMBIA NIT 890.321.989-5, declarando en firme la declaración de renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal de 2002.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como violadas las siguientes disposiciones legales y constitucionales:

- Artículos 29 y 95 [numeral 9] de la Constitución Política y,
- Artículos 107, 357, 358, 703, 705, 714, 730 y 779 del Estatuto Tributario.

2.1.2. Concepto de la violación

- **Firmeza de la declaración privada**

Afirmó que la declaración del impuesto sobre la renta que presentó por el año 2002 adquirió firmeza en los términos del artículo 705 del Estatuto Tributario.

Alegó que la inspección tributaria, efectuada el 21 de febrero de 2005, no suspendió el término para notificar el requerimiento especial, pues la DIAN no realizó la constatación directa de los hechos materia de investigación, ni pidió o decretó prueba alguna, sino que sólo realizó una inspección contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Precisó que en el “acta de inspección tributaria”, la DIAN se limitó a señalar los aspectos generales de las fundaciones y mencionó las normas tributarias que se aplican a las mismas, así como a los soportes contables que la fundación suministró.

Sostuvo que para el día 5 de julio de 2005, fecha en que le fue notificado el requerimiento especial, la declaración de renta del año 2002 se encontraba en firme, de tal forma que la DIAN perdió competencia para proferir los actos administrativos acusados.

Por lo anterior, estimó que se configuró la causal de nulidad del artículo 730 del E.T., por no haber sido notificados dentro del término legal.

- **Procedencia de los egresos rechazados por aplicación del artículo 357 del Estatuto Tributario**

Afirmó que para que las entidades sin ánimo de lucro se consideren como contribuyentes del régimen especial, se exige que el objeto social y los recursos estén dedicados en forma exclusiva a las actividades señaladas en el literal b) del artículo 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997.

Sostuvo que el mismo artículo 4 definió que los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales que desarrollaban las entidades sin ánimo de lucro,

estaban sujetos a las limitaciones propias de quienes realizaran dichas actividades comerciales y a que fueran necesarios y proporcionados.

Indicó que como los egresos en que incurrió la fundación en el año 2002 estaban relacionados con su objeto, era procedente el beneficio neto o excedente en la forma como lo declaró, y conforme con el artículo 357 del E.T.

Dijo que no se aplica el Decreto 124 de 1997, como lo hizo la DIAN, pues los gastos en que incurrió la fundación tenían relación de causalidad con su actividad productora de renta y, además, con el objeto de la misma. Asimismo que, tampoco era procedente aplicar el inciso segundo del artículo 358 del E.T., pues éste se aplica al beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de egresos, los que, repite, eran procedentes.

- **Improcedencia de la sanción por inexactitud**

La demandante dijo que no es procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T., pues la fundación cumplió con lo dispuesto en el artículo 356 y siguientes del E.T. y no declaró egresos inexistentes, como equivocadamente lo sostuvo la DIAN.

Asimismo, afirmó que existió una diferencia de criterios con la DIAN, en cuanto a la aplicación del artículo 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997.

2.2. LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial de la UA.E. DIAN contestó y se opuso a la demanda en los siguientes términos:

- **Firmeza de la declaración**

La DIAN dijo que el requerimiento especial se notificó oportunamente, en los términos del artículo 705 del E.T.

Explicó que la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria ocurrió el 9 de febrero de 2005, y se llevó a cabo el 21 de febrero de 2005 en las instalaciones de la fundación.

Indicó que con posterioridad al auto que ordenó la inspección tributaria, se realizó la verificación de ciertos documentos impresos el 22 de febrero de 2005, para verificar la procedencia de los egresos rechazados.

Que como existen pruebas de la realización de la inspección tributaria, operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, de conformidad con el artículo 706 del E.T.

- **Rechazo de egresos por \$760.837.000**

Precisó que la fundación demandante pertenece al régimen tributario especial del artículo 19 del Estatuto Tributario, lo que implica que está sometida al impuesto de renta sobre el beneficio neto o excedente, a la tarifa única del 20%, según lo prevén los artículos 356, 357 y 358 del E.T. Agregó que el beneficio será exento cuando se destine, directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social.

