

**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

**Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho
(2018)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2012-00310-01 (**21029**)
Demandante: FABIO ANDRES NUÑEZ GUTIERREZ¹ -
REPRESENTANTE LEGAL DE LA COOPERATIVA DE
SOLUCIONES Y SERVICIOS C.T.A. - SYS C.T.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta - año gravable 2007 -
Firmeza de la declaración tributaria

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 27 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

¹ Quien obra como representante legal de la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. - SYS C.T.A. (Fls. 362 a 368 del c.a.2) - Auto admisorio de la demanda (Fls. 666 a 668 del c.p.)

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2008, la COOPERATIVA DE SOLUCIONES Y SERVICIOS C.T.A. – SYS C.T.A., NIT 815.004.600-4, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007².

El 20 de octubre de 2009, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira notificó a la cooperativa el Auto de Inspección Tributaria 152382009000116 y el Auto de Inspección Contable 152382009000156 del 7 de octubre de ese año, en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007³.

El 14 de julio de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira notificó el Emplazamiento para Corregir 152382010000043 de 12 de julio del mismo año⁴, en el cual se solicitó adicionar la renta líquida en \$233.649.847 y se rechazan gastos operacionales por \$934.125.

El 19 de agosto de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira expidió el Requerimiento Especial 152382010000034, mediante el cual propuso el rechazo de deducciones (gastos operacionales) por \$934.000, adicionar ingresos brutos operacionales por presunción de consignaciones en cuantas bancarias por \$233.650.000, retirar

² Fl. 8 del c.a. 1

³ Fls. 14 y 15 del c.a.1.

⁴ Fls 224 a 228 del c.a.2.

de la renta exenta la suma de \$2.445.000 y liquidar sanción por inexactitud en cuantía de \$75.850.000⁵. El acto fue notificado de forma personal al representante legal de la cooperativa, Fabio Andrés Núñez Gutiérrez, el día de su expedición⁶.

El 10 de mayo de 2011, previa respuesta al requerimiento especial en la que el representante legal aceptó el desconocimiento de renta exenta y deducciones⁷, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira profirió la Liquidación Oficial de Revisión 152412011000019⁸, en la cual se acogieron las glosas del requerimiento especial, en el sentido de fijar un total saldo a pagar de \$123.431.000⁹.

Mediante la Resolución 000006 de 26 de marzo de 2012, la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, decidió el recurso de reconsideración interpuesto por el contribuyente¹⁰, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹¹.

DEMANDA

Fabio Andrés Núñez Gutiérrez, actuado como representante legal de la COOPERATIVA DE SOLUCIONES Y SERVICIOS C.T.A., por

⁵ Fls. 233 a 238 del c.a.2.

⁶ Fl. 233 vto. del c.a.2.

⁷ Fls. 247 y 248 del c.a.2.

⁸ Fls. 264 a 269 del c.a.2.

⁹ Saldo a pagar por impuesto (\$47.581.000) y sanción por inexactitud (\$75.850.000).

¹⁰ Fls. 271 a 277 del c.a.2.

¹¹ Fls. 339 a 347 del c.a.2.

intermedio de apoderado, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones¹²:

«... "la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración Confirmado No. 000006 - 26/03/2012, en la cual se confirma la LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA SOCIEDADES OBLIGADAS A LLEVAR CONTABILIDAD - REVISIÓN No. 152412011000019 de 2011/05/10, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Palmira, y su debido restablecimiento del derecho hacia la Dirección Seccional de Impuestos de Cali - Valle". (...)

Y como restablecimiento del derecho, que "la condena impuesta por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali - Valle, como se puede constatar en la Resolución No. 000006 en los valores de: 'valor recurrido por HA: \$123.256.000 y el valor recurrido por Sanción \$75.850.000', respectivamente, estas sean declaradas nulas por lo explicado a lo largo de la demanda, y que el contribuyente señor FABIO ANDRÉS NÚÑEZ GUTIÉRREZ, quien actúa en calidad de Gerente y Representante Legal de la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. sea exonerado del pago de dichas sanciones de índole pecuniaria¹³».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6º, 23, 29, 228, 229, 333 y 338 de la Constitución Política;
- Artículos 8º y 25 de la Convención Internacional de Derechos Humanos;

¹² Aclaración de la demanda Fls. 661 a 663 del c.a.

