**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN** **CUARTA**

**Bogotá, D.C., veintiocho (28) de noviembre de dos mil trece (2013)**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**Radicación: 150012331000200003083-01**

**No Interno: 17632**

**Demandante: PAULINA BORDA VANEGAS Y OTROS**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**Asunto: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 28 de agosto de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que falló lo siguiente:

“1. Declárase la Sala inhibida para resolver de fondo la pretensión de nulidad del Auto de Inspección Tributaria No. 00049 del 22 de mayo de 1998 y del Requerimiento Especial No. 000040 del 24 de septiembre de 1998, proferidos por la División para el Control y Penalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro procedimiento (sic) tributario seguido al contribuyente Santiago Borda López por el impuesto sobre la renta, año gravable 1995, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Decrétase la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 021 del 21 de junio de 1999, y de la resolución N. 000009 del 11 de julio de 2000 por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

3. Declárase en firme la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 1995, presentada por el contribuyente Santiago Borda López el 27 de junio de 1996.

4. Deniéganse las demás pretensiones de la demanda.

5. Esta sentencia se ejecutará de conformidad con los artículos 176 a 178 del CCA.

6. Sin costas para la parte vencida.

7. Ejecutoriada esta sentencia, procédase al archivo del expediente, dejando las anotaciones y constancias de rigor.”

**1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El 24 de septiembre de 1998, la División para el Control y Penalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Tunja, a través del Requerimiento Especial No. 040, propuso modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta de la parte actora, correspondiente al año gravable 1995, en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de $143.354.000

Previa respuesta del requerimiento especial, la División de Liquidación profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 021 del 21 de junio de 1999, que fue confirmada por la Resolución Nº 00009 del 11 de julio de 2000, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

**2. ANTECEDENTES PROCESALES**

      **LA DEMANDA**

La señora Paulina Borda Vanegas y otros, en calidad de hijos herederos del señor Santiago Borda López, a través de apoderado judicial, formularon las siguientes pretensiones:

“(…)

3. Anular la operación administrativa acusada[[1]](#footnote-1)[1] y en su lugar, confirmar la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios, por el año gravable de 1995, presentada por el Contribuyente SANTIAGO BORDA LÓPEZ, el día 27 de junio de 1996, en el Banco del Estado Oficina Tunja, radicada bajo el número 2071001060221-6, que se encuentra cancelada.

(…)”

Invocó como disposiciones violadas los artículos 29 de la Constitución Política y, [588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725), [705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879), [706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881), [730](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), 775-3 (sic) y [779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) del Estatuto Tributario.

En síntesis, los cargos de violación que propuso la parte actora fueron los siguientes:

 **Violación de los artículos 29 de la Constitución Política;** [**705**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879)**,** [**706**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881) **y** [**779**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) **del Estatuto Tributario**

Después de transcribir literalmente el contenido de los artículos invocados, concluyó que el Requerimiento Especial 00040 del 24 de septiembre de 1998 se notificó extemporáneamente.

Dijo que de conformidad con el [artículo 705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del E.T., la DIAN cuenta con dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para notificar al contribuyente el requerimiento especial.

Explicó que la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1995 se presentó el día 27 de junio de 1996. Que, en consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 27 de junio de 1998. Que el término para proferir el requerimiento especial podía ampliarse hasta el día 27 de septiembre de 1998, si se practica inspección tributaria. Que “al proferir el 24 de septiembre de 1998, el requerimiento especial, se hizo en forma extemporánea con violación a lo establecido por el [artículo 705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del Estatuto Tributario, por cuanto ya habían transcurrido más de dos (2) años contados a partir de la fecha del vencimiento del plazo para declarar”.

Puso de presente que el 22 de mayo de 1998, la DIAN notificó por correo la orden de practicar inspección tributaria al contribuyente Santiago Borda López, con el fin de verificar los hechos relacionados con el impuesto sobre la renta del año 1998. Que el 24 de agosto de 1998, ante la no presencia del funcionario comisionado para llevar a cabo la inspección, el señor Borda López solicitó a la DIAN que ésta se llevara a cabo en la dirección indicada en la comunicación. Que la inspección se realizó en la última dirección informada el día 7 de septiembre de 1998; esto es, a los 3 meses y 15 días de haber sido notificado el auto que ordenaba la práctica de la diligencia.

Sostuvo que el [artículo 706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881) del E.T. establece que cuando se practique inspección tributaria de oficio se suspenden los términos para notificar el requerimiento especial hasta por 3 meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.

Afirmó que la DIAN debió llevar a cabo la inspección tributaria dentro del término señalado por la ley. Dijo: “(…)no puede en forma posterior acceder a ese término adicional que se le otorga, sino practicó la inspección tributaria dentro de los tres meses, como aquí ocurrió y quedó expresado en el propio informe que rindió la funcionaria comisionada (folio 491 expediente 491 de la DIAN), no se produjo el efecto de la suspensión de términos (…)”.

 **Violación del** [**artículo 588**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) **del Estatuto Tributario**

Sostuvo que de conformidad con el [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) del E.T., los contribuyentes cuentan con un término de dos años, contados a partir del vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta, para corregir voluntariamente la declaración privada.

Explicó que el plazo para presentar la declaración de renta por el año 1995 vencía el 27 de junio de 1996, y el plazo para corregirla, el 26 de junio de 1998. Que, sin embargo, el 20 de agosto de 1998, el señor Borda López corrigió, extemporáneamente, la declaración de renta del año 1995, para incrementar los ingresos y el impuesto a cargo. Que en virtud de que la declaración de corrección se presentó extemporáneamente es inexistente.

Añadió que “Establecido que la corrección fue extemporánea, hecho manifestado por el Contribuyente a la DIAN luego que estableciera el error en el que había incurrido, la única declaración por el año gravable 1995, fue la presentada el 27 de junio de 1996, (…) y es ésta la declaración que debió ser objeto de controversia, sin embargo se aprecia que tanto el Requerimiento Especial, como en la Liquidación Oficial de revisión se hace referencia a la declaración de renta presentada el día 20 de agosto de 1998, lo que significa que se modificó oficialmente una declaración que era inexistente lo que, (…) implica que la declaración de renta presentada el 27 de junio de 1996, (…) se encuentra en firme (…)”

 **Violación del artículo 775-3 (sic) del Estatuto Tributario**

Indicó que, en el curso de la vía gubernativa, aceptó que no realizaba actividades de naturaleza exclusivamente agropecuarias (venta de productos agrícolas), hecho del que se dejó expresa constancia al diligenciar la casilla número 7 del formulario con el código de actividad 0119 “Producción agrícola en unidades no especializadas”.

Dijo que al no tener la calidad de comerciante en los términos del artículo 23 del Código de Comercio, no le era aplicable la presunción consagrada en el artículo 775-3 (sic) E.T.[[2]](#footnote-2)[2], porque, de una parte, nunca ocultó sus cuentas bancarias, y de otra, porque no debía registrarlas en su contabilidad, porque carecía de ella.

Sostuvo que las cuentas bancarias o de ahorro nunca figuraron a nombre de terceros, sino a su propio nombre, lo que desvirtúa el segundo elemento que señala el artículo citado, para que opere la presunción.

Afirmó que al no estar probados los dos requisitos que el artículo exige para que opere la presunción, no podía determinarse un ingreso con fundamento en el mismo. Reiteró que está probado que las cuentas de ahorro no eran de terceros y que no estaba obligado a llevar contabilidad para tener un registro de las mismas, por no desarrollar una actividad mercantil.

Destacó que la DIAN se limitó a establecer, en los actos acusados, la base para aplicar el 15% y la prueba de los pasivos, “(…) ignorando que la presunción contenida en el artículo 775-3 (sic), que sirvió de base para establecer unos mayores ingresos y por ende mayor impuesto neto de renta, no era aplicable en este caso por, repetimos, no reunir los requisitos que en forma expresa ha establecido el legislador.”