Explicó que para establecer el beneficio neto o excedente, de la totalidad de ingresos de cualquier naturaleza se deben restar los egresos procedentes, es decir, los que tienen relación de causalidad con los ingresos y son necesarios y proporcionados. Y que si no reúnen estos últimos requisitos, se hayan destinado, directamente, a salud, educación formal, cultura, deporte, investigación científica o tecnológica, ecológica y protección ambiental o a programas de desarrollo social de interés general.

Precisó que en el caso se presentó una diferencia entre la renta fiscal y la contable (sin incluir los ajustes por inflación) de \$760.837.000, correspondiente al rechazo de deducciones no procedentes, a saber:

| | |
|--|---------------|
| - Depreciación, amortización y agotamiento | \$361.409.000 |
| - Impuestos | \$291.675.000 |
| - Provisiones | \$93.046.000 |
| - Intereses, multas y sanciones | \$212.000 |
| - Otros gastos no operacionales | \$4.495.00 |

Para la DIAN, conforme con el artículo 358 del E.T., los anteriores egresos no forman parte del beneficio neto o excedente, en razón a su improcedencia. De tal

manera que, agregó, el rechazo del beneficio neto o excedente, en la parte generada en la no procedencia de egresos, se ajustó a derecho.

- **Sanción por inexactitud**

La DIAN sostuvo que la sanción es procedente, pues la demandante omitió declarar el impuesto a cargo de \$152.167.000.

2.3 LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos demandados, porque consideró que había operado la firmeza de la declaración de renta cuestionada.

Advirtió que como la declaración de renta fue presentada el 7 de abril de 2003, la DIAN tenía hasta el 7 de abril de 2005 para notificar el requerimiento especial, de acuerdo con el artículo 705 del E.T.

Concluyó que el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente a la demandante el 5 de julio de 2005.

Advirtió que en el caso no se suspendieron los términos para notificar el requerimiento especial [artículo 706 del E.T.], pues no se llevó a cabo la inspección tributaria que la DIAN ordenó. Adicionalmente, consideró que los documentos que tuvo en cuenta la entidad para no aceptar los egresos cuestionados fueron recaudados y analizados con anterioridad al auto que ordenó la inspección.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal consideró que la declaración de renta del año 2002, que presentó la parte actora, se encontraba en firme.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La U.A.E. DIAN recurrió la decisión del Tribunal. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Indicó que, en desarrollo de la facultad fiscalizadora, la DIAN puede proferir el auto de verificación o cruce de información sobre las operaciones económicas

efectuadas por el contribuyente, respecto de un determinado impuesto y período. Que este auto puede ser anterior a los autos de inspección tributaria y de inspección contable, de tal forma que lo dicho en la sentencia apelada no tiene razón de ser.

Sostuvo que el auto de inspección tributaria puede suspender los términos para notificar el requerimiento especial al contribuyente.

Recordó los conceptos de inspección tributaria e inspección contable señalados en los artículos 779 y 782 del E.T., así como las precisiones hechas en el Concepto 35162 del 13 de abril de 1999.

Advirtió que el acta de la inspección contable del 21 de febrero de 2005 se levantó con el fin de obtener información relacionada con los libros de contabilidad, y que, una vez cerrada la diligencia, al día siguiente se solicitaron los libros auxiliares de las cuentas que soportaban el rechazo propuesto en el requerimiento especial. Que una vez revisada la documentación entregada, el 22 de febrero de 2005 se procedió a adelantar la inspección tributaria.

Precisó que la inspección tributaria sí se llevó a cabo, pues en la diligencia se pidieron como pruebas los registros de los libros auxiliares, sobre depreciación provisiones, sobretasas, reexportación de pasivos, asesorías financieras, junta directiva, bonificaciones, etc., en cuya parte superior izquierda aparece la fecha y hora de su impresión (22 de febrero de 2005), los cuales fueron anexados al acta de la diligencia.

Aseveró que la inspección contable realizada el 21 de febrero de 2005 hace parte de la inspección tributaria, en la que, con respecto a la contabilidad, se verifica la exactitud de la declaración tributaria y se establecen hechos gravados o no.

Resaltó que las inspecciones tributaria y contable no se deben mirar en forma aislada, pues la tributaria contiene la contable y forman parte del requerimiento especial. Que si bien no se relacionaron los documentos recaudados en la inspección, los mismos aparecen anexos al acta y fueron tenidos en cuenta en el análisis hecho por el funcionario comisionado.