¹³ En atención al Auto Inadmisorio del 24 de septiembre de 2012 del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, el apoderado aclaró que solo pretendía la nulidad de la liquidación oficial y resolución que resolvió el recurso de reconsideración y respecto del restablecimiento del derecho aclaró que pretende se exonere del pago de sanciones a Fabio Andrés Núñez Gutiérrez, quien actúa en calidad de Gerente y Representante Legal de la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A.

- Artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos;
- Artículos 24, 26, 27, 28, 29, 102-3, 565, 566, 567, 683, 711, 746, 747, 748, 749, 755-3, 766, 779, 782 y 867 del Estatuto Tributario;
- Artículos 9º y 140 del Código Contencioso Administrativo:
- Artículo 69 de la Ley 270 de 1996 y,
- Artículo 7º de la Ley 383 de 1997.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Manifestó que los ingresos adicionados por la DIAN no se incluyeron en la declaración del impuesto sobre la renta, porque constituyen ingresos para terceros y los que recibe la cooperativa están representados en comisiones por intermediación.

Adujo que no están acreditados los presupuestos para la aplicación de la presunción del artículo 755-3 del Estatuto Tributario, porque está demostrado que los valores consignados en la cuenta bancaria del actor, quien actúa como representante legal, pertenecen a la cooperativa y están relacionados con afiliaciones de «*terceros de salud*».

Precisó que los artículos 102-3 del Estatuto Tributario y 3º del Decreto 4400 de 2004 establecen que la base gravable de las Cooperativas de Trabajo Asociado, se obtiene al restar del ingreso las compensaciones pagadas a los trabajadores asociados

cooperados, las cuales se registran como pasivo en la cuenta de ingreso para terceros.

Afirmó que en las cuentas del representante legal de la cooperativa se realizaron transacciones con dineros de la cooperativa, por contratos de representación en los que se autorizó al actor (representante legal) para realizar tales transacciones a cambio de una comisión, y que no se pueden desconocer los efectos legales de la convención, ni desnaturalizar las estipulaciones del contrato.

Aseguró que los hechos contemplados en el requerimiento especial son incongruentes con los señalados en la liquidación oficial de revisión, pues el requerimiento se fundamentó el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, relacionado con consignaciones de terceros, y la liquidación de revisión se refirió a consignaciones en la cuenta de la contribuyente.

Sostuvo que el representante legal manifestó expresamente que los ingresos consignados en su cuenta bancaria eran de la cooperativa, y que la pretendida confesión ficta o presunta invocada en los actos administrativos demandados está desvirtuada, porque se omitió citar mediante aviso al contribuyente y por las manifestaciones de la cooperativa.

Consideró que la Administración aplicó de forma errada la figura de renta presuntiva por consignaciones bancarias, al fundamentarse en un acta de inspección contable y tributaria viciada de ilegalidad.

Anotó que el artículo 755-3 del Estatuto Tributario exige que los valores estén consignados en cuentas de terceros, lo cual no está acreditado porque las cuentas figuran a nombre del actor.

Infirió que por la nulidad del acta de visita de inspección tributaria del 9 de julio de 2010 no se suspendió el término para notificar el requerimiento especial del 19 de agosto de 2010, por lo que la declaración de renta del año gravable 2007 quedó en firme el 16 de abril de 2010.

Manifestó que el actor no tuvo la intención de cometer un delito o engañar al fisco, pues las transacciones de dinero en entidades financieras consistieron en consignaciones a diferentes entidades de salud, cumpliendo con lo exigido en los contratos de representación comercial de ASTRACOL Y SOLUCIONES Y SERVICIOS C.T.A. (relacionó los pagos realizados a la seguridad social).

Afirmó que en ningún momento negó que los dineros consignados en las cuentas del representante legal corresponden a ingresos originados en operaciones realizadas por ASTRACOL y por la cooperativa.

Aceptó que si bien la no presentación de libros de comercio es un indicio en contra de la contribuyente, de ello se puede inferir que las consignaciones constituyen ingreso fiscal, con el efecto del desconocimiento de los costos, deducciones y pasivos.

