CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: **Hugo Fernando Bastidas Bárcenas**

Bogotá, D.C. veinte (20) de enero de dos mil diecisiete (2017)

Radicación:	**05001233100020070014 9 01**
No. Interno:	**20551**
Demandante:	**Servicios de Salud SONA Ltda.**
Demandado:	**U.A.E. DIAN**
	Renta 2002

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Servicios de Salud Sona Ltda. contra la sentencia del 5 de agosto de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

> *"1. SE NIEGAN LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA.*
>
> *2. SIN COSTAS.*
>
> *3. Así mismo, obra a folios 195 y 196 del expediente un memorial en donde LA NACIÓN - MINISTERIO DE EDUCACIÓN NACIONAL - FONDO DE PRESTACIONES SOCIALES DEL MAGISTERIO, le otorga poder a la doctora SANDRA MILENA GUERRERA CRISTANCHO, sin embargo, observando la referencia del mismo se encuentra que dicho documento está dirigido al proceso con Radicado No. 05001-33-31-0302007-0149-01, cuya actora es BEATRIZ ELENA MARÍN BERMÚDEZ, y el expediente se encuentra en el Juzgado Treinta Administrativo del Circuito de Medellín. Por tal motivo, SE ORDENA EL DESGLOSE de dicho escrito a través de la Secretaría de esta Corporación, dejando copia del mismo en el expediente con la anotación al margen del proceso al cual corresponde y remitiendo el original al Juzgado donde se encuentra*[1]*."*

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

1.1. DE LAS LIQUIDACIONES OFICIALES DEL IMPUESTO DE RENTA DE LOS AÑOS 2001 Y 2002

Por Requerimientos Especiales 110632004000195 y 110632004000198 del 20 de mayo de 2004, la DIAN propuso modificar las declaraciones privadas del impuesto de renta de los años 2001 y 2002, respectivamente.

[1] Folios 215 (vuelto) y 216 del cuaderno principal.

Mediante las Liquidaciones Oficiales de Revisión 900001 del 7 de febrero de 2005 y 11064200500009 del 19 de enero de 2005, la DIAN modificó las declaraciones privadas de renta de los años gravables 2002 y 2001, respectivamente.

Por medio de las resoluciones 110662006000006 del 17 de febrero de 2006 y 900001 del 28 de febrero de 2006, la DIAN confirmó las liquidaciones oficiales de revisión mencionadas, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la demandante.

1.2. DE LA SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD

Mediante el Pliego de Cargos 110632004000068 del 23 de noviembre de 2004, la DIAN propuso sancionar a la sociedad Servicios de Salud SONA Ltda. por irregularidades en la contabilidad del año 2002.

El 29 de diciembre de 2004, la sociedad actora respondió el pliego de cargos.

Por Resolución 110642005000016 del 6 de mayo de 2005, la DIAN impuso a la actora sanción de $1.085.000, de conformidad con el artículo 654 del ET.

Mediante la Resolución 110662006000002 del 26 de mayo de 2006, la DIAN confirmó la resolución 110642005000016 de 2005, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad actora.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

La sociedad Servicios de Salud SONA Ltda. formuló las siguientes pretensiones:

"[…] solicito la anulación de las siguientes resoluciones:

- *Liquidación Oficial renta sociedades-revisión # 110642005000009 de 19 de enero de 2005; Confirmado por recurso de reconsideración # 110662006000006 de febrero 17 de 2006.*

- *Liquidación oficial de revisión # 900001 de 7 de febrero de 2005; Confirmada por recurso de reconsideración # 900001 de febrero 28 de 2006.*

- *Resolución sanción # 110642005000016 de 6 de mayo de 2005; Confirmada por resolución # 11066200600002 de 26 de mayo 2006."*[2]

2.1.1. Normas violadas

La parte demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 185, 236 y 238 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 683 y 730 del Estatuto Tributario.
- Artículo 61 del Código de Comercio.
- Artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

2.1.2. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación así:

[2] Folio 5 del cuaderno principal.

Alegó que los actos cuestionados fueron dictados con desconocimiento del debido proceso, toda vez que se sustentaron en el resultado de una investigación realizada ilegalmente. Que, en efecto, en la diligencia de inspección contable intervino el funcionario Hugo Leonardo Idárraga Leal, el que no fue designado previamente para realizarla.

Explicó que la DIAN desconoció el numeral 1° del artículo 730 del ET, pues el mencionado funcionario debió ser designado mediante auto de inclusión en la investigación o en el auto de apertura de la investigación.

Dijo que la DIAN vulneró el artículo 271 de la Ley 223 de 1995, toda vez que la inspección contable no fue realizada por un contador público. Que, por consiguiente, las pruebas recaudadas en esa actuación eran nulas al igual que los actos acusados.

Adujo que las pruebas recaudadas para el periodo gravable 2002 no justifican la liquidación oficial de revisión del año 2001, toda vez que no se cumplió la formalidad prevista en el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil, esto es, no fueron trasladadas con el visto bueno de la sociedad actora.