Explicó que como la declaración privada se presentó el 7 de abril de 2003, la DIAN tenía hasta el 7 de abril de 2005 para realizar la inspección tributaria, lo que se hizo el 22 de febrero de 2005, es decir, dentro del término.

Sostuvo que el requerimiento especial se expidió oportunamente, teniendo en cuenta que el término de suspensión opera por mandato del artículo 706 del E.T.

2.5 ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo dicho en la demanda.

La **UAE DIAN** insistió en lo dicho en el escrito de contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

2.6 CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El representante del **Ministerio Público** pidió que se revoque la sentencia apelada y se anulen parcialmente los actos demandados, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud.

El Ministerio Público advirtió que tanto la inspección tributaria como la contable se ordenaron y notificaron el mismo día. Que la inspección contable se realizó el 21 de febrero de 2005, y en el acta de la misma se anotó que formaba parte de la inspección tributaria. Que en el acta de la inspección tributaria se dejó constancia de la realización de la inspección contable y lo verificado en ésta, y se fijó como fecha de cierre el 30 de junio de 2005.

Indicó que a partir del 8 de febrero de 2005, fecha en que se notificó el auto que ordenó la inspección tributaria, se suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial que vencía el 7 de abril de 2005, teniendo en cuenta que la declaración fue presentada el 7 de abril de 2003. Que como el término se prorrogó hasta el 7 de julio de 2005, la notificación del requerimiento el día 5 de julio de 2005 fue oportuna.

En cuanto al rechazo de los egresos, precisó que el artículo 356 del E.T. prevé que los contribuyentes del régimen tributario especial están sometidos al impuesto de renta sobre el beneficio neto o excedente, a la tarifa única del 20%, el que se

determina a partir de la totalidad de los ingresos, restando los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con el ingreso o con el cumplimiento del objeto social, incluidos los egresos por inversiones con este mismo fin. Que, no obstante, el beneficio es exento cuando se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en que se haya obtenido, a programas que desarrollen el objeto social.

Indicó que de acuerdo con el artículo 4 del Decreto 1254 de 1997, para la procedencia de los egresos es necesario que tengan relación de causalidad con el objeto social desarrollado por la entidad sometida al régimen especial, o, en su defecto, se destinen a las actividades sociales señaladas en este artículo, y con la prohibición sobre las depreciaciones y amortizaciones.

Aseveró que la demandante no desvirtuó la glosa, pues no probó que los egresos tuvieran relación de causalidad con los ingresos, o que los destinó a las actividades sociales indicadas en el artículo 4 citado.

Finalmente, frente a la sanción dijo que debía levantarse por violación del artículo 29 de la Constitución Política, pues lo que realmente daba lugar a imponerla era el hecho de que se incluyeron egresos no procedentes y no porque se omitió liquidar el impuesto que le correspondía.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la UAE DIAN contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que anuló la Liquidación Oficial de Revisión 050642006000037 del 27 de marzo de 2006 y la Resolución 05066200700016 del 3 de abril de 2007.

En concreto, el problema jurídico se centra en definir: i) si la notificación del requerimiento especial proferido contra la actora se hizo dentro del término establecido en el artículo 705 del Estatuto Tributario; ii) si procede el rechazo de rentas exentas por valor de \$760.837.000 y, iii) si procede la sanción por inexactitud.

3.1. De la causal de nulidad por falta de competencia temporal. Firmeza de la declaración tributaria

De conformidad con el artículo 714 del Estatuto Tributario, las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar no se ha notificado requerimiento especial.

Por su parte, el artículo 705 del mismo estatuto prescribe que la Administración deberá notificar, antes de practicar la liquidación oficial de revisión, un requerimiento especial, a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del término para declarar, en los casos en que la declaración haya sido presentada oportunamente. En lo relacionado con la suspensión de este término, el artículo 706 señala que ello ocurrirá por tres (3) meses, cuando se practique inspección tributaria de oficio, contados a partir del auto que la decreta.

La inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T. como el medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables.

Prevé, además, que en la práctica de la prueba la administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Y que, en desarrollo de esta prueba, la administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La norma dispone que debe decretarse la inspección tributaria mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para adelantarla; que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado por correo o personalmente.