 **Violación del** [**artículo 730**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) **del Estatuto Tributario**

Transcribió el contenido del artículo invocado. Reiteró que el requerimiento especial fue proferido extemporáneamente. Que de conformidad con el numeral 3º de [artículo 730](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) E.T., este hecho constituye causal de nulidad de las actuaciones posteriores.

      **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La U.A.E. DIAN, mediante de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la parte actora no sustentó el cargo de violación del artículo 29 de la Constitución Política.

Sostuvo que tampoco aportó los documentos soporte de la información declarada en el renglón 18 de la declaración de renta del año 1995, que le fueron pedidos con ocasión de la diligencia de inspección tributaria que se llevó a cabo el día 7 de septiembre de 1998. Que la actora no aportó ningún soporte de sus transacciones, porque, según dijo, “la actividad agrícola no tiene soporte”

Indicó que el Decreto 2806 de 1994, que modificó la cuantías establecidas en el [artículo 616](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=757) E.T., dice que quienes sin tener la calidad de comerciantes enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, solamente deben expedir factura o documento equivalente cuando la cuantía de la operación sea superior a $640.000.

Añadió, que conforme con el anterior decreto, la parte actora estaba obligada a conservar los soportes de las transacciones que dieron origen a los ingresos por ventas agrícolas por $54.043.000.

Dijo que la inspección tributaria sí se practicó, a pesar de que la actora no hubiera aportado las pruebas solicitadas en la diligencia. Que, como se practicó la inspección, el término para notificar el requerimiento especial sí se suspendió. Explicó que como la declaración inicial se presentó el día 27 de junio de 1996, los dos años con que contaba la DIAN para notificar el requerimiento especial vencían el 27 de junio de 1998; pero que, como se profirió auto de inspección tributaria, este último término se amplía por tres meses más, es decir, hasta el 28 de septiembre de 1998. Que como el requerimiento se emitió el 24 de septiembre de 1998, se hizo dentro del término legal.

Afirmó que al no ser extemporáneo el requerimiento especial, tampoco lo es la liquidación oficial de revisión cuestionada, la que se expidió el 21 de junio de 1999.

Frente a la supuesta violación del [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) del E.T., dijo que deben diferenciarse dos situaciones: la primera, referida a la corrección voluntaria de la declaración, que debe realizarse dentro de los 2 años siguientes a la presentación de la declaración inicial, y otra, la corrección provocada como consecuencia del proceso de fiscalización. Dijo que el caso de la demandante cabía en el segundo supuesto.

Señaló que si bien es cierto que la ley no obliga a la parte actora a llevar libros de contabilidad por el desarrollo de la actividad agrícola, en el momento en que se efectuó la inspección, la parte actora exhibió los libros auxiliares, lo que demuestra que llevaba contabilidad de sus actividades.

Manifestó que los actos acusados no imponen sanción por irregularidades contables.

Respecto de la renta presuntiva por consignaciones bancarias y de ahorro, adujo que el [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T. no contemplaba excepción alguna y que, por el contrario, se aplicaba a todos los contribuyentes sean comerciantes o no.

Reiteró que la parte actora no aportó prueba alguna que justificara la diferencia de ingresos entre las consignaciones bancarias y el valor de los ingresos que declaró.

      **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Boyacá (i) se declaró inhibido para resolver de fondo sobre las pretensiones de nulidad del acta de inspección tributaria y del requerimiento especial y, (ii) declaró la nulidad de la liquidación oficial de revisión Nº 021 de 1999 y de la Resolución Nº 00009 del 11 de julio de 2000, que la confirmó. A título de restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1995, presentada el 27 de junio de 1996. El fallo se basó en las siguientes consideraciones:

Que la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1995 fue presentada oportunamente por la parte actora.

Que conforme con el [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) del E.T., el contribuyente, de manera voluntaria y dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración, puede corregir la declaración tributaria, para aumentar el impuesto a pagar o disminuir el saldo a favor.

Que la parte actora corrigió el denuncio rentístico de manera voluntaria el 20 de agosto de 1998, es decir, extemporáneamente, teniendo en cuenta que la declaración inicial la presentó el 27 de junio de 1996. Que, en consecuencia, esa declaración no producía efectos, pero que su contenido sí podía tenerse como confesión del declarante.

Que el auto de inspección tributaria proferido en el proceso se dictó y notificó el 22 de mayo de 1998, que el 7 de septiembre se llevó a cabo la diligencia de inspección tributaria y que el 24 de septiembre del mismo año se levantó el acta, luego de tenerse en cuenta la nota que envió la parte actora, en la que solicitó que “la inspección tributaria le fuera realizada en la dirección calle 21 No. 10-32 oficina 1003, el 7 de septiembre de 1998.”

Que como la inspección tributaria no se practicó una vez notificado el auto que la ordenó, según el [artículo 779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) E.T., su práctica no tiene validez.

Que para el momento en que se profirió el requerimiento especial, la DIAN no había hecho referencia alguna a la corrección que presentó la parte actora. Que si bien la declaración de corrección presentada el 20 de agosto de 1998 podía entenderse como confesión del declarante, lo cierto era que las modificaciones propuestas en el requerimiento debieron referirse a la declaración inicial presentada el 27 de junio de 1996.

Que conforme con las pruebas que obran en el expediente, el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea el 24 de septiembre de 1998, puesto que el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por 3 meses a partir del 22 de mayo de 1998, fecha en que se profirió y notificó el auto de inspección tributaria. Que, en consecuencia, el plazo para notificar el requerimiento especial se extendió hasta el 23 de agosto de 1998.

Que, en el caso, los tres meses de suspensión del término para notificar el requerimiento especial no podían contarse a partir del 27 de junio de 1998, fecha en que quedaría en firme la declaración privada del contribuyente, puesto que la norma es clara en señalar que dicho término se debe contar a partir de la notificación del auto que decrete la inspección tributaria, lo que ocurrió el 22 de mayo de 1998.

Que el anterior planteamiento fue aceptado por la DIAN en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, cuando dijo: “En cuanto al requerimiento especial tenemos: 27 de junio de 1996 fecha de presentación de la declaración, 22 de mayo auto de inspección tributaria, a partir de esta fecha, opera la suspensión de términos (3 meses) (…)”, pero que, a renglón seguido, concluyó erróneamente que el vencimiento para emitir el requerimiento especial operaría hasta el 27 de septiembre de 1998, y que como se había proferido el 24 del mismo mes y año, se había hecho dentro del término legal.

Que conforme con el [artículo 714](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=890) del E.T., la declaración inicial del impuesto, presentada el 27 de junio de 1996, quedó en firme ante la falta de notificación del requerimiento especial dentro del término que la ley señala.

Por último, en cuanto a la falta de pruebas de la diferencia de ingresos que encontró la DIAN, sostuvo que conforme con el [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T. la presunción allí contenida opera cuando exista indicio grave de que los valores consignados en las cuentas bancarias o de ahorro que figuren a nombre de terceros, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente. Pero que, tal y como lo reconoció la DIAN, “el contribuyente afirma que la diferencia de ingresos obedece a dineros que terceros le prestaron y que por su actividad agrícola no está obligado a llevar contabilidad”. Además, encontró que las cuentas de ahorro o bancarios no figuran a nombre de terceros sino a nombre de la parte actora, razón por la que, dijo, no se configura la presunción.

      **RECURSO DE APELACIÓN**

La apoderada de la U.A.E DIAN interpuso recurso de apelación en contra de la decisión del Tribunal, en el que pidió revocar la decisión y, en su lugar, confirmar los actos administrativos cuestionados.

Transcribió el contenido de los artículos [706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881), [710](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=886) y [733](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=909) del E.T. También del aparte del Concepto DIAN 027110 de mayo de 2002, que, según dijo, habría interpretado que la notificación del requerimiento especial se suspende cuando se decreta de oficio la inspección tributaria.

Dijo que si bien es cierto que la parte actora solicitó que se practicara la inspección tributaria, también es cierto que esa petición se formuló cuando la DIAN ya había notificado el auto que decretaba, de oficio, la práctica de la inspección, expedido el 22 de mayo de 1998. Explicó que de esa circunstancia se dejó constancia en el acta de inspección levantada el 24 de septiembre de 1998.