En la adición de la demanda, el actor, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, afirmó que la inspección tributaria se practicó de forma extemporánea, cuando la declaración de renta del año 2007 estaba en firme¹⁴, y cuestionó que la DIAN, «en su afán de extender un poco más el término de notificación para el requerimiento especial, emanó el emplazamiento para corregir No. 152320010000043 de fecha 12 de julio de 2010¹⁵».

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Afirmó que la cooperativa declaró ingresos por valor de \$52.866.000, pero al verificar la información exógena del representante legal, este realizó consignaciones de \$467.299.694 que, según informó, corresponden a dineros recibidos de terceros por pagos de seguridad social a la C.T.A.

Aseguró que está demostrado que las consignaciones efectuadas a favor del representante legal son ingresos originados en operaciones de la cooperativa, por lo que se presume que dichas consignaciones originan una renta líquida gravable equivalente al

¹⁴ Fls. 678 a 684 del c.d.

¹⁵ Fl. 683 del c.d.

50% de las mismas, independientemente de que figuren o no en la contabilidad.

Resaltó que la accionante aceptó el rechazo de renta exenta por \$2.445.000 y deducciones por \$934.000.

En relación con la adición de la demanda, sostuvo que, a partir de la fecha de presentación de la declaración de renta del año 2007, la notificación del auto de inspección tributaria y la notificación del emplazamiento para corregir, el requerimiento especial se notificó de forma oportuna¹⁶.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial establecida en el artículo 180 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca señaló como parte actora a «*FABIO ANDRÉS NÚÑEZ GUTIÉRREZ, como representante legal de la Cooperativa de Soluciones y Servicios CTA*», y fijó el litigio en determinar la legalidad de la «*Liquidación Oficial RTA Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad Revisión No. 15 241 2011 000019 del 10 de mayo de 2011*» y de la «*Resolución No. 000006 del 26 de marzo de 2012, mediante la cual la Dirección Seccional de Impuestos de Cali – DIAN UAE resuelve el recurso de reconsideración, así como en establecer si la declaración privada presentada por la cooperativa por al año 2007 ha*

¹⁶ Fls. 730 a 734 del c.d.

adquirido firmeza, así como la procedencia de la adición de ingresos en aplicación del artículo 755-3 del ET».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las súplicas de la demanda y condenó en costas, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que, en principio, el 22 de abril de 2010 vencía el término para la notificación del requerimiento especial, teniendo en cuenta que el 22 de abril de 2008 vencía el plazo para presentar la declaración de renta del año 2007¹⁷, pero con ocasión de los autos de inspección contable y tributaria notificados el 20 de octubre de 2009, las inspecciones practicadas el 26 de octubre de 2009 y la notificación del emplazamiento para corregir el 14 de julio de 2010, el requerimiento especial se notificó oportunamente el 19 de agosto de 2010, sin que operara la firmeza de la declaración privada.

En relación con la adición de ingresos derivada de renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro, luego de citar jurisprudencia del Consejo de Estado en torno al artículo 755-3 del Estatuto Tributario¹⁸, aclaró que la adición ingresos se realizó a la cooperativa, quien es la contribuyente y no el representante legal.

Indicó que existe relación entre la contribuyente y el tercero titular de la cuenta bancaria, así como con las operaciones entre la

¹⁷ Presentada el 16 de abril de 2008

¹⁸ Sentencia de 31 de mayo de 2012, Exp. 17684, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

cooperativa contribuyente y el señor Núñez (intermediario comercial) y que la contabilidad de la cooperativa da razón de las consignaciones realizadas en cuentas del tercero, como se acepta en la demanda.

Afirmó que existen inconsistencias entre el valor conciliado como egreso (\$373.491.188) y el valor certificado por las entidades de seguridad social (\$300.101.252).

Manifestó que de acuerdo con la información exógena presentada por el actor, a 31 de diciembre de 2007 tenía un saldo en cuentas bancarias de \$399.307.643 que pertenecía a su representada (cooperativa).

Reiteró que la presunción legal del artículo 755-3 del Estatuto Tributario es aplicable a la cooperativa, la cual, a través de su representante legal y en desarrollo de su objeto social, realizó operaciones utilizando las cuentas bancarias de este último.