El artículo preceptúa que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena; que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos y la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia.

Finalmente, el artículo prevé que en los eventos en que de la inspección tributaria practicada se derive una actuación administrativa, el acta respectiva hará parte de ésta.

Se destaca que el artículo 779 ib. establece cuándo se entiende iniciada la práctica de la inspección tributaria, pero no fija ni plazo alguno de duración ni término dentro del cual deba desarrollarse.

Por otra parte, el término de tres meses señalado en el artículo 706 ib., es de suspensión del término para notificar el requerimiento especial, acto previo a la liquidación oficial de revisión, en los casos en que la entidad oficial decrete, de oficio, la práctica de la inspección tributaria.

En consecuencia, en los casos en que la declaración privada se presente dentro de los plazos señalados para el efecto, si se practica de oficio la inspección tributaria, el término para notificar el requerimiento especial, que en principio es de dos años, contados a partir de la fecha de vencimiento del plazo para declarar, se suspende por tres meses, contados a partir de la notificación del auto que la decreta.

El en caso sub examine, atendiendo el artículo 13 del Decreto 3258 de 2002, la demandante presentó la declaración de renta y complementarios del año 2002 en tiempo, esto es, el 7 de abril de 2003.

Conforme con el artículo 705 del E.T., la DIAN debía notificar el requerimiento especial, a más tardar el 7 de abril de 2005, esto es, dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar.

Sin embargo, revisados los antecedentes administrativos de los actos demandados, se observa que el 4 de febrero de 2005, la División de Fiscalización Tributaria decretó la inspección tributaria, por medio del Auto 050632005000031¹, *“con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y período arriba señalados [2002]”*. Igualmente, se encuentra probado que el mismo día se profirió el Auto 050632005000015,

¹ Folio 86 del cuaderno de antecedentes.

mediante el que se ordenó realizar inspección contable a la demandante². Los dos actos fueron notificados por correo enviado el 8 de febrero de 2005³.

De acuerdo con lo anterior, se pasa a verificar si la inspección tributaria, realmente, se practicó y si operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial del artículo 706 del E.T.

En el expediente reposan dos actas que hacen referencia a la inspección tributaria y a la inspección contable ordenada por la DIAN.

En la primera acta, denominada “*ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE*”, se lee que el **21 de febrero de 2005**, un funcionario de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de Cali se hizo presente en el domicilio principal de la demandante, con el objeto de “*practicar informe de libros de contabilidad de la sociedad en cumplimiento de lo ordenado en el Auto de Inspección Contable No. 050632005000015 de 04 de febrero de 2005, dictado por el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria notificado por correo el 08 de febrero del mismo año mediante planilla de correo No. 0566.*” Asimismo, que “[E]l acta de Inspección Contable, forma parte del acta de inspección tributaria que se levantará una vez culmine la investigación.”⁴

En la segunda acta, denominada “*ACTA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA*”, uno de los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria rindió informe de las actuaciones adelantadas. Se pone de presente que el 2 de septiembre de 2004 se profirió auto de verificación o cruce, mediante el que se recaudaron los siguientes documentos: fotocopia de la declaración de renta del 2002, los anexos de la declaración, el balance de comprobación del 2002, el certificado de la Cámara de Comercio y el extracto del Acta 292 de abril de 2003. Luego se lee que con motivo del auto de inspección tributaria y del auto de inspección contable se constató la existencia de una diferencia contable de costos y gastos y del total de deducciones registradas en la declaración de renta del 2002, por valor de \$760.837.000. Finalmente, se lee que la inspección tributaria se cerró el 30 de junio de 2005.

² Folio 85 del cuaderno de antecedentes.

³ Folios 87 y 88 del cuaderno de antecedentes.

⁴ Folios 89 a 91 del cuaderno de antecedentes.

De lo anterior se desprende que la inspección tributaria se inició con la notificación del auto que la ordenó (9 de febrero de 2005), y que en desarrollo de la diligencia se ordenó una inspección contable en la fundación demandante (21 de febrero de 2005), visita en la que se suministraron los libros de contabilidad de la fundación (diario, mayor y balances, etc.), documentos a partir de los que se auditaron algunas cuentas, para luego concluir que existían motivos suficientes para proponer la modificación de la liquidación privada del impuesto.