Indicó que el Tribunal incurrió en error al contabilizar los términos, “pues los cuenta desde el 22 de mayo de 2008 fecha en que se notifico (sic) el auto de inspección tributaria y agrega que tenia (sic) termino (sic) para notificar el requerimiento hasta 22 (sic) de agosto del mismo año, y cambia en el análisis el contexto de la norma y dice que los términos no pueden contabilizarse a partir del 27 de junio de 1998.”

Explicó que la declaración inicial se presentó el día 27 de junio de 1996, y que los 2 años para notificar el requerimiento especial vencían el 27 de junio de 1998. Que como el auto de inspección tributaria se notificó el 22 de mayo de 1998, el término para notificar el requerimiento se prorrogó por 3 meses más, es decir, hasta el 27 de septiembre de 1998. Que como el requerimiento especial se notificó el 24 de septiembre de 1998, se deduce que se hizo dentro del término legal.

Sostuvo que no es cierto que la DIAN, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, haya admitido que tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial se profirieron extemporáneamente. Que la DIAN, simplemente, analizó los términos por separado.

En cuanto a la liquidación oficial, explicó que como el requerimiento se profirió el 24 de septiembre de 1998, era a partir de esta fecha que se debían contar los 3 meses para responderlo; término que venció el día 27 de diciembre de 1998. Que a partir de esta última fecha, la DIAN tenía 6 meses para proferir la liquidación oficial, esto es, hasta el 27 de junio de 1999. Que como la liquidación oficial se produjo el 21 de junio de 1999, se deduce que se hizo dentro del término legal.

Disintió de la conclusión a la que llegó el a quo, en el sentido de que la declaración de corrección que presentó la parte actora era extemporánea. Precisó que la declaración de corrección que se presenta extemporáneamente, así sea voluntaria o provocada, no producen efectos jurídicos que beneficien al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante. Que, por el contrario, según el [artículo 747](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=926) E.T., tales declaraciones constituyen confesión de la parte interesada, que puede ser apreciada en las etapas de fiscalización, determinación y discusión de los impuestos.

En cuanto al tema relacionado con la renta presuntiva por consignaciones bancarias y de ahorro, dijo que la parte actora tenía la obligación de conservar los soportes de las transacciones realizadas que originaron los ingresos por ventas agrícolas.

      **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **U.A.E DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda. Adicionalmente, dijo que la División de Fiscalización de la Administración Local de Impuestos de Tunja expidió el auto de inspección tributaria el 22 de mayo de 1998, notificado en la misma fecha, y que a partir de ese momento se interrumpió el término para proferir el requerimiento especial. Que de esta situación quedó constancia en el acta levantada por los funcionarios comisionados para realizar la diligencia.

Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado del 11 de mayo de 2006, expediente 14412.

Sostuvo que la materialización de la inspección tributaria se dio con el requerimiento que se le hizo a la parte actora para que aportara fotocopia de las consignaciones para demostrar los traslados de fondos de cada uno de los bancos, así como los documentos de fecha cierta para comprobar los pasivos adquiridos en el año 1995. Que ante la información que envió la actora, los auditores elaboraron la hoja de trabajo para cruzar la información bancaria obtenida, con la aportada por la parte actora. Dijo que recibió la declaración juramentada de la señora María Delfina Vanegas (hija del declarante), así como otros testimonios.

Agregó que, posteriormente, profirió el auto de verificación, con el fin de revisar la información soporte de la declaración de corrección, visita que se practicó el 7 de septiembre del mismo año. Además, indicó que carece de fundamento la afirmación de la parte actora, según la cual, la DIAN profirió el auto de inspección tributaria con el único fin de prolongar de forma irregular el término para proferir el requerimiento especial.

Por último, indicó que el a quo no puede considerar que no se realizó la inspección tributaria, basándose en la visita de verificación de fecha 7 de septiembre de 1998, ya que olvidó que la inspección tributaria se justificó plenamente con las pruebas que se practicaron con anterioridad y durante el término de 3 meses. Dijo que el Tribunal olvidó que la facultad de fiscalización y control no se agotan hasta el vencimiento del término legal para expedir y notificar el requerimiento especial.

La **parte actora** no alegó de conclusión

El **Ministerio Público** no conceptuó sobre el caso.

**3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Le corresponde a la Sala decidir si son nulos: (i) la Liquidación Oficial de Revisión Nº 0021 del 21 de junio de 1999 – por medio de la cual, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1995, presentada por el señor Santiago Borda- y, (ii) la Resolución Nº 000009 del 11 de julio de 2000 –confirmatoria de la anterior- por violación de las normas en que debían fundarse.

En concreto, a la Sala le corresponde decidir si los actos administrativos demandados son nulos por violación de los artículos 29 de la Carta Política, [705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879), [706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881), [730](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906), [779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) y [588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) del E.T., por falta de aplicación, y 775-3 (sic) E.T., por indebida interpretación.

**De la nulidad por violación de los artículos 29 de la Carta Política,** [**705**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879)**,** [**706**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881)**,** [**730**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906)**,** [**779**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) **y** [**588**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) **del E.T., por falta de aplicación.**

Conforme con la demanda, la DIAN incurrió en violación del debido proceso, porque: (i) notificó el requerimiento especial de manera extemporánea, esto es, por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del plazo que tenía el señor Santiago Borda para declarar [[artículo 705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) E.T.], (ii) practicó la inspección tributaria de manera extemporánea, esto es, por fuera de los 3 meses siguientes al auto que la decretó [artículos [706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881) y [779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) E.T] y, (iii) formuló la liquidación oficial respecto de una declaración de corrección inválida, porque esa declaración de corrección se presentó por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

La Sala considera que los actos administrativos demandados no son nulos por violación de las normas citadas, porque, conforme con los hechos que aparecen probados en el expediente y que en adelante se relacionan: (i) la DIAN notificó el auto que decretó la práctica de la inspección tributaria dentro del plazo previsto en el [artículo 705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879) del E.T. (dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar). Y pese que la práctica de la inspección tributaria se extendió por más tiempo al previsto en el [artículo 706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881) E.T (3 meses contados a partir de la notificación del auto que ordenó la práctica de la inspección), (ii) la DIAN notificó el requerimiento especial dentro del plazo de firmeza de la declaración de renta que la parte actora presentó inicialmente. Adicionalmente, porque el señor Santiago Borda corrigió la declaración de renta que presentó inicialmente dentro de la oportunidad prevista en el [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) E.T., y, por tanto, (iii) hizo bien DIAN en formular la liquidación oficial respecto de esa declaración de corrección.

En efecto, en el caso concreto aparecen como probados los siguientes hechos:

1. El 27 de junio de 1996, la parte actora presentó la declaración correspondiente al año gravable 1995, radicada en el Banco del Estado, identificada con el número de autoadhesivo 2071001060221-6[[3]](#footnote-3)[3]. Hecho que ha sido confirmado por la DIAN.[[4]](#footnote-4)[4]

2. La entonces Administración de Impuestos de Tunja, en desarrollo del programa de Presunción Bancaria, de acuerdo con el cruce de información efectuado con las entidades bancarias, detectó una diferencia de $1.095.845.000 frente a los ingresos que declaró la parte actora. Por eso, el 30 de enero de 1998 le informó de este hecho y requirió a Santiago Borda López (contribuyente) para que explicara la inconsistencia o corrigiera la declaración de renta.[[5]](#footnote-5)[5]

3. El señor Santiago Borda no corrigió la declaración, pero, el 16 de mayo de 1998, respondió el requerimiento y envió a la DIAN los auxiliares de contabilidad que mostraban el movimiento de sus ingresos, pero no anexó ningún soporte de tales registros.[[6]](#footnote-6)[6]

4. El 12 de marzo de 1995, la DIAN cruzó la información y detectó que el mencionado contribuyente tenía más cuentas bancarias y, por tanto, decidió requerir nuevamente a los bancos para que remitieran la documentación comprobatoria.[[7]](#footnote-7)[7]

5. El 22 de mayo de 1998, la DIAN notificó el auto de inspección tributaria Nº 00049 “con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de obligaciones formales (…)”[[8]](#footnote-8)[8]

6. El 20 de agosto de 1998, Santiago Borda López corrigió la declaración inicial, para incrementar el impuesto a pagar, corrección que quedó identificada con el número 2071002078065-6 y fue presentada con pago.