Concluyó que no se demostró que los dineros consignados en cuentas de terceros no fueran de propiedad de la cooperativa, sino que tales dineros son ingresos obtenidos por contratos de representación comercial, sobre los cuales opera la presunción del artículo 755-3 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

El actor apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes motivos de inconformidad:

Afirmó que en el acta del 26 de octubre de 2009, la Administración indicó que «*se continúa con la visita de inspección contable y tributaria*», cuando realmente solo se ejecutó la inspección contable, y que como el 6 de noviembre de 2009, cuando reinicia la citada inspección contable, no había iniciado la inspección tributaria, no operó la suspensión de términos establecida en el artículo 706 del Estatuto Tributario¹⁹.

Señaló que la inspección contable no se ordenó dentro de la inspección tributaria, y que el 6 de abril de 2010, momento en que reinició la inspección contable, había vencido el término del artículo 706 del Estatuto Tributario sin que se practicara inspección tributaria, por cual, a su juicio, no operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial que debía ocurrir a más tardar el 22 de abril de 2010.

Concluyó que así se acepte que la inspección tributaria se puede realizar dentro de la inspección contable, con la suspensión por tres (3) meses, el término iba hasta el 22 de julio de 2010, por lo que el requerimiento especial se notificó cuando estaba en firme la

¹⁹ Destacó que en el acta de inspección contable se incluyó a mano la frase «*tributaria*», como pretexto para alegar el inicio de la inspección tributaria.

declaración privada, sin que se afectara dicho término con ocasión del emplazamiento para corregir.

Señaló que la calidad de representante legal es relevante, porque estaba investido de facultades negociales, lo cual se reflejó en que los movimientos de sus cuentas personales figuren en el balance general aportado al proceso, siendo inaplicable la presunción del artículo 755-3 del Estatuto Tributario.

Cuestionó que el Tribunal encuentre ajustada la aplicación de la presunción legal referida por haberse aportado por error un certificado de COOMEVA, sin tener en cuenta el acervo probatorio que contiene los valores reales, pues dicha inconsistencia se podía resolver mediante la valoración de las certificaciones y soportes obtenidos en desarrollo de la inspección contable, teniendo en cuenta que el artículo 776 del Estatuto Tributario establece la prevalencia de los comprobantes frente a los asientos de contabilidad. Afirmó que en el expediente existen documentos que soportan los pagos efectuados a la seguridad social.

Consideró que el Tribunal no tuvo en cuenta la naturaleza jurídica de la accionante, que es una persona jurídica de derecho privado con carácter asociativo, sin ánimo de lucro.

Manifestó que el artículo 3° del Decreto 4400 de 2004 prevé que el ingreso gravable por prestación de servicios de las Cooperativas de Trabajo Asociado es el valor que queda al descontar el monto de las

compensaciones ordinarias y extraordinarias pagadas a los trabajadores asociados cooperados, sin perjuicio de la obligación de declarar la totalidad de ingresos percibidos por otros conceptos. Citó el Concepto DIAN 065077 de 14 de septiembre de 2005.

Alegó que la DIAN pudo conciliar los extractos bancarios con los obtenidos en la inspección contable, para precisar la base de aplicación de renta presuntiva (art. 755-3 del Estatuto Tributario), y no lo hizo.

Solicitó la aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad y gradualidad de la sanción, conforme con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El actor reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación²⁰, al señalar que: i) operó la firmeza de la declaración privada y, ii) si bien está acreditado que los dineros consignados en la cuenta corriente y de ahorros del actor eran ingresos de la cooperativa, está demostrado que el actor desvirtuó la presunción del artículo 755-3 del Estatuto tributario.

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación de la demanda, así: i) el requerimiento especial se notificó oportunamente y la

²⁰ Fls. 44 a 58 del c.7.

inspección tributaria practicada incluyó la inspección contable²¹ y, ii) está acreditado que el actor, como representante legal de la cooperativa, fungió como tercero intermediario al registrar, en su nombre, dineros que provenían del ejercicio del objeto social de la cooperativa.

El Ministerio Público no se pronunció en esa oportunidad procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, decide la Sala la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. - SYS C.T.A.²².