El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, con el que la administración verifica directamente los hechos que interesan en el proceso de fiscalización y determina su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar en que se desarrollaron tales hechos. En la inspección tributaria, la administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que le sean propias a cada medio probatorio.

Con la inspección tributaria, y a partir de la inspección contable y los documentos que para ese momento tenía en su poder, la DIAN constató, de manera directa, los hechos que interesaban al proceso, y verificó su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. Este actuar, a juicio de la Sala, era válido, pues, se reitera, la administración podía decretar los medios de prueba autorizados y necesarios para establecer la realidad de los hechos materia de investigación, como ocurrió en este caso.

Ahora, ya que la ley no fija un término para la realización de la inspección tributaria, sólo del inicio, lo importante es que la prueba se realice para que se configure el supuesto de hecho que da lugar a la suspensión del término para notificar el requerimiento especial por tres meses.

Por tanto, está claro que, en el caso concreto, la inspección tributaria se realizó y con esto se verificó el hecho previsto en el artículo 706 del E.T. para que opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial a la demandante.

De tal manera que, presentada la declaración el día 7 de abril de 2003, en tiempo, y realizada la inspección tributaria ordenada y notificada el 9 de febrero de 2005,

operó la suspensión de que trata el artículo 706 del Estatuto Tributario. Luego, fue oportuna la notificación del requerimiento especial el 5 de julio de 2005.

En ese orden, la Sala le halla la razón a la DIAN. Por tanto, se revocará la sentencia apelada y se decidirán los demás cargos de la demanda que no fueron abordados por el Tribunal.

3.2. De la causal de nulidad por violación del artículo 357 del E.T. por falta de aplicación. Rechazo de rentas exentas por \$760.837.000

La demandante alegó que las rentas exentas rechazadas por la DIAN, están relacionados con el cumplimiento de su objeto y tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta de la fundación. Que, por tanto, es procedente el beneficio neto o excedente determinado en la declaración cuestionada, en los términos del artículo 357 del E.T.

El artículo 19 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 633 de 2000, vigente para el año gravable 2002, señalaba las entidades pertenecientes al régimen tributario especial, en los siguientes términos:

“Las entidades que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro.

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, cuyo objeto social y principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social cuando las mismas sean de interés general siempre que sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social.”

De acuerdo con la anterior disposición, los requisitos para acceder al régimen tributario especial son los siguientes:

1. Que se trate de entidades cuya naturaleza jurídica corresponda a una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro.
2. Que no se hallen expresamente exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario.

3. Que el objeto social principal que da derecho al tratamiento preferencial se dirija, así como los recursos obtenidos en desarrollo del mismo, a las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social; y
4. Que tales actividades sean de interés general.
5. Que sus excedentes sean reinvertidos en la actividad de su objeto social.

El régimen tributario especial consiste en que los contribuyentes que estén sometidos a él, tributan por impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20% (art. 356 del E.T.). Además, tienen la posibilidad de que el citado beneficio sea exento si se destina, directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social (art. 358 del E.T.), en la forma prevista en el artículo 359 ibídem, que dispone: *“Objeto social. El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad”*⁵ (Subraya la Sala).

Ahora, según los artículos 357 del Estatuto Tributario y 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997, para determinar el beneficio neto o excedente debe tomarse la totalidad de los ingresos y se le restan los egresos que tengan relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad. Disponen los artículos citados:

“Artículo 357. Determinación del beneficio neto o excedente. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.”

“Artículo 4. Egresos. Los egresos procedentes serán aquéllos de cualquier naturaleza, realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan alguna de las siguientes condiciones:

a) Que los egresos constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales, deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. En

⁵ La expresión subrayada fue anulada por la Sala mediante sentencia del 3 de abril de 1998.

cualquier caso se deberán tener en cuenta las limitaciones establecidas en el Capítulo V del Libro I del Estatuto Tributario;

b) Que los egresos que no teniendo relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad. Dentro de los egresos se incluyen las inversiones amortizables previstas en el artículo 142 del Estatuto Tributario y la adquisición de activos fijos que se hagan en cumplimiento de las actividades anteriormente señaladas.
[...]"