Conforme con los antecedentes que obran en el expediente, la corrección se hizo para modificar los siguientes renglones del formulario de declaración:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **DECLARACIÓN INICIAL****($)** | **CORRECCIÓN****($)** |
| LA | 561.000 | 6.590.000 |
| FU | 701.000 | 8.197.000[[9]](#footnote-9)[9] |
| VS | 0 | 2.048.000 |
| HA | 26.000 | 12.251.000 |
| IM | 0 | 7.164.000 |
| TP | 26.000 | 19.415.000 |

7. El 7 de septiembre de 1998, la DIAN practicó la inspección tributaria[[10]](#footnote-10)[10]. De esa inspección se levantó el acta correspondiente, que, según lo afirmó la parte actora[[11]](#footnote-11)[11], fue suscrita por la DIAN el 24 de septiembre de 1998.[[12]](#footnote-12)[12]

8. El 24 de septiembre de 1998, la División para el Control y Penalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Tunja, mediante el Requerimiento Especial Nº 040, propuso modificar la liquidación privada de corrección Nº 2071002078065-6 del impuesto sobre la renta presentada el 20 de agosto de 1998 por el señor Santiago Borda López, correspondiente al año gravable 1995, en los siguientes renglones:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| RG | Intereses y rendimientos financieros | 6.866.000 | 6.866.000 |
| HI | Ventas actividad económica principal | 54.043.000 | 54.043.000 |
| RJ | Otros ingresos | 0 | 143.354.000 |
| RK | Total ingresos recibidos | 60.909.000 | 204.263.000 |
| RL | Menos: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional | 5.816.000 | 0 |
| CI | Total costos y deducciones | 20.924.000 | 20.924.000 |
| RA | Renta líquida | 34.169.000 | 183.339.000 |
| LA | Impuesto sobre la renta gravable | 6.590.000 | 51.341.000 |
| OO | Más: Contribución especial | 1.607.000 | 12.514.000 |
| FU | Total impuesto a cargo | 8.197.000 | 63.855.000 |
| GR | Total retenciones año gravable | 479.000 | 479.000 |
| GX | Menos: Anticipo año 1995 | 196.000 | 196.000 |
| FX | Más: Anticipo año gravable 1996 | 2.681.000 | 2.681.000 |
| VS | Más: Sanciones | 2.048.000 | 91.101.000 |
| HA | Total saldo a pagar | 12.251.000 | 156.962.000 |

9. Respondido el requerimiento especial por el contribuyente, la División de Liquidación de la misma administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nº 021 del 21 de junio de 1999, en la que modificó la liquidación privada del impuesto de renta del año 1995, así:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
|  | **RENGLÓN** | **VALOR LIQ. PRIVADA****($)** | **VALOR PROPUESTO****($)** |
| RG | Intereses y rendimientos financieros | 6.866.000 | 6.866.000 |
| HI | Ventas actividad económica principal | 54.043.000 | 54.043.000 |
| RJ | Otros ingresos | 0 | 141.704.000 |
| RK | Total ingresos recibidos | 60.909.000 | 202.613.000 |
| RL | Menos: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional | 5.816.000 | 5.816.000 |
| CI | Total costos y deducciones | 20.924.000 | 20.924.000 |
| RA | Renta líquida | 34.169.000 | 175.873.000 |
| LA | Impuesto sobre la renta gravable | 6.590.000 | 49.101.000 |
| OO | Más: Contribución especial | 1.607.000 | 11.968.000 |
| FU | Total impuesto a cargo | 8.197.000 | 61.069.000 |
| GR | Total retenciones año gravable | 479.000 | 479.000 |
| GX | Menos: Anticipo año 1995 | 196.000 | 196.000 |
| FX | Más: Anticipo año gravable 1996 | 2.681.000 | 2.681.000 |
| VS | Más: Sanciones | 2.048.000 | 84.595.000 |
| HA | Total saldo a pagar | 12.251.000 | 147.670.000 |

10. La liquidación oficial fue confirmada por la Resolución Nº 000009 del 11 de julio de 2000, en virtud del recurso de reconsideración interpuesto.

**De la causal de nulidad por violación de los artículos** [**705**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879)**,** [**706**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881)**,** [**779**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) **y** [**588**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) **del E.T., por falta de aplicación.**

Conforme con los hechos probados, la Sala pasa a explicar porqué la DIAN no incurrió en la causal de nulidad.

Los citados artículos disponen lo siguiente:

"[ARTÍCULO 705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879). TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO. El requerimiento de que trata el [artículo 703](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877) [[13]](#footnote-13)[13], deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

"[ARTÍCULO 706](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=881). SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO. El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá:

Cuando se practique inspección tributario de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.”

"[ARTÍCULO 779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967). INSPECCIÓN TRIBUTARIA. La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla.

La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma.”

De la lectura de las normas citadas se infiere lo siguiente:

      Que toda declaración tributaria adquiere firmeza dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

      Que, ese plazo, puede suspenderse, por tres meses, cuando se practique inspección tributaria, y, por un mes, cuando se notifique emplazamiento para corregir.

En el caso concreto, es un hecho cierto y no discutido (hecho 1) que el señor Santiago Borda López presentó la declaración de renta por el año gravable 1995, el 27 de junio de 1996, en cumplimiento del Decreto 2321 de 1995. De manera que, ese denuncio quedaba en firme dentro de los dos años siguientes, esto es, el 27 de junio de 1998.

Sin embargo, también es un hecho cierto y no discutido (hecho 2) que la DIAN emplazó, el 30 de enero de 1998, al señor Santiago Borda, para que corrigiera la declaración de renta. Por tanto, el plazo de firmeza de la declaración de renta se suspendió por 1 mes.

Así mismo, está probado que el 22 de mayo de 1998, la DIAN notificó el auto de inspección tributaria No. 00049 (hecho 5). Y, además, las partes no controvierten que esa inspección tributaria se haya practicado[[14]](#footnote-14)[14]. Lo que cuestionó la parte actora es que la inspección se practicó durante el término de 3 meses y 15 días, lo que, a su juicio, invalida el plazo de suspensión. Para la Sala, esa circunstancia no invalida la prueba, aspecto que no se discute, ni tampoco hace nugatoria la suspensión del término de firmeza por el plazo máximo de 3 meses, como lo prescribe el citado [artículo 709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884) E.T.

Al respecto, esta Sección, en reiteradas oportunidades, ha señalado que, ante la claridad del [artículo 709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884) E.T, no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende “a partir de la fecha de la notificación del auto que la decrete” por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable, pero tampoco sujeto a disminución[[15]](#footnote-15)[15].

En consecuencia, el plazo máximo que tenía la DIAN para notificar el requerimiento especial, vencía el 27 de octubre de 1998. Dado que ese requerimiento se notificó el 24 de septiembre de 1998, para la Sala está probado que la DIAN no violó, por falta de aplicación, los artículos [705](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=879), [709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884) y [779](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=967) E.T., ni incurrió en expedición irregular de los actos demandados, por violación al debido proceso.

En cuanto al cargo de violación del numeral 3 del [artículo 730](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906) E.T.[[16]](#footnote-16)[16], por la supuesta expedición extemporánea del requerimiento especial, la Sala precisa que, por lo antedicho, tampoco se configura la violación de esta norma.

Ahora bien, la parte actora alegó que la DIAN violó el [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) del E.T., porque la liquidación oficial la formuló respecto de la declaración de corrección que el señor Santiago Borda presentó el 20 de agosto de 1998 (hecho 6), y no respecto de la declaración inicial que presentó el 27 de junio de 1996. Adujo que esa declaración de corrección era inválida por extemporánea, pues se presentó por fuera de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, esto es, después del 27 de junio de 1998.