Para ello, debe establecer si el requerimiento especial se notificó con anterioridad a la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la cooperativa y, en el evento positivo, si procede la aplicación de renta presuntiva por consignaciones prevista en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario.

Notificación del requerimiento especial - Firmeza de la declaración

²¹ Fls. 10 a 12 c 7.

²² Fabio Andrés Núñez Gutiérrez, actúa como representante legal de la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. - SYS C.T.A., contra quien se dirigió la actuación administrativa demandada, como lo advirtió el *a-quo* en el auto admisorio de la demanda y en la audiencia inicial.

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes durante los hechos en discusión²³, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar *«...dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar²⁴»*, y que la declaración tributaria *«quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial²⁵»*.

Por su parte, el artículo 706 ejusdem dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: i) *«se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete»*; ii) *«se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección»* y, iii) *«durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir»*.

La Sala ha dicho²⁶ que, a diferencia de la inspección tributaria realizada por solicitud del interesado²⁷, la practicada de oficio suspende el término referido por tres (3) meses, lo cual *«constituye una limitación para la Administración, sin perjuicio que, desde el auto que decreta la inspección tributaria, se disponga como duración de esa prueba un término inferior a los tres (3) meses»*.

²³ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

²⁴ Artículo 705 del Estatuto Tributario.

²⁵ Artículo 714 del Estatuto Tributario.

²⁶ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 20003, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷ Mientras dure la inspección.

Así mismo, al analizar la expresión «*se practique inspección tributaria*» prevista en el artículo 706 *ibídem*, sostuvo²⁸ que la suspensión está condicionada a la realización efectiva de la inspección²⁹, el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, «*así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría*³⁰».

En relación con la causal suspensión que opera «*durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir*³¹», es necesario señalar que, conforme con el artículo 685 del Estatuto Tributario³², el emplazamiento para corregir es un acto facultativo de la Administración que no resulta obligatorio o indispensable en el proceso de determinación del tributo, y procede cuando existen indicios de inexactitud en la declaración privada.

La Sala precisó que³³ el emplazamiento forma parte de la etapa persuasiva que se adelanta con posterioridad a la presentación de

²⁸ Sentencias del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, y del 28 de junio de 2016, Exp. 18727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁹ El artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la inspección tributaria es «*un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso (...)*».

³⁰ Sentencia del 28 de junio de 2007, Exp. 15238, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³¹ Artículo 706 del Estatuto Tributario.

³² E.T. «*Art. 685. Emplazamiento para corregir. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.*

La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir, las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias».

³³ Sentencia del 5 de marzo de 2015, Exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

la declaración tributaria, y tiene por objeto promover el cumplimiento voluntario de la obligación de declarar en debida forma, pues *«se instituye, de una parte, como una oportunidad que la ley le brinda al contribuyente para enmendar las inexactitudes que habría podido cometer en el denuncia tributario, y de otra, como una oportunidad que tiene la administración para persuadir al contribuyente de que tribute en debida forma para, así, evitarse un pleito oneroso por las cuantiosas sanciones que se derivan por el incumplimiento del deber de declarar en debida forma»*.

Señalo, además, que *«si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denuncia tributario después de haberse decretado la inspección tributaria»*, pues dicho emplazamiento *«no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido»* y *«no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas»*.

A partir de la naturaleza del emplazamiento para corregir, la Sala indicó que su razón de ser desaparece cuando se notifica con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria, la cual ocurre en la etapa conminatoria de la actuación administrativa, pues la Administración no actúa con fundamento en indicios de inexactitud, sino en elementos probatorios que pudo verificar directamente y que, en tal evento, dicho emplazamiento no suspende el término

preclusivo para notificar el requerimiento especial. Al efecto, señaló³⁴:

*«Pues bien, la Sala observa que con fundamento en el tenor literal del artículo 685 ET transcrito, el **emplazamiento para corregir** tiene como finalidad que la Administración, sin necesidad de realizar mayores actuaciones, logre persuadir al contribuyente para que corrija voluntariamente su declaración. Sin embargo, esta es una opción a la cual puede acudir la Administración siempre y cuando tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, por consiguiente, el emplazamiento pierde sustento cuando se profiere luego de que se ha practicado la inspección tributaria, pues en ese momento la Administración ya no actúa con base en indicios, sino que tiene elementos probatorios que ha podido verificar o constatar directamente en los soportes de la declaración presentada por el contribuyente.*