Agregó que no era procedente la sanción por irregularidades en la contabilidad, pues si bien al momento de la inspección contable habían sido hurtados los libros de contabilidad, lo cierto era que la verificación podía realizarse con los "*registros mes por mes*".

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN alegó la excepción de inepta demanda, puesto que la sociedad actora no desarrolló el concepto de violación de los artículos 61 del Código de Comercio, 236 y 238 del Código de Procedimiento Civil y 683 del ET.

Explicó que el artículo 684 del Estatuto Tributario autoriza exigir a los contribuyentes la presentación de libros de contabilidad y otros documentos.

Manifestó que los artículos 560 y 688 del ET establecen que los jefes de fiscalización de la DIAN pueden delegar funciones en funcionarios del nivel profesional. Que entre esas funciones están las de realizar visitas, investigaciones, cruces de información, etcétera

Dijo que los Decretos 1071 y 1265 de 1999 y la Resolución 5632 de 1999 no prevén una competencia personal, sino que se limitan a exigir un acto de delegación para efecto del ejercicio de las facultades de investigación y práctica de pruebas.

Aseguró que la delegación no debe realizarse, necesariamente, en el auto de apertura de investigación tributaria o en auto inclusorio, por cuanto basta el acto de delegación. Añadió que el funcionario Hugo Leonardo Idárraga fue debidamente autorizado para realizar la inspección contable a la sociedad actora, en virtud del auto que ordenó la diligencia.

Expresó que el funcionario Hugo Leonardo Idárraga era idóneo para realizar la inspección contable, puesto que es contador público titulado, tal y como lo exige el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

Alegó que las pruebas del proceso de fiscalización del año gravable 2002 sí podían trasladarse al proceso del año 2001, toda vez que las partes son las mismas en los dos trámites.

Agregó que la sanción por irregularidades en la contabilidad es procedente, toda vez que la sociedad actora no presentó los libros de contabilidad de conformidad con los artículos 772 y siguientes del E.T., esto es, registrados en la Cámara de Comercio y acompañados de los soportes de orden interno y externo.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal desestimó la excepción de inepta demanda, pues, a su juicio, la parte actora sí identificó las normas supuestamente vulneradas por los actos cuestionados y explicó el concepto de violación.

Advirtió que de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado[3], la ineptitud sustantiva de la demanda se declara solo en los casos de absoluta ausencia de concepto de violación, lo que no ocurrió en el caso.

Hizo un extenso recuento de las normas que regulan la forma en que los comerciantes deben llevar los libros de contabilidad y, en el caso concreto, concluyó lo siguiente:

Afirmó que carecían de sustento los alegatos sobre la supuesta incompetencia del funcionario Hugo Leonardo Idárraga, pues fue debidamente delegado para realizar la inspección contable a la sociedad actora. Que, según el artículo 89 del Decreto 1643 de 1991, el ejercicio de la

[3] El tribunal citó la sentencia del 7 de diciembre de 2011, expediente 11001-03-24-000-2009-00354-00 (2069-09).

función investigativa a cargo de funcionarios de la DIAN solo está condicionada a la existencia de autorizaciones y delegaciones del jefe de la respectiva unidad.

Señaló que el hurto de los libros de contabilidad no exonera a la sociedad demandante de la sanción impuesta, puesto que se trató de una situación subsanable, no constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito.

Indicó que, en efecto, la sociedad demandante no fue diligente en la reconstrucción de los libros de contabilidad, puesto que no lo hizo en los noventa días que la DIAN concedió en el auto de suspensión de la investigación, dictado el 9 de enero de 2004.

Precisó que, además, entre la denuncia por el hurto de los libros de contabilidad (5 de agosto de 2003) y la realización de la inspección contable (13 de abril de 2004) transcurrieron más de nueve meses, y la sociedad no adoptó las medidas tendientes a reconstruir los libros.

Sostuvo que, de hecho, la irregularidad en la contabilidad se hizo más notoria con el hecho de que la sociedad actora no aportó los soportes de las operaciones efectuadas en los periodos objeto de investigación.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal.

Reiteró que la DIAN vulneró el derecho al debido proceso de la sociedad, porque la inspección contable no fue realizada por un contador público, tal y como lo exigen los artículos 782 del E.T. y 271 de la Ley 223 de 1995.

Dijo que las pruebas recaudadas en la inspección contable son ilegales y que, por consiguiente, quedan sin sustento los actos demandados y deben anularse.

Sostuvo que, además, la sanción es contradictoria con lo expuesto en el acta de inspección contable del 13 de marzo de 2004, pues los funcionarios que la suscribieron indicaron que estaban al día los libros mayor, de balances y de comprobantes de diario.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **U.A.E. DIAN** reiteró los argumentos expuestos en la respuesta a la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que denegó las pretensiones de la demanda.

3.1. PROBLEMAS JURÍDICOS A RESOLVER

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe decidir si la DIAN vulneró el debido proceso en la realización de la inspección contable y si era procedente la sanción por irregularidades en la contabilidad de la sociedad actora.