La Sala considera:

El [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) E.T., en lo que interesa al caso concreto, dispone lo siguiente:

"[ARTÍCULO 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725). CORRECCIONES QUE AUMENTAN EL IMPUESTO O DISMINUYEN EL SALDO A FAVOR. Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos [709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884) [[17]](#footnote-17)[17] y [713](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=889) [[18]](#footnote-18)[18], los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso. (…)

PARÁGRAFO. En los casos previstos en el presente artículo, el contribuyente, retenedor o responsable podrá corregir válidamente, sus declaraciones tributarias, aunque se encuentre vencido el término previsto en este artículo, cuando se realice en el término de respuesta al pliego de cargos o al emplazamiento para corregir. (…)” (negrilla y cursiva fuera de texto)

[ARTÍCULO 685](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=855). 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](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801). 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.

El [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) E.T. regulas las sanciones por corregir, sea de manera voluntaria, o de manera provocada[[19]](#footnote-19)[19], así:

"[ARTÍCULO 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801). SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el [artículo 685](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=855) [[20]](#footnote-20)[20], o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos. (…)” (negrilla y cursiva fuera de texto)

De las normas citadas, y para lo que interesa al caso concreto, se infiere lo siguiente:

      Que, de conformidad con el [artículo 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) E.T., el contribuyente puede corregir voluntariamente la declaración de renta, para aumentar el impuesto o disminuir el saldo a favor, dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.

      Que, excepcionalmente, esa corrección puede hacerse por fuera de los dos años, cuando la corrección se realice en el término de respuesta al emplazamiento para corregir, esto es, dentro del mes siguiente a la notificación del emplazamiento, de conformidad con el [artículo 685](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=855) E.T.

      Que, así mismo, el contribuyente puede corregir el denuncio privado, liquidándose una sanción del veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

En el caso concreto, es un hecho cierto y no discutido que la corrección que presentó el señor Santiago Borda, el 20 de agosto de 1998, tuvo como fin aumentar el impuesto de $561.000 a $6.590.000, y el total saldo a pagar de $701.000 a $8.197.000 (hecho 6). Adicionalmente, pagó una sanción reducida de $2.048.000, lo que indica que tuvo como fin acogerse al numeral 2 del [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) del E.T.

También es un hecho cierto y no discutido que antes de que hiciera esa corrección, la DIAN, el 30 de enero de 1998, lo emplazó para corregir la declaración inicial (hecho 2). Y que si bien el señor Borda hizo caso omiso del emplazamiento para corregir, atendió el requerimiento de información (hecho 3).

De manera que, en virtud de la información que remitió el señor Borda, la DIAN decidió practicar la inspección tributaria y, por tanto, el 22 de mayo de 1998 notificó el auto que ordenó la práctica de esa prueba (hecho 5).

Conforme con los hechos expuestos, la Sala advierte que la corrección del 20 de agosto de 1998 se presentó en la oportunidad prevista en el [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) E.T., esto es, después de la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria (22 de mayo de 1998) y antes de la notificación del requerimiento especial (24 de septiembre de 1998).

Habida cuenta de que ya se había iniciado el proceso de fiscalización, hizo bien el señor Santiago Borda, en cumplimiento del [artículo 692](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=864) E.T. en informarle a la DIAN que presentó la declaración puesto que esa información era relevante para que el funcionario que estaba conociendo del proceso tuviera en cuenta la declaración y la incorporara al proceso. De manera que, el hecho de incorporar la declaración de corrección al proceso y formular la liquidación oficial sobre la misma no configura violación del debido proceso por cuanto, tanto la corrección como la incorporación de la declaración se hizo con fundamento en los artículos [644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) y [692](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=864) E.T.

Adicionalmente, para que se entienda configurada la violación del debido proceso tributario, debe tenerse en cuenta que, en sentido jurídico general, proceso es la cadena de actos coordinados para producir un fin jurídico. En sentido jurídico procesal común, es el conjunto de actos coordinados que se ejecutan ante funcionarios judiciales para obtener solución de controversias civiles, penales, etc., pero hay procesos legislativos y procesos administrativos.

El proceso, entonces, expresa la consecución de un fin jurídico: actos coordinados para producir fines jurídicos.

El procedimiento, de otra parte, es la aplicación práctica de actos intermedios y definitivos que instrumentan la realización de procesos.

Dado que el proceso no es una institución exclusiva del poder judicial, sino una institución de todas las funciones públicas estatales, al proceso administrativo le corresponden múltiples procedimientos administrativos[[21]](#footnote-21)[21], siendo el general el previsto en la primera parte del C.C.A.

Dicho procedimiento administrativo comprende el nacimiento, la expedición, la existencia y la eficacia del acto administrativo. Y tiene como objetivo producir una decisión administrativa teniendo en cuenta el interés general y los intereses particulares y, además, legitimada o con vocación de legitimarse.

El debido proceso es un principio general del derecho aplicable a los procesos y procedimientos que equilibra la relación autoridad-libertad y comprende: El derecho de defensa, el Juez natural y los procedimientos pertinentes, o formas propias del asunto.

Ahora bien, el procedimiento administrativo comprende, entre otras, las actuaciones administrativas iniciadas por particulares en cumplimiento de un deber legal y las actuaciones administrativas iniciadas de oficio. También están las actuaciones iniciadas en virtud del derecho de petición.

En materia tributaria, cuando el administrado cumple el deber legal de declarar el impuesto, contribuye a producir un acto jurídico tácito, que es la aceptación de la declaración de impuestos por parte de las autoridades tributarias, pero de manera provisional, dado que éstas autoridades tienen la facultad de modificar la declaración. En consecuencia, en virtud de las actuaciones administrativas iniciadas en cumplimiento de un deber legal, sí se produce un acto administrativo tácito: cuando la administración deja vencer los plazos y no dicta un acto expreso contrario a la declaración del particular.

De manera que, cuando la administración tributaria no comparte el denuncio privado que presentó el contribuyente, puede iniciar una actuación administrativa de oficio para modificar dicho acto jurídico privado.

El Estatuto Tributario regula una serie de actuaciones administrativas que se pueden iniciar en cumplimiento de un deber legal o de oficio, que se desenvuelven como parte del proceso específico previsto para resolver las controversias de índole tributario en sede administrativa.

En el caso concreto, los demandantes –sucesores del contribuyente- alegaron la violación del debido proceso porque el Señor Santiago Borda, en vida, presentó, una declaración de corrección que calificaron de extemporánea.

En cumplimiento del [artículo 692](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=864) E.T., se reitera, el señor Santiago Borda informó sobre la existencia de la declaración de corrección, presentada con posterioridad a la declaración, en que la DIAN se basó para iniciar de oficio la actuación administrativa de determinación oficial del impuesto, para que, precisamente, el funcionario que estaba conociendo del expediente la tuviera en cuenta y la incorporara al proceso.

Habida cuenta de que toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, debe ser considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso [[art. 588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) E.T], es evidente que fue el mismo contribuyente el que instó a la DIAN a considerar la corrección que, valga reiterar, se presentó dentro de la oportunidad prevista en el [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) E.T.

Ese hecho, entonces, que propició el propio contribuyente, no se le puede imputar a la administración porque, precisamente, en el trámite de presentación del denuncio rentístico y de corrección voluntaria de ese denuncio, en cumplimiento de los deberes legales previstos en el E.T., no interviene la administración.

De manera que cuando se corrige una declaración, la autoridad tributaria está obligada a analizar la corrección y el denuncio corregido como un solo acto jurídico que refleja la situación jurídica del contribuyente, con mayor razón si ya había iniciado la actuación administrativa para determinar el impuesto, y en consecuencia, tendrá que decidir si acepta las correcciones hechas a la declaración o declaraciones anteriormente presentadas y en las condiciones en que fueron presentadas. Si acepta la última corrección como última manifestación de los hechos económicos e impuestos declarados por el contribuyente, el acto administrativo tácito de aceptación se consolidará al tiempo de la firmeza del denuncio privado. Si no, es porque la administración decidió iniciar o culminar la actuación administrativa prevista para modificar el denuncio corregido, previo el requerimiento de ley y que culmina con el acto de imposición del tributo.