*En esas condiciones, la Sala rectifica su jurisprudencia en la que ha tenido en cuenta el emplazamiento para corregir expedido luego de la práctica de la inspección tributaria o incluso cuando está en ejecución la inspección, para efectos de suspender por un mes más el plazo para notificar el requerimiento especial, toda vez que, como se expuso, **el emplazamiento para corregir expedido en las condiciones antes anotadas, no tiene la virtud de suspender los términos para notificar el requerimiento especial**, pues no se expide de acuerdo con los fines para los cuales fue instituida esta facultad y solo evidencia que ha sido utilizado por la Administración para ampliar un plazo a su favor». (Se subraya y resalta).*

En consecuencia, si el emplazamiento para corregir se expide durante o después de la práctica de inspección tributaria, no suspende el término preclusivo con que cuenta la Administración para notificar el requerimiento especial.

Caso concreto

³⁴ Sentencia del 6 del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el expediente están acreditados los siguientes hechos:

El 16 de abril de 2008 la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. - SYS C.T.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en el término previsto por el Decreto 4818 de 14 de diciembre de 2007, que fijó como vencimiento del plazo para declarar el 22 de abril de ese año³⁵.

El 20 de octubre de 2009 la Administración notificó los autos de Inspección Tributaria 152382009000116 y de Inspección Contable 152382009000156 del 7 de octubre de dicho año, en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007³⁶.

Con fundamento en los autos señalados, durante la actuación administrativa se levantaron las siguientes actas:

- «*ACTA DE LIBROS OFICIALES*» del 26 de octubre de 2009, levantada con ocasión del Auto de Inspección Contable 152382009000156³⁷, la cual registró que la cooperativa no presentó libros de contabilidad. Dicho documento fue firmado por el representante legal.
- «*ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE Y TRIBUTARIA*³⁸» del 26 de octubre de 2009, la cual dio continuidad a la Inspección

³⁵ Fl. 8 c.a.1.

³⁶ Fl. 14 a 16 c.a.1

³⁷ Fls. 21 a 23 c.a.1

³⁸ La palabra «y tributaria» se adicionó a mano en el documento.

Contable ordenada en el Auto de Inspección Contable 152382009000156 de 7 de octubre de 2009³⁹. El acta, también firmada por el representante legal de la cooperativa, relacionó la información entregada en la visita⁴⁰ y la que se solicitó como soporte de la declaración de renta del año 2007⁴¹.

Con fundamento en la «*visita de inspección tributaria*» señalada, el requerimiento especial propuso la «*Disminución del renglón gastos operacionales en \$934.000 por gastos en expensas no necesarias, adición en el renglón ingresos brutos operacionales en \$233.650.000 por presunción de consignaciones en cuentas bancarias, el retiro del renglón 62 renta exenta el valor de \$2.445.000*» y la imposición de sanción por inexactitud, en relación con la citada declaración del impuesto sobre la renta del año 2007.

- «CONTINUACIÓN ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE N° 152382009000156 DE 7 DE OCTUBRE DE 2009» del 6 de noviembre de 2009⁴², en la cual se registró el recibo de la información solicitada en la visita anterior y se revisaron los valores consignados en los reglones de costos y deducciones.

³⁹ Fls.24 a 27 c.a.1

⁴⁰ Acta de asamblea del año 2007 y resolución de facturación.

⁴¹ Libros de contabilidad, comprobantes de contabilidad, comprobantes de egreso, recibos de caja, facturas de compra y de venta, resolución de facturación, relación de los valores consignados en la declaración, fotocopia del proyecto de inversión en educación formal, la conciliación contable y fiscal y, extractos bancarios, entre otros.

⁴² Fls. 28 a 31 del c.a.1.