Para resolver los problemas jurídicos propuestos, la Sala seguirá la siguiente metodología: **(i)** del debido proceso y la expedición irregular de actos administrativos; **(ii)** de la delegación de funcionarios para la realización de visitas o verificaciones; **(iii)** de la inspección contable, y **(iv)** de los hechos probados.

3.2. DEL DEBIDO PROCESO Y LA EXPEDICIÓN IRREGULAR DE ACTOS ADMINISTRATIVOS. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA[4]

El derecho fundamental al debido proceso, consagrado en el artículo 29 de la Constitución Política, es una garantía para equilibrar la relación autoridad - libertad, relación que surge entre el Estado y los asociados, y está prevista en favor de las partes y de los terceros interesados en una actuación administrativa o judicial. Según dicha norma, el debido proceso comprende fundamentalmente tres grandes elementos:

i) El derecho al juez natural o funcionario competente.

[4] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 18 de julio de 2011, expediente 11001032700020060044-00 (16191), magistrado ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

ii) El derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa.

iii) Las garantías de audiencia y defensa, que, desde luego, incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in ídem*.

La expedición irregular de los actos administrativos atañe, precisamente, al derecho a ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento, esto es, conforme con las normas procesales dictadas para impulsar la actuación administrativa.

No obstante, no toda irregularidad constituye casual de invalidez de los actos administrativos. Para que prospere la causal de nulidad por expedición irregular es necesario que la irregularidad sea grave pues, en principio, en virtud del principio de eficacia, hay irregularidades que pueden sanearse por la propia Administración, o entenderse saneadas, si no fueron alegadas. Esto, en procura de la efectividad del derecho material objeto de la actuación administrativa.

En ese sentido, en la sentencia del 16 de octubre de 2014[5], la Sala precisó lo siguiente:

[5] Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 16 octubre de 2014. Radicación: 25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611). Demandante: Alianza Fiduciaria S.A. Como Vocera Del Fideicomiso Lote Montoya. Demandado: Distrito Capital De Bogotá.

"4.7.- No todo desacato de las formalidades previstas en el ordenamiento jurídico para la expedición de los actos administrativos puede catalogarse como una afectación al debido proceso, de la misma manera que se ha sostenido, que no cualquier irregularidad apareja la nulidad de la decisión. Debe tratarse del desconocimiento de formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa.

Cuando las formalidades son consagradas por el ordenamiento en interés de la organización administrativa, su quebranto, en principio, no vulnera el debido proceso y tampoco conduce a la anulación del acto, pero, si las formalidades se prevén en beneficio del administrado o para la salvaguardia de claros principios constitucionales o legales (llámense también sustanciales), su pretermisión implica violación al debido proceso e ilegalidad de la decisión.

4.8.- Este criterio ha sido aceptado de tiempo atrás por la doctrina. Así, entre nosotros, Mario Rodríguez Monsalve explica:

> *"La forma dice relación principalmente con los procedimientos, que básicamente pueden clasificarse en técnicos o de gestión, y en propiamente administrativos. Los primeros tienden a proteger los propios intereses de la Administración, tales como las consultas previas a organismos asesores, los debates en los cuerpos colegiados, etc. Los segundos están constituidos por la serie coordinada de actuaciones preparatorias de una decisión, en virtud de la cual se ha de reconocer un derecho o de imponer una carga a una persona"*[6]*.*

Tal como se advierte, este autor clasifica las formas según los intereses a los cuales se dirigen a proteger los procedimientos. Lo que no es más que la regla que acaba de esbozarse, merced a la cual, si dichos procedimientos amparan los intereses administrativos (técnicos o de gestión), la violación de sus formas no necesariamente conduce a la nulidad del acto, pero si imponen una carga o reconocen un derecho al ciudadano (propiamente administrativos) –en otros términos, si se trata de formas que de alguna manera afectan la realidad jurídica del administrado– su no acatamiento se refleja en la nulidad de la decisión irregularmente expedida.

Según lo anterior, dentro del trámite para la emisión de un acto administrativo se identifican procedimientos técnicos o de gestión –regidos por formalidades no sustanciales que no afectan necesariamente su validez–

---

[6] RODRÍGUEZ MONSALVE, Mario. Notas para un curso de derecho administrativo general. Medellín: Universidad de Medellín, 1989, p. 28.

y procedimientos propiamente administrativos –caracterizados por la existencia de formalidades sustanciales-, cuya inobservancia por la autoridad genera consecuencias más gravosas para el acto final, por consistir en la violación de requisitos que se encuentran establecidos como garantía de los derechos del administrado[7], y que, en el plano de la tutela efectiva de los derechos, tornan imperiosa la protección del debido proceso.