En el caso concreto, el debido proceso, entonces, no se violó porque, quien propició el hecho de presentar el denuncio de corrección en la oportunidad prevista en el [artículo 644](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=801) E.T., se reitera, fue el contribuyente. Y no puede alegarse, en consecuencia, este hecho para propiciar un pronunciamiento de invalidez de la declaración de corrección y de nulidad de la liquidación oficial formulada sobre esa corrección, en virtud del principio nemo auditur propiam turpitudinem allegans.[[22]](#footnote-22)[22]

En efecto, en el caso concreto, la DIAN inició el proceso de fiscalización para formular liquidación oficial por el impuesto de renta del año 1995 con fundamento en la declaración inicial que el señor Santiago Borda presentó el 27 de junio de 1996. Sin embargo, como a instancia del emplazamiento para corregir y de la notificación del auto de inspección tributaria, el señor Borda decidió corregir la declaración, hizo bien la DIAN en tener en cuenta ese denuncio para formular la liquidación de revisión, puesto que, conforme con lo expuesto anteriormente, ese denuncio, debía ser considerado como la corrección a la declaración inicial, siendo irrelevante que la liquidación oficial recayera sobre el denuncio identificado con el número de la declaración inicial o con el número de la declaración de corrección pues lo cierto es que la administración siempre pretendió cuestionar el impuesto de renta que por el año 1995 el contribuyente consideró deber.

Conforme con lo expuesto, para la Sala, la DIAN no vulneró los artículos 29 de la Carta Política, ni [588](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=725) E.T.

Precisado lo anterior, procede la Sala a verificar si las glosas propuestas en los actos demandados se ajustaron a derecho, como lo alegó la DIAN en el recurso de apelación.

**De la violación del** [**artículo 755-3**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) **E.T., por interpretación errónea. De la presunción bancaria**

El [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003, disponía lo siguiente:

“Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro. Cuando existan indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro, que figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un 15% del valor total de las mismas. Esta presunción admite prueba en contrario.

Para el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, dicha presunción se aplicará sin perjuicio de la adición del mismo valor, establecido en la forma indicada en el inciso anterior, como ingreso gravado que se distribuirá en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

Los mayores impuestos originados en la aplicación de lo dispuesto en este artículo, no podrán afectarse con descuento alguno.”

Las presunciones son aquellos hechos que la ley tiene por ciertos sin necesidad de que sean probados.[[23]](#footnote-23)[23]

En sentido amplio, la presunción implica establecer como cierto y verdadero un hecho desconocido, a partir de circunstancias conocidas. El artículo 66 del Código Civil define la presunción en los siguientes términos:

“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisible la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

De la anterior definición legal se desprende que las presunciones pueden ser de derecho y legales. Las primeras están expresamente definidas en la ley y no admiten prueba en contrario. Las segundas son las que se enuncian como “se presume” y admiten prueba en contrario.

El [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T., entonces, regula una presunción legal que admite prueba en contrario. Es decir, da por probado un hecho a partir de la existencia de otros hechos llamados indicios graves.

Por indicio se entiende el hecho indicador de la ocurrencia de otro hecho. En esa medida, los indicios pueden ser muchos y de diversa índole. Por lo tanto, conforme lo dispone el artículo 248 del C.P.C., para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso.

La doctrina judicial de esta Sección[[24]](#footnote-24)[24] se refirió en varias oportunidades al texto original del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T. y precisó que “El presupuesto fáctico para que opere la presunción del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario, es la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados en cuentas bancarias de terceros o en cuentas del contribuyente no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por éste, o sea, a ingresos propios”.

También dijo que “Las cuentas bancarias a que se refiere la norma, pueden estar en dos situaciones: 1) Que figuren a nombre de un tercero, en cuyo caso se parte de la base de que formalmente el contribuyente no es su titular, pero se establece, mediante prueba indiciaria, que las utiliza para consignar sus ingresos; 2) Que estén a nombre del contribuyente, pero no correspondan a las registradas en su contabilidad, si estuviere obligado a llevarla[[25]](#footnote-25)[25].

Por eso concluyó que “(…) es aplicable la presunción en comentario respecto de los valores consignados en cuentas bancarias de terceros o del propio contribuyente. Sin embargo, también ha precisado, que “para que opere la presunción en relación con los ingresos en las cuentas del contribuyente, éste debe estar obligado a llevar contabilidad y en la misma no haber registrado las cuentas.”

Que, a “(…) contrario sensu, si el contribuyente no está obligado a llevar contabilidad, la adición de ingresos gravados que figuran en sus cuentas bancarias, no puede efectuarse con base en la presunción de renta líquida gravable del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario, por la sencilla pero no menos contundente razón de que dicha norma no lo permite.” (negrilla fuera de texto)

En reciente doctrina judicial[[26]](#footnote-26)[26], la Sala se refirió indistintamente a que las cuentas pueden ser propias, de terceros o no registradas en la contabilidad.

También precisó que el [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T. consigna como presupuesto la expresión de que las cuentas “figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad”, y que las dos expresiones están unidas por una “o”, disyuntiva, no copulativa, lo que significa que la ocurrencia de cualquiera de las dos circunstancias configura la causal para aplicar la presunción. Además, dijo que “si la presunción se configura cuando las consignaciones se efectuaron en cuentas pertenecientes a terceros, con mayor razón es procedente aplicarla cuando se trata de cuentas propias, y no logra demostrarse la procedencia del ingreso.”[[27]](#footnote-27)[27]

De manera que, conforme con la doctrina judicial citada se extrae que la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro regulaba[[28]](#footnote-28)[28] dos situaciones: la de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad y la de los contribuyentes obligados a llevarla.

Respecto de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, la posición de la Sala es que las cuentas bancarias debían ser de terceros.

En cambio, respecto de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la posición de la Sala precisaba que las cuentas bancarias debían ser de los contribuyentes, caso en el cual, debía estar probado que estaba obligado a llevar contabilidad, así formalmente no cumpliera con ese deber.

En todo caso, para cualquiera de los citados eventos, el presupuesto principal de la presunción era que existieran indicios graves de los que se derivara que las consignaciones pertenecían a ingresos originados en operaciones realizadas por los contribuyentes obligados o no a llevar contabilidad y, por ende, se presumía que tales ingresos generaban una renta líquida gravable del 15%[[29]](#footnote-29)[29]

En esa medida, los hechos indicadores de la presunción, o mejor la prueba indiciaria que obre en el expediente, deben dar cuenta, entre otros hechos, de los siguientes:

- De la existencia de cuentas bancarias que figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad.

- De las consignaciones efectuadas en dichas cuentas.

- De las operaciones realizadas por el contribuyente y de si está obligado a llevar o no contabilidad.

- De la relación que existe entre el contribuyente y los terceros dueños de las cuentas bancarias, así como con las operaciones que el contribuyente realiza.

- De la actividad mercantil que ejerce el contribuyente.

- De la contabilidad que lleva el contribuyente, cuando sea el caso.

- De las consignaciones que el contribuyente registró en la contabilidad y de las que no correspondan a la misma.

Precisada la interpretación del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938), la Sala procede a analizar el caso concreto.

**Análisis del caso concreto**

En el caso en examen, la administración tributaria, mediante la liquidación oficial que se acusa, modificó la declaración de renta del señor Santiago Borda del año 1995, con fundamento en el [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque encontró que aquél tenía ciertas consignaciones en sus cuentas bancarias, de las que dedujo una percepción de ingresos no declarados.

En la liquidación oficial demandada, la DIAN expuso:

“Efectivamente no hubo mención alguna en el requerimiento especial acerca del movimiento de hechos económicos suministrado inicialmente por el contribuyente, aspecto que no indica que no se hubiera tenido en cuenta, sin embargo sí fue analizado en esa oficina contra los extractos bancarios y se observaron algunas inconsistencias, que no permite a esta oficina considerar completamente válido tal documento, por ejemplo habida cuenta que el único soporte frente al cual podemos estudiar el documento anexo por el contribuyente son los extractos, se realizó una confrontación de los valores consignados según la primera frente a los segundos encontrándose que existen algunas sumas que no aparecen en éstos últimos sin que haya en el expediente respuesta alguna a estas inconsistencias. Adicionalmente, el contribuyente alude a ella como prueba, sin embargo el [art. 774](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) del citado estatuto establece los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados los lleven.