- «CONTINUACIÓN ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE» del 6 de abril de 2010⁴³, la cual registró la solicitud de información sobre honorarios, arrendamientos, gastos de restaurante, teléfonos, celular, viáticos, mensajería, peajes, combustible, gastos de representación costos y gastos de personal.
- «ACTA DE VISITA INSPECCIÓN TRIBUTARIA» del 9 de julio de 2010, expedida con ocasión de la visita prevista en el Auto de Inspección Tributaria 152382009000116, la cual registró la continuación de la inspección tributaria, indicando los valores rechazados y los que se debían adicionar⁴⁴.

De los hechos señalados, la Sala observa que a partir del 26 de octubre de 2009, la DIAN realizó diferentes visitas al contribuyente para verificar la realidad de los conceptos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, lo cual quedó registrado en actas, como lo señala el artículo 779 del Estatuto Tributario.

En esas condiciones, como el citado artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la inspección tributaria es «*un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso*», la Sala considera que la inspección tributaria se realizó a partir del 26 de octubre de 2009, por lo cual el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres (3) meses.

⁴³ Fls. 95 a 101 del c.a.1.

⁴⁴ Fls. 219 a 223 c.a.2

Así pues, como respecto de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 del contribuyente⁴⁵, el 22 de abril de 2008 era la fecha de vencimiento para declarar (D. 4818 de 2007), el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 22 de abril de 2010; sin embargo, con la práctica de la inspección tributaria, dicho plazo se extendió hasta el **22 de julio de 2010**.

Ahora bien, el **14 de julio de 2010** la DIAN notificó el Emplazamiento para Corregir 152382010000043 del 12 de julio de ese año, mediante el cual invitó a la contribuyente (cooperativa) a corregir la declaración de renta del año gravable 2007.

Se observa que el **19 de agosto de 2010** la Administración notificó el Requerimiento Especial 152382010000034⁴⁶, y que el 12 de mayo de 2011 notificó la Liquidación Oficial 1524120110000019, acogiendo las modificaciones propuestas.

La Sala advierte que el citado emplazamiento para declarar no suspendió el término previsto para notificar el requerimiento especial, y que el **19 de agosto de 2010**, fecha de notificación de dicho acto, la declaración presentada por la contribuyente se encontraba en firme.

⁴⁵ Presentada el 16 de abril de 2008.

⁴⁶ Fls. 233 a 238 c.a.2.

Al respecto, se reitera⁴⁷ que el emplazamiento para corregir enviado durante o con posterioridad a la práctica de la inspección tributaria, no tiene el efecto de suspender el término para notificar el requerimiento especial, porque en esas condiciones no se fundamenta en indicios de inexactitud, como lo exige el artículo 685 del Estatuto Tributario, sino en hechos que fueron verificados directamente por la Administración durante *«la etapa conminatoria subsiguiente a la etapa de cumplimiento del deber legal y a la etapa persuasiva prevista para corregir el denuncia ya presentado»*.

En consecuencia, el plazo para notificar el requerimiento especial sólo se amplió por tres meses por cuenta de la inspección tributaria practicada, hasta el **22 de julio de 2009**, lo que hace que el requerimiento especial notificado el **19 de agosto de 2009** sea extemporáneo, ya que en ese momento la declaración del impuesto sobre la renta presentada estaba en firme.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados y, como restablecimiento del derecho, declarará la firmeza de la declaración tributaria.

No condenará en costas porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso⁴⁸ establece que *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida*

⁴⁷ Sentencias del 6 del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 5 de marzo de 2015, Exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁸ Ley 1564 de 2012.

de su comprobación⁴⁹», y en el expediente no existen elementos de prueba que justifiquen su imposición.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 27 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en esta providencia. En su lugar, se dispone:

- 1. DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 152412011000019 del 10 de mayo de 2011 y de la Resolución 000006 de 26 de marzo de 2012, expedidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Palmira y por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, respectivamente.
- 2.** A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la Cooperativa de Soluciones y Servicios C.T.A. - SYS C.T.A., por el año gravable 2007.

⁴⁹ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

ACÉPTASE la renuncia presentada por la abogada Gladys Oliva Ulloque Berdejo como apoderado de la entidad demandada, de conformidad con el escrito que obra en el folio 131 del c. 7. y **RECONÓCESE** personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la abogada Yadira Vargas Roncancio, en los términos del poder visible en el folio 138 del c.7.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**