4.9.- También Michel STASSINOPOULUS manifiesta que sólo la violación de las formas sustanciales genera la nulidad del acto, con prescindencia de la fuente que consagre la formalidad. Veamos:

> *"Por consiguiente sólo el criterio de fondo puede ser útil. Esto significa que el Juez debe apreciar cada caso y buscar el fin mirado por la formalidad, a saber cuál es la garantía por débil que ella sea introducida a favor de los administrados, cuáles serían las consecuencias reales de su omisión y en último lugar cuales son las dudas que esta omisión dejaría en cuanto a la legalidad del acto. En esta apreciación la presunción está siempre a favor del carácter sustancial de las formalidades siguiendo el principio de que la "leges perfectae" es la regla en el derecho público y por consiguiente la omisión de la formalidad entraña lo más a menudo nulidad del acto. Tal es el caso de los conceptos previos, de las disposiciones de funcionarios o el secreto relativo a las gestiones de toda clase, de la comunicación del expediente en los procesos disciplinarios etc.*
>
> *A título excepcional se consideran como formalidades no sustanciales: la firma de un proceso verbal por el secretario al lado de la firma del presidente, el anuncio de una modificación inminente al plan de alineamiento si resulta del expediente que los interesados a pesar de esta omisión tenían conocimiento de la medida contemplada, la falta de mención en el proceso verbal de que la sesión tuvo lugar a determinada hora etc.*
>
> *Hay otras formalidades de carácter mixto cuya violación no entraña nulidad sino cuando el administrado puede demostrar que esta violación ha tenido realmente consecuencias dañinas para sus intereses. Citemos un ejemplo suponiendo que la ley impone que la publicación previa de un documento debe tener lugar un mes antes de la emisión del acto, si ella ha tenido lugar sólo veinte días antes de la emisión no resultará la nulidad del acto si se demuestra que los interesados tuvieron conocimiento de ese documento y se sirvieron de él a voluntad. En este caso podemos decir que la formalidad se subdivide en dos partes la publicación es aquí esencial pero el plazo no lo es, a menos que su violación haya realmente perjudicado los intereses del administrado"[8].*

---

[7] Ibíd., p. 44.

[8] STASSINOPOULUS, Michel D. *Tratado de los actos administrativos*. Traducción del francés de Mario Rodríguez Monsalve, p. 115-116

4.10.- Obsérvese, pues, que la doctrina extranjera asocia el concepto de formalidad sustancial a la función de garantía a favor de los intereses del administrado[9], de ahí que la inobservancia de éstas configuren irregularidades merecedoras de sanción con la nulidad del acto administrativo, pues, de lo contrario, se caería en un formalismo extremo que colisionaría con la salvaguarda de otros intereses igualmente relevantes, como son los fines estatales que guían la actuación de las autoridades públicas.

Naturalmente que a ese criterio o pauta, habría que agregar, en primer lugar, el que podría denominarse legal, entendiendo por tal aquel vicio o irregularidad que el legislador explícitamente considere como causal de nulidad del acto, pues, en esas circunstancias, la formalidad debe calificarse como sustancial.

Esta idea conduce, necesariamente, a reconocer que si la omisión o cumplimiento irregular de las formas sustanciales es lo único que, en principio, acarrea la invalidez de la decisión administrativa, con mayor razón, será también lo único que cause un menoscabo del debido proceso, pues carecería de lógica avalar la legalidad del procedimiento y no obstante declarar vulnerado con él un derecho fundamental.

Se dice que, en principio, porque la regla que se desarrolla en la presente providencia no es absoluta. En cada caso deberá revisarse cuál fue la formalidad omitida o vulnerada y cuál es la finalidad de la misma, para efectos de determinar si es nulo o no el acto demandado."

Adicional a todo lo dicho, para que se configure la violación al derecho al debido proceso, también es menester que se haya afectado el núcleo esencial de ese derecho, esto es, que se haya afectado el derecho fundamental de defensa.

---

[9] Cfr. VEDEL, Georges. *Derecho Administrativo*. Traducción de la 6ª ed. francesa. Madrid: Aguilar, 1980, p. 496. Según este autor: "*Se debe considerar en primer lugar como sustancial todo requisito formal que tenga por objeto garantizar los derechos de los administrados;* (…) *Por el contrario, constituyen requisitos de forma no sustanciales los que no han sido promulgados con objeto de garantizar los derechos de los administrados o cuya intervención no hubiera modificado el sentido de la decisión impugnada*". Ibíd., p. 496.

3.3. DE LA DELEGACIÓN DE FUNCIONARIOS PARA LA REALIZACIÓN DE VISITAS O VERIFICACIONES. REITERACIÓN DE JURISPRUDENCIA[10]

Según el artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial ni la ley la exija.

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

El artículo 684 del Estatuto Tributario es claro en señalar las actividades que la Administración tributaria puede desplegar en el ejercicio de la facultad de fiscalización e investigación, a saber:

a) Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b) Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

---

[10] Sentencia del 1° de noviembre de 2012, expediente 23001233100020080022 7-01 (18106), demandante: Jaiyer de Jesús Giraldo Quiceno, demandada: DIAN.

c) Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d) Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e) Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f) En general, 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.