(…)

DETERMINACIÓN RENGLÓN (RJ) OTROS INGRESOS

El valor llevado a la Liquidación oficial es el valor correspondiente al incremento del 15% de la diferencia de ingresos establecidos entre las consignaciones bancarias establecidas y el valor de los ingresos llevados a la declaración de corrección Nro. 2071002078065-5 del 20 de 08 de 1998 y que asciende a la suma de $ 143.354.000.

(…)

De conformidad con lo preceptuado en el [art. 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario se realiza la siguiente operación:

Al valor determinado $ 1.005.604.609 se le resta lo declarado por el contribuyente ($60.909.000) lo que arroja una diferencia de $ 944.695.609 y es a ese valor el que se le aplica el 15% obteniendo un resultado de $ 141.704.341 que se lleva al renglón otros ingresos.”

Más adelante, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, sobre el mismo aspecto señaló:

“(…)

Visible a folio 491 de las presentes diligencias reposa el acta de inspección tributaria, donde consta que efectivamente el funcionario se presentó en el sitio solicitado por el contribuyente en nota de fecha 24 de agosto de 1998 o sea en la calle 21 No. 10-32 oficina 1003, que fue atendido por el señor ALBERTO PEDREROS y la señora CLAUDIA ISABEL ESQUIVEL, donde solicita los siguientes documentos: Soportes de renglón 18; de retención en la fuente. Se ponen a disposición de la funcionaria los libros auxiliares que contienen:

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Gastos bancarios |   |   | 81.000 |
| IVA descontable |   |   | 4.121.000 |
| Comisiones |   |   | 29.442 |
| Intereses |   |   | 4.131.376 |
| Cultivos agrícolas |   |   | 18.343.567 |

Se deja constancia que existen los comprobantes de egresos desde el No. 001 hasta el 168, además se anexa una certificación del Banco de Bogotá de una deuda a diciembre de 1995, cuyo desembolso se hizo el 18 de agosto de 1994.

En el último acápite del contenido del memorial del recurso, el contribuyente cita el [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario y según su interpretación 2 son los requisitos para aplicarlo, queriendo con ello desconocer todo el material recaudado a través de la investigación, pero no centra su atención en el hecho de haberse detectado una diferencia de ingresos ya que los valores consignados en sus cuentas bancarias no coinciden con los valores registrados en su corrección, la división de Liquidación, lo que hace es aceptar un pasivo que certifica el banco de Bogotá, de manera que la diferencia planteada en la liquidación Oficial de revisión es menor a la propuesta en el requerimiento especial y la citación del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) del Estatuto Tributario se refiere a la aplicación del 15% sobre la diferencia de $944.695.609 obteniendo la suma de $ 141.704.341 valor que se llevó al renglón otros.

En cuanto a los requisitos que menciona el recurrente en los numerales a) y b) del artículo 775-3 (sic) se hace una aclaración, es el mismo contribuyente quien afirma que la diferencia de ingresos detectados por la Administración se refiere a dineros que terceros le prestaron, y que no está obligado a llevar contabilidad por su actividad agrícola; de acuerdo al [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) del Estatuto Tributario “Prueba de pasivos” los contribuyentes que no están obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta.

De conformidad con lo anterior, fue que se rechazaron letras sin fecha cierta aportadas por el contribuyente como pruebas.”

De lo anterior se desprenden varias situaciones:

- Que la causa que dio origen a los actos acusados, entre otros, fue la diferencia entre los ingresos declarados en la declaración de corrección y los reportados en los extractos de las cuentas bancarias del demandante.

- Que para explicar lo anterior, el señor Santiago Borda le manifestó a la DIAN que los mayores ingresos por las consignaciones correspondían a “traslados de fondos entre cuentas, reconsignaciones y devoluciones y pasivos adquiridos”.[[30]](#footnote-30)[30]

- Que con base en lo anterior y en los documentos que aportó el señor Borda, la DIAN, con fundamento en el [artículo 770](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=954) E.T., sólo aceptó el pasivo soportado en cierto documento del Banco de Bogotá que certifica una deuda a diciembre de 1995 por $5.816.000.

- Que en el expediente no obran pruebas suficientes que acrediten el origen de los ingresos, pero tampoco existen pruebas de que el demandante estaba obligada a llevar contabilidad, requisito indispensable para aplicar la presunción del [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) E.T. Tan es así que, la DIAN, en el escrito de contestación de la demanda sostuvo: “Si bien es cierto el contribuyente dentro de su actividad económica registró actividad agrícola también lo es y como se anotó en el principio del presente escrito según el decreto 2806 del 29 de diciembre de 1994, quienes sin tener la calidad de comerciantes enajenen bienes producto de la actividad agrícola deberán expedir factura o documento equivalente cuando la cuantía de la operación sea superior a $ 640.000. Y como quedó demostrado el contribuyente no presentó ningún documento que respaldara sus transacciones. En cuanto al hecho de no estar obligado a llevar contabilidad, por su actividad la ley no la obliga, pero del resultado de la visita según consta en el acta, exhibió libros auxiliares, lo que demuestra que dentro de sus actividades sí llevaba contabilidad.”

**Valga precisar que si el contribuyente no estaba obligado a llevar contabilidad[[31]](#footnote-31)[31], el** [**art. 755-3**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) **E.T. no le era aplicable así hubiera presentado los “libros auxiliares”, pues sólo quienes ostenten la condición de comerciantes pueden llevar de manera voluntaria tales libros auxiliares, caso en el que se les exige llevarlos con el cumplimiento de los requisitos de ley, pues, de lo contrario, no pueden ser tomados como prueba suficiente. (**[**Artículo 774**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962) **E.T.)**

**Conforme con lo anterior, para la Sala, la presunción del** [**artículo 755-3**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) **del Estatuto Tributario no era aplicable en el caso concreto. En consecuencia, no se presentó uno de los supuestos fácticos en los que se funda la presunción, lo que hace improcedente la aplicación de la misma.**

**Esta situación demuestra la violación del** [**artículo 755-3**](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938) **del Estatuto Tributario, por aplicación indebida, razón por la que se confirmará la sentencia apelada que declaró la nulidad de los actos acusados.**

**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**

**CONFÍRMASE** la sentencia dictada el 28 de agosto de 2008 por el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión Nº 5, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho iniciado por Paulina Borda Vanegas y otros contra la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sala

SALVO VOTO

1. [1] Dice la parte actora en la demanda, que la operación administrativa que se demanda está integrada por los siguientes actos:

1. Auto de inspección tributaria No. 00049 del 22 de mayo de 1998, de la División para el Control y Penalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

2. Requerimiento Especial No. 000040 del 24 de septiembre de 1998, de la División para el Control y Penalización Tributaria de la misma Administración.

3. Liquidación Oficial de Revisión No. 021 del 21 de junio de 1999, de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

4. Resolución No. 000009 del 11 de julio de 2000, notificada por edicto desfijado el 11 de agosto de 2000, proferida por la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja.

  [↑](#footnote-ref-1)
2. [2] En realidad se refiere al [artículo 755-3](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=938), texto original de la Ley 6ª de 1992.

  [↑](#footnote-ref-2)
3. [3] En el expediente no reposa esta declaración, pero la DIAN, en la contestación de la demanda, afirmó que el hecho es cierto.

  [↑](#footnote-ref-3)
4. [4] Fl. 37 y 69 del c.p.

  [↑](#footnote-ref-4)
5. [5] Fl. 10 del C.P.