En el caso *sub examine*, se advierte que la DIAN rechazó rentas exentas por valor de \$760.837.000. Dijo que esa cifra corresponde a "la diferencia entre los registros contables de costos y gastos y el total de las deducciones registradas en la declaración de renta así":

| DETALLE | VR/FISCAL | VR/CONTABLE | DIFERENCIAS |
|------------------------------|----------------|----------------|--------------|
| TOTAL INGRESOS NETOS | 20.153.966.000 | 20.170.931.000 | -16.965.000 |
| TOTAL DEDUCCIONES | 12.250.971.000 | 13.011.808.000 | -760.837.000 |
| INVERSIONES EN ACTIVOS FIJOS | 991.92.000 | 0 | 991.192.000 |
| RENDA LÍQUIDA | 6.911.803.000 | 7.159.123.000 | |

La DIAN explicó que del análisis de la renta fiscal y la contable (sin incluir los ajustes por inflación) se presenta una diferencia de \$760.837.000 correspondiente a egresos no procedentes que se detallan a continuación así:

- Depreciación, amortización y agotamiento \$361.409.000
- Impuestos \$291.675.000
- Provisiones \$93.046.000
- Intereses, multas y sanciones \$212.000
- Otros gastos no operacionales \$14.495.000"

Para la DIAN, dichos egresos no tienen relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social de la fundación. Que, además, la demandante no demostró que fueran destinados a las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social a que alude el Decreto Reglamentario 124 de 1997 [artículos 4 y 5], para tomarlos como exentos. Por tanto, los gravó con el impuesto a una tarifa del 20%.

Sobre el particular, la Sala considera acertado el rechazo de los egresos correspondientes a **impuestos; provisiones; intereses; multas y sanciones y, otros gastos no operacionales**, por no reunir los presupuestos de los artículos 357, 358 y 359 del Estatuto Tributario, y 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997.

Tanto en la vía gubernativa, como en esta instancia judicial, la fundación actora se limitó a afirmar que esos egresos tenían relación de causalidad⁶ con la actividad productora de renta y el objeto social de la fundación⁷, sin aportar prueba alguna que permita establecer dicha circunstancia.

Adicionalmente, la Sala tampoco puede establecer si dichos egresos tienen relación de causalidad, pues no existe información suficiente en el expediente, ni la demandante la brindó, respecto de cada concepto objetado.

Por último, tampoco se aportó prueba que permita establecer si el beneficio neto o excedente se destinó, en el año siguiente al que se obtuvo, a actividades propias del objeto social, pero de aquellas previstas en el artículo 359 del E.T.

Por el contrario, la Sala considera que se deben aceptar los egresos correspondientes a «**depreciación, amortización y agotamiento**». Tales egresos —en realidad, «*gastos teóricos*» de obligatoria utilización— en la práctica contable sirven para registrar hechos económicos que no representan en estricto sentido, un flujo de salida de recursos. Por las mismas razones, su rechazo no implica un ingreso pues no es una entrada de recursos que aumente el patrimonio y menos un beneficio neto o excedente sobre el que tributen las fundaciones. De tal manera que, en este contexto, los gastos teóricos por depreciación, amortización y agotamiento, sí guardan relación de causalidad con la actividad que desarrolla la Fundación, toda vez que se refieren a hechos o cosas para realizar su objeto social.

⁶ La Sala ha reiterado que la relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la **actividad u ocupación** que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario), pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla. O, como recientemente lo precisó la Sala, la conexidad debe ser entre el gasto y la actividad generadora de renta o, mejor, con la **productividad de la empresa**, conexidad que se mide por la injerencia (nexo) que tiene el gasto en dicha actividad y, por ende, en dicha productividad (efecto). (Entre otras, sentencia del 27 de marzo de 2014, expediente 760012331000200403765-01 (18754), magistrado ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.)

⁷ «FACILITAR EL ACCESO AL CRÉDITO A LA MICROEMPRESA Y A LA PEQUEÑA EMPRESA. LA FUNDACIÓN PODRÁ OFRECER, ADEMÁS OTROS SERVICIOS DESTINADOS A LAS PERSONAS DE ESCASOS RECURSOS CON ÉNFASIS EN LAS MUJERES Y SUS FAMILIAS, PARA INCORPORARLOS A LA ACTIVIDAD ECONÓMICA, SIEMPRE Y CUANDO ESTOS NO INTERFIERAN CON LA EFICIENCIA DE LA GESTIÓN CREDITICIA.»