Para el efecto, los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario fijan en el jefe de la Unidad de Fiscalización la competencia para proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y en los funcionarios de esa unidad la facultad de adelantar las actuaciones preparatorias. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones.

3.4. DE LA INSPECCIÓN CONTABLE

Respecto de la inspección contable, el artículo 782 del ET prevé lo siguiente:

"La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de 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."

La inspección contable no es una simple solicitud de exhibición de los libros oficiales de comercio, sino que tiene por objeto verificar la exactitud de las declaraciones e incluso determinar si la contabilidad se lleva en debida forma[11], esto es, de conformidad con lo previsto en el artículo 774 ET, que establece lo siguiente:

"Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;

[11] Sentencia del 25 de marzo de 2010, expediente 20001-23-31-000-2006-00596-01(16916), actor: CAMPO ELIAS REYES PACHECO, demandado: DIAN.

4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio."

Ahora bien, en cuanto a las conductas sancionables referidas a la información contable, el artículo 654 del E.T. dispone lo siguiente:

"ARTÍCULO 654. HECHOS IRREGULARES EN LA CONTABILIDAD. Habrá lugar a aplicar sanción por libros de contabilidad, en los siguientes casos:

a. *No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos.*
b. *No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos.*
c. *No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.*
d. *Llevar doble contabilidad.*
e. *No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.*
f. *Cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso."*

También interesa resaltar que, según artículo 271 de la Ley 223 de 1995, la inspección contable debe ser realizada bajo la responsabilidad de un contador público, so pena de la nulidad de la diligencia. Es decir, es nula la inspección contable realizada sin la dirección de un contador público.

En el mismo sentido, el artículo 105 del Decreto 2117 de 1992 establece lo siguiente:

"*para el ejercicio de las funciones de investigación o prácticas de pruebas por parte de las diferentes dependencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, podrán cumplir sus funciones de acuerdo con las autorizaciones y delegaciones correspondientes, salvo para la práctica de la prueba pericial*

respecto de una materia contable en particular, solicitada y ordenada dentro del respectivo proceso, en cuyo caso el funcionario perito que intervenga deberá ser contador público matriculado. Así mismo, para actuar ante los tribunales, los funcionarios deberán ser abogados inscritos".

3.5. EL CASO CONCRETO

La sociedad actora pretende la nulidad de los actos cuestionados porque, a su juicio, fueron dictados con desconocimiento del debido proceso. En concreto, adujo:

(i) Que la inspección contable que sustentó esos actos fue ilegal, puesto que el funcionario Hugo Leonardo Idárraga carecía de competencia para realizarla y no contó con la intervención de un contador público, tal y como lo exige el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

(ii) Que la sanción por irregularidades en la contabilidad es improcedente, puesto que la imposibilidad de presentar los libros obedeció a un hecho de fuerza mayor o caso fortuito, esto es, al robo de dichos libros. Que, además, el acta de inspección contable informó que los libros presentados estaban debidamente llevados.

3.5.1. De los hechos probados

Sobre este punto, es necesario poner de presente los siguientes documentos que obran en el expediente:

- **Documentos referidos a la solicitud de devolución de saldos a favor**

(i) Solicitud de devolución de saldo a favor del 14 de noviembre de 2003, presentada por la sociedad Servicios de Salud SONA Ltda. respecto de saldo a favor del año gravable 2002, por $27.237.000[12].

(ii) Acta de visita del 6 de enero de 2004, que da cuenta de lo siguiente:

> *"Se anunció la visita a la representante legal de la sociedad, la Sra. MARÍA YOLANDA CORREA OSORIO […] quien remitió al contador de la sociedad Sr. GUILLERMO GONZÁLEZ […] para todos los trámites pertinentes a la solicitud de devolución.*
>
> *Se contactó al contador citado, quien manifestó dificultades en la exhibición de los libros de contabilidad, documentos y soportes de la misma, argumentado un robo que sufrió la sociedad de unas cajas que contenía la contabilidad de años anteriores y la del año 2003 hasta el mes de junio, junto con documentos y soportes, adjuntando a lo dicho una denuncia con destino a la Fiscalía Local, radicada en la Inspección Urbana de Policía - Permanencia Dos con el número 6281 en agosto 5 del año 2003 (ver fotocopia folio 23).*
>
> *En vista de lo anterior, no fue posible establecer la realidad del saldo a favor solicitado, razón por la cual se propone auto de trámite de suspensión con base en las facultades otorgadas por el artículo 857 - 1 del E. T."*[13]

(iii) Auto del 17 de enero de 2004, que suspendió por noventa días el trámite de la solicitud de devolución, ante la imposibilidad de revisar los libros de contabilidad y los comprobantes, y de verificar la procedencia de la devolución[14].

---

[12] Folio 2 del cuaderno de pruebas 2.

[13] Folios 19 y 20 ibíd.

[14] Folio 21 ibíd.