  [↑](#footnote-ref-5)
6. [6] Ídem

  [↑](#footnote-ref-6)
7. [7] Ídem

  [↑](#footnote-ref-7)
8. [8] Fl. 37 y 69

  [↑](#footnote-ref-8)
9. [9] Una copia de la declaración de corrección reposa en el cuaderno de antecedentes sin foliar, pero dado que la copia se tomó de manera incorrecta, no es posible apreciar los valores de los renglones 43 a 46. En todo caso, se aprecia que la declaración fue presentada con pago pues aparece pagada con cargo a la cuenta No. 9748149 del Banco del Estado.

  [↑](#footnote-ref-9)
10. [10] Ídem

  [↑](#footnote-ref-10)
11. [11] Los herederos del contribuyente

  [↑](#footnote-ref-11)
12. [12] Este hecho se narra en la demanda. En la contestación, la DIAN admite que la inspección se practicó el 7 de septiembre de 1998 pero niega que el acta se haya levantado el 24 de septiembre del mismo año. Aclara que el requerimiento especial data esa fecha.

  [↑](#footnote-ref-12)
13. [13] [ARTÍCULO 703](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=877). EL REQUERIMIENTO ESPECIAL COMO REQUISITO PREVIO A LA LIQUIDACIÓN. Antes de efectuar la liquidación de revisión, la Administración enviará al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta.

  [↑](#footnote-ref-13)
14. [14] De acuerdo con los antecedentes de la liquidación oficial de revisión y la resolución que la confirmó, las actuaciones que se surtieron con posterioridad a la notificación del auto de inspección tributaria fueron las siguientes:

       El 12 de junio de 1998, habida cuenta de que el contribuyente alegó que los ingresos adicionados por la DIAN correspondían a préstamos de terceros, la DIAN lo requirió para que enviara fotocopia de las consignaciones bancarias que demostraran el traslado de fondos de los terceros a cada una de las cuentas bancarias en las que se recibieron los desembolsos. Así mismo, le requirió que presentara documentos de fecha cierta para establecer los pasivos que adquirió en el año 1995, el balance general y el estado de pérdidas y ganancias firmado por contador público. Este requerimiento fue respondido por el contribuyente el 30 de junio de 1998.

       El 21 de agosto de 1998, el contribuyente anexó fotocopia de la corrección de la declaración de renta del año 1995, presentada el 20 de agosto del mismo año.

       El 25 de agosto de 1998, la DIAN profiere auto de verificación o cruce al Banco del Estado, con el fin de verificar la presentación de la declaración de corrección.

       El 31 de agosto de 1998, la DIAN recibió la declaración juramentada de la señora María Delfina Borda Vanegas, hija del declarante.

       El 7 de septiembre de 1998, la DIAN realizó visita de verificación en la dirección informada por la parte actora, de la que, según las partes, quedó constancia en el acta de inspección tributaria suscrita el día 24 de septiembre del mismo año. En dicha acta, según se afirmó en el acto que resolvió el recurso de reconsideración, quedó constancia del hecho de que *“efectivamente el funcionario* [de la DIAN] *se presentó en el sitio solicitado por el contribuyente en nota de fecha 24 de agosto de 1998 o sea en la calle 21 No. 10-32 oficina 1003, que fue atendido por el señor ALBERTO PEDREROS y la señora CLAUDIA ISABEL ESQUIVEL, donde solicita los siguientes documentos: Soportes de renglón 18; de retención en la fuente. Se ponen a disposición de la funcionaria los libros auxiliares que contienen:*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| *Gastos bancarios* |  |  | *81.000* |
| *IVA descontable* |  |  | *4.121.000* |
| *Comisiones* |  |  | *29.442* |
| *Intereses* |  |  | *4.131.376* |
| *Cultivos agrícolas* |  |  | *18.343.567* |

*Se deja constancia que (sic) existen los comprobantes de egresos desde el No. 001 hasta el 168, además se anexa una certificación del banco de Bogotá de una deuda a diciembre de 1995, cuyo desembolso se hizo el 18 de agosto de 1994.”*

Esta situación no fue controvertida por la parte actora.

 [↑](#footnote-ref-14)
15. [15] Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

  [↑](#footnote-ref-15)
16. [16] [ARTÍCULO 730](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=906). CAUSALES DE NULIDAD. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la Administración Tributaria, son nulos:

(…)

3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.

  [↑](#footnote-ref-16)
17. [17] [ARTÍCULO 709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884). CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el [artículo 647](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804), se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

  [↑](#footnote-ref-17)
18. [18] [ARTÍCULO 713](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=889). CORRECCIÓN PROVOCADA POR LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. Si dentro del término para interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación de revisión, el contribuyente, responsable o agente retenedor, acepta total o parcialmente los hechos planteados en la liquidación, la sanción por inexactitud se reducirá a la mitad de la sanción inicialmente propuesta por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable o agente retenedor, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y presentar un memorial ante la correspondiente oficina de Recursos Tributarios, en el cual consten los hechos aceptados y se adjunte copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.

  [↑](#footnote-ref-18)
19. [19] [ARTÍCULO 590](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=728). CORRECCIONES PROVOCADAS POR LA ADMINISTRACIÓN. Habrá lugar a corregir la declaración tributaria con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento especial o a su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el [artículo 709](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=884).

Igualmente, habrá lugar a efectuar la corrección de la declaración dentro del término para interponer el recurso de reconsideración, en las circunstancias previstas en el [artículo 713](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=889).

  [↑](#footnote-ref-19)
20. [20] [ARTÍCULO 685](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=855). 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.

  [↑](#footnote-ref-20)
21. [21] Véase: Bartolomé Fiorini. “Procedimiento Administrativo y Recurso Jerárquico”. Editorial Abeledo – Perrot, 1971.

  [↑](#footnote-ref-21)
22. [22] Nadie puede alegar a su favor su propia culpa

  [↑](#footnote-ref-22)
23. [23] DRAE.

  [↑](#footnote-ref-23)
24. [24] Sentencias del 1º de marzo de 2002, expediente 170012331000199081301 (12354) y del 15 de noviembre de 2007, expediente 41001233100020010125401 (15636), Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié; del 12 de julio de 2007, expediente 76001232500020000226501 (14974) y del 12 de diciembre de 2007, expediente 76001232500020000091901 (15044), Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

  [↑](#footnote-ref-24)
25. [25] Entre otras, ver sentencias de 21 de marzo de 2002, expediente 12354 y de 3 de marzo de 2005, expediente 13978, C. P. doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

  [↑](#footnote-ref-25)
26. [26] Sentencias del 7 de abril de 2011, expediente 66001233100020050079801 (16622), Consejera ponente Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En esta sentencia se precisó: “De los términos de la norma se infiere que dentro de los presupuestos para que aplique la presunción legal allí prevista, está la referida a la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados *en cuentas propias, cuentas de terceros o en cuentas no registradas en la contabilidad*, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, a ingresos propios.” En esta sentencia se resolvió el caso de una empresa obligada a llevar contabilidad que no registró en la contabilidad ciertas cuentas bancarias de las que era titular y que se encontraban activas.

  [↑](#footnote-ref-26)
27. [27] Sentencia del 13 de junio de 2011, expediente 17001233100020070022301 (17983), Consejera ponente Martha Teresa Briceño de Valencia. En esta sentencia se resolvió el caso de una persona natural que ejecutaba una actividad comercial de manera informal, puesto que no cumplía las obligaciones de comerciante, entre estas, las de llevar contabilidad. La presunción se derivó respecto de cuentas bancarias de las que era titular y que no fueron registradas en la contabilidad, porque no la llevaba.

  [↑](#footnote-ref-27)
28. [28] Actualmente, la norma solo consagra un presupuesto: que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro figuren a nombre de terceros. Artículo 29 de la Ley 863 de 2003.

  [↑](#footnote-ref-28)
29. [29] Actualmente, del 50%, conforme el artículo 29 de la Ley 863 de 2003.

  [↑](#footnote-ref-29)
30. [30] Liquidación Oficial de Revisión.

  [↑](#footnote-ref-30)
31. [31] En las declaraciones de renta citó como código de actividad económica la 0119 “agrícola” [↑](#footnote-ref-31)