Adicionalmente, la Sala considera improcedente la solicitud de inaplicación del artículo 4 del Decreto Reglamentario 124 citado, a partir de la interpretación equivocada de la demandante de que el requisito de relación de causalidad se aplica sólo a los egresos provenientes de actividades comerciales. Esto, por cuanto, como se dijo anteriormente, para determinar el beneficio neto o excedente se tienen en cuenta los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con el objeto social de la fundación [artículo 357 E.T.]. Y en caso de que los egresos provengan, exclusivamente, de la realización de actividades comerciales, además de probar la relación de causalidad, se deberán acreditar los requisitos de necesidad y proporcionalidad.

En consecuencia, el cargo de apelación prospera parcialmente.

3.3. Sanción por inexactitud

La Sala considera que la sanción por inexactitud es procedente, pero sólo respecto de las rentas exentas que no reunieron los requisitos legales para su procedencia, presupuesto que, de acuerdo con el artículo 647 del E.T., da lugar a la sanción.

Adicionalmente, la Sala advierte que las razones que tuvo la DIAN para rechazar los egresos improcedentes no respondieron a diferencias de criterios sobre el derecho aplicable, sino al incumplimiento de los requisitos de los artículos 357 y 358 del E.T. y 4 del Decreto Reglamentario 124 de 1997, para determinar el beneficio neto o excedente para el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de la fundación actora.

1.1. Conclusiones

La Sala modifica la sentencia apelada y declara la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, por las razones aducidas en la parte considerativa de esta providencia.

A título de restablecimiento del derecho, se declara que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2002, de la fundación demandante, es la que a continuación se propone, en la que se acepta el valor de \$361.409.000, correspondiente a "*Depreciación, amortización y*

agotamiento, declarados en el renglón ED- "Otras rentas exentas", y se reliquida la sanción por inexactitud:

| CONCEPTO | RN | LIQUIDACIÓN PRIVADA | LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN | LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO |
|---|-----------|----------------------|---------------------------------|-------------------------------|
| Renta líquida | RA | 6.911.803.000 | 6.911.803.000 | 6.911.803.000 |
| Menos otras rentas exentas | EC | 6.911.803.000 | 6.150.966.000 | 6.512.375.000 |
| Tiotal rentas exentas | ED | 6.911.803.000 | 6.150.966.000 | 6.512.375.000 |
| Renta líquida gravable | RE | - | 760.837.000 | 399.428.000 |
| Impuesto sobre la renta gravable | LA | - | 152.167.000 | 79.886.000 |
| Impuesto neto de renta | LC | - | 152.167.000 | 79.886.000 |
| Total impuesto a cargo | FU | - | 152.167.000 | 79.886.000 |
| Menos: anticipo por el año gravable | GX | - | - | - |
| Más: anticipo por el año siguiente | FX | - | - | - |
| Más: sanciones | VS | - | 243.467.000 | 127.818.000 |
| Total saldo a pagar | HA | - | 395.634.000 | 207.704.000 |

SANCIÓN POR INEXACTITUD

| | |
|--|--------------------|
| Total impuesto a cargo propuesto | 79.886.000 |
| Menos: Total impuesto a cargo Liq. Privada | - |
| Mayor saldo a pagar propuesto | 79.886.000 |
| Sanción 160% | 127.818.000 |
| Total sanción por inexactitud | 127.818.000 |

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

F A L L A:

PRIMERO: MODIFÍCANSE los numerales 1 y 2 de la sentencia del 26 de julio de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia. Tales numerales quedan así:

1. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión 050642006000037 del 27 de marzo de 2006 y la Resolución 050662007000016 del 3 de abril de 2007, proferidas por la U.A.E. DIAN, que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, a cargo de la Fundación WWB.

2. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2002, a cargo de la Fundación WWB, es la contenida en la página 20 de esta sentencia, con un total saldo a pagar de doscientos siete millones setecientos cuatro mil pesos (\$207.704.000).

SEGUNDO. RECONÓCESE personería al abogado Yumer Yoel Aguilar Vargas para actuar en representación de la UAE DIAN, en los términos del poder que le fue otorgado.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