- **Documentos referidos al procedimiento de fiscalización del año gravable 2001**

(i) Auto 110632004001634 del 28 de marzo de 2004, que dispuso abrir investigación a la sociedad actora respecto de la declaración privada del impuesto de renta del año 2001. Para efecto de desarrollar la investigación, dicho auto designó a los siguientes funcionarios: Fernando Augusto López Navarrete, Hilda Mejía Echavarría, Cecilia Estrada Montoya, y Olga Cecilia Silva Narváez[15].

Requerimiento Especial 110632004000195 del 20 de mayo de 2004[16], que propuso modificar la declaración privada del impuesto de renta del año 2001. En síntesis, la DIAN planteó la eliminación de deducciones por $230.572.000, de retenciones en la fuente por $6.333.000 y del saldo a favor de $26.199.000 y la adición de sanción por inexactitud en cuantía de $128.080.000 e impuesto cargo por $75.981.000, para un total a pagar de $210.461.000.

(ii) Liquidación Oficial de Revisión 11064200500009 del 19 de enero de 2005, que modificó la declaración privada del impuesto de renta del año 2001, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial[17].

---

[15] Folio 1 del cuaderno 1 de pruebas.

[16] Folios 8 a 16 ibíd.

[17] Folios 24 a 40 ibíd.

(iii) Resolución 110662006000006 del 17 de febrero de 2006, que confirmó la liquidación oficial de revisión del año gravable 2001[18].

- **Documentos referidos al procedimiento de fiscalización del año gravable 2002**

(i) Auto 110632004000150 del 2 de febrero de 2004, proferido por la DIAN, que abrió investigación para determinar la procedencia de la devolución y, para ese fin, comisionó a los siguientes funcionarios: Fernando Augusto López Navarrete, Teresa González de Gutiérrez, Yuseth Erenia Arias Delgado, Luis Alfonso Moreno Posada y Gloría María Gallo Fernández[19].

(ii) Auto 110632004000016 del 10 de febrero de 2004, dictado por la DIAN, que incluyó en la investigación a la funcionaria Hilda Cristina Mejía Echavarría[20].

(iii) Auto del 5 de febrero de 2004, proferido por la DIAN, que comisionó al funcionario Fernando Augusto López para que interviniera en la investigación para determinar la procedencia de la solicitud de devolución presentada por la sociedad actora[21].

(iv) Auto 110632004000036 del 4 de marzo de 2004 de la DIAN, que, para realizar inspección tributaria a la sociedad actora, comisionó a los funcionarios Fernando Augusto López, Cristina Mejía

---

[18] 46 a 67 ibíd.

[19] Folio 1 del cuaderno 2 de pruebas.

[20] Folio 22 ibíd.

[21] Folio 30 ibíd.

Echavarría, Olga Cecilia Estrada Montoya, Luis Alfonso Moreno Posada y Olga Cecilia Silva Narváez[22].

(v) Auto 110632004000009 del 4 de marzo de 2004, proferido por la DIAN, que decretó inspección contable a la sociedad actora y comisionó a los funcionarios Hugo Leonardo Idárraga (contador público) y Fernando Augusto López Navarrete[23].

(vi) Informe inicial de libros de contabilidad del 13 de marzo de 2004, que concluyó lo siguiente: "*como los libros se perdieron (ver denuncio), los registros del año 2001 están mes por mes, por el 2002 solo tiene el registro de diciembre y no tienen registros por el 2003 y por lo corrido del 2004. Tampoco tienen soportes por los años 2001 y 2002*". Esa acta fue firmada por la representante legal de la sociedad actora (Nora Beatriz Meneses) y los funcionarios Fernando Augusto López Navarrete y Hugo Leonardo Idárraga (en calidad de contador público)[24].

(vii) Acta de Inspección Contable 110632004000009 del 13 de abril de 2004, que dice[25]:

"El día 13 de abril de 2.004, los funcionarios HUGO LEONARDO IDÁRRAGA IRIAL […] y FERNANDO A. LÓPEZ N. […] con cita previamente concertada la representante legal de la sociedad, Sra. NORA BEATRIZ MENESES C. y el contador de la misma Sr. GUILLERMO GONZALEZ, se hicieron presentes en la dirección arriba indicada para dar cumplimiento al Auto de Inspección

[22] Folio 31 ibíd.

[23] Folio 32 ibíd.

[24] Folio 34 ibíd.

[25] Folio 36 del cuaderno 3 de pruebas.

Contable No. 110632004000009 del 04 de marzo de 2.004. En este lugar nos atendieron las personas citadas, aportando a la presente diligencia las siguientes pruebas:

- LIBRO MAYOR Y BALANCES. Código del libro MB-05
Un libro debidamente registrado en la Cámara de Comercio de la ciudad de Medellín con matrícula 147252-03, inscripción 4065 a nombre de SERVICIOS DE SALUD SONA LIMITADA, el día 18 de marzo de 2.004. Consta de quinientas (500) hojas útiles numeradas del uno (1) al quinientos (500).

Sus registros se hacen en forma mensual, registra asientos contables hasta el 31 del mes de diciembre de 2.002, el movimiento del 2.002 se encuentra entre las hojas sesenta y cuatro (64) y sesenta y seis (66). Rubricado por la comisión visitadora el día trece (13) del mes de abril de 2.004 en la hoja sesenta y seis (66).

- LIBRO COMPROBANTE DIARIO. Código del libro CD-03
Un libro debidamente registrado en la Cámara de Comercio de la ciudad de Medellín con matrícula 147252-03, inscripción 4067 a nombre de SERVICIOS DE SALUD SONA LIMITADA, el día 18 de marzo de 2.004. Consta de quinientas (500) hojas útiles numeradas del uno (1) al quinientos (500).

Sus registros se hacen en forma mensual, registra asientos contables hasta el 31 del mes de diciembre de 2.002, el movimiento del 2.002 se encuentra entre las hojas setenta y cuatro (74) y setenta y cinco (75). Rubricado por la comisión visitadora el día trece (13) del mes de abril de 2.004 en la hoja setenta y cinco (75).

OBSERVACIONES
Como los libros se perdieron (ver denuncio), los registros del año 2.001 están mes por mes, por el año 2.002 solo tienen el registro de diciembre y no tienen registro por el año 2.003 y por lo corrido del 2.004. Tampoco tiene soportes por los años 2.001 y 2.002.

No siendo más se firma por los funcionarios que en esta diligencia intervinieron."

(viii) Requerimiento Especial 110632004000198[26] del 20 de mayo de 2004, que propuso modificar la declaración privada del impuesto de renta del año 2002. En concreto, la DIAN planteó el desconocimiento de deducciones por $116.859.000, de retenciones por $4.293.000, del saldo a favor de $26.199.000 y la imposición de sanción por inexactitud de $92.805.000 y un impuesto a cargo de $30.426.000, para un saldo a pagar de $135.579.000.

[26] Folios 39 a 38 del cuaderno 2 de pruebas.

(ix) Liquidación Oficial de Revisión 900001 del 7 de febrero de 2005, que modificó la declaración privada de renta del año gravable 2002, en los mismos términos propuestos en el requerimiento especial[27].

(x) Resolución 900001 del 28 de febrero de 2006, que confirmó la liquidación oficial de revisión del impuesto renta del año gravable 2002.

- **De los hechos referidos a la sanción por irregularidades en la contabilidad**

(i) Pliego de Cargos 110632004000068 del 23 de noviembre de 2004, que propuso sancionar a la sociedad Servicios de Salud SONA Ltda. por irregularidades en la contabilidad del año 2002[28]. En concreto, la conducta sancionada es la descrita en el literal e) del artículo 654 del ET, esto es, "*no llevar libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones*".

(ii) Respuesta al pliego de cargos, fechada el 29 de diciembre de 2004[29].

[27] Folios 68 a 87 del cuaderno 2 de pruebas.

[28] Folio 32 del cuaderno 3 de pruebas.
[29] Folio 37 ibíd.

(iii) Resolución Sanción 110642005000016 del 6 de mayo de 2005, que impuso multa de $1.085.000. En lo que interesa, ese acto expuso:

"1. El día 17 de junio de 2003 (sic), los funcionarios HUGO LEONARDO IDARRAGA IRAL, […] Contador Público, con T.P. No […] y Fernando Augusto López Navarrete, […] adscritos a la División de Fiscalización Tributaria de esta Administración y comisionados mediante Auto de Inspección Contable No 110632004000009 de 2004/03/04, se hicieron presentes en la dirección Cra 70 No 45E 69 de Medellín, donde funciona el domicilio de la sociedad SERVICIOS DE SALUD SONA LTDA, con NIT 800.102.578 5, para adelantar la inspección contable al citado contribuyente.

2. La visita fue atendida por el señor GUILLERMO GONZALEZ ce. 3.336.983 en calidad de Contador y la señora NORA BEATRIZ MENESES CORREA, con C.C. No 43.540.763, en calidad de Representante Legal, los cuales enterados del objeto de la visita, pusieron a disposición de los funcionarios los registros mes a mes del año 2001, los libros Mayor y Balances y Comprobantes de Diario a diciembre 31 de 2002, sin registros por el año 2003 y lo corrido del año 2004. No fueron exhibidos los documentos soportes del año 2001 y 2002. De este hecho se dejó constancia en el informe inicial de libros de contabilidad, el cual fue firmado por la Representante Legal de la sociedad y los funcionarios comisionados.

Dado que por el año gravable 2002 solo exhibieron los libros Mayor y Balance y Comprobante de Diario a diciembre de 2002, no fue posible realizar las verificaciones pertinentes sobre la realidad de los datos consignados declaración de renta de dicho año.

3. La actividad que desarrolla el contribuyente (Otras actividades relacionadas con la salud humana, código "8519"), es de carácter mercantil y los libros de contabilidad son obligatorios a pesar de no estar específicamente establecidos en la Ley como tales, surgen de los mismos requerimientos de la Ley comercial (Art. 51 C.C), Correspondencia y Comprobantes. Para el efecto el artículo 51 del C.C. establece:

[…]

4. Con base en lo anterior, la sociedad SERVICIOS DE SALUD SONA LTDA, con NIT 800.102.578 5, se hace acreedora a la sanción por irregularidades en la contabilidad, estipulada en los artículos 654 y 655 del Estatuto Tributario, por lo siguiente:

[…]

Analizados los hechos que dieron origen al pliego de cargos No, 110632004000068 de 2004/11/23, este despacho considera: los argumentos planteados por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, se encuentran dentro de la normatividad vigente, en cambio los planteamientos del investigado se orientan a desconocer los hechos que dieron origen al acto administrativo en comento y no aportan pruebas para que sean reconocidas en esta etapa.

De otra parte se considera que el investigado cuando presenta la denuncia de pérdida de libros en agosto 5 de 2003, contaba con 6 meses para reconstruir la información contable tal como lo estipula el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 que expresa […]"

(iv) Recurso de reconsideración presentado por la sociedad Servicios de Salud SONA Ltda. contra la aludida resolución sanción[30].

(v) Resolución 110662006000002 del 26 de mayo de 2006, que confirmó la resolución sanción[31].

3.5.2. Solución a los problemas jurídicos planteados

3.5.2.1. De la presunta vulneración del derecho al debido proceso en la realización de la inspección contable

Para la Sala no están demostradas las irregularidades alegadas por la parte actora frente a la diligencia de inspección contable, como se analiza a continuación:

El funcionario Hugo Leonardo Idárraga fue debidamente delegado para realizar la inspección, tal y como lo demuestra el auto del 4 de marzo de

[30] Folios 50 a 53 ibíd.

[31] Folios 58 a 76 ibíd.

2004. Es decir que, contrario a lo afirmado por la parte actora, ese funcionario sí estaba habilitado para dirigir la inspección contable.

También está demostrado que la inspección contable fue realizada de conformidad con el artículo 271 de la Ley 223 de 1995, pues el funcionario Hugo Leonardo Idárraga es contador público. De la calidad de contador público quedó constancia en el acta de la inspección contable del 13 de abril de 2004, aspecto que no fue discutido o desvirtuado por la parte actora.

Igualmente, la Sala no encuentra sustento frente a la afirmación de que el acto de delegación para la inspección contable debía realizarse en el auto de apertura de la investigación o en auto inclusorio, puesto que el ordenamiento jurídico no prevé esa exigencia. En los términos del artículo 105 del Decreto 2117 de 1992, basta con que la delegación se haga en el auto que decreta la inspección contable.

Lo expuesto es suficiente para desestimar la vulneración del derecho al debido proceso en la realización de la inspección contable.

3.5.2.2. De la procedencia de la sanción por irregularidades en la contabilidad

La Sala considera que la sanción por irregularidades en la contabilidad está debidamente justificada, porque los libros suministrados por la sociedad actora en la diligencia de inspección realizada por la DIAN, no permitieron verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones del año 2002. Es decir, sí se configuró la infracción prevista en el literal e) del artículo 654 del E.T.

Según reporta el acta de inspección contable, los libros de la sociedad no contenían la totalidad de la información contable del año gravable 2002, pues solo reportaban registros para el mes de diciembre de ese año. De hecho, el acta también advierte irregularidades respecto de los años 2003 y 2004, en tanto que los libros no daban cuenta de la actividad económica desarrollada por la sociedad actora en esos periodos.

Además, el acta de inspección contable pone de presente que ni siquiera existen soportes contables para los años gravables 2001 y 2002.

Para la Sala, el hurto de los libros no justifica las irregularidades advertidas en la inspección contable, pues la sociedad actora no reconstruyó los libros en los seis meses siguientes a la pérdida, tal y como lo dispone el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993[32]. En efecto, la demandante presentó la denuncia por el hurto de los libros de contabilidad el 5 de agosto de 2003 y la inspección fue realizada el 13 de abril de 2004.

Sobre el particular, se advierte que la reconstrucción de los libros no era imposible, por cuanto, en todo caso, la sociedad actora debía contar con los soportes de las operaciones efectuadas y registradas en esos libros. Conviene decir que la denuncia del hurto fue solo frente a los libros de contabilidad y no en cuanto a los soportes contables.

---

[32] PÉRDIDA Y RECONSTRUCCIÓN DE LOS LIBROS. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición.

Por consiguiente, la Sala desestima la existencia de fuerza mayor o caso fortuito que justificara la no presentación de los libros de contabilidad debidamente actualizados.

En conclusión, tampoco se demostró la vulneración del derecho al debido proceso en la imposición de la sanción por irregularidades en la contabilidad de la sociedad actora.

La Sala, en consecuencia, confirmará la sentencia apelada.

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,

FALLA:

PRIMERO. CONFÍRMASE la sentencia del 5 de agosto de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Servicios de Salud SONA Ltda. contra la DIAN.

SEGUNDO. **RECONÓCESE** personería a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que obra a folio 236 del cuaderno principal**.**

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