

Bogotá, D.C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016).

Radicación: 05001 23 31 000 2011 01829 01 (22028)

Actor: JESQUET E. U., EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL¹ (NIT. 900.091.101-1)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Ventas. 3 Bim. 2009

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia proferida el 23 de abril del 2015, por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Sexta de Descongestión, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda. La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO. INHIBIRSE para decidir sobre la legalidad del requerimiento especial N°112382010000083 del 14 de julio de 2010, por las razones expuestas en la parte motiva.

“SEGUNDO. DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°112415011000115 del 14 de julio de 2011, proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de Medellín, contra la empresa JESQUET E.U.

“TERCERO. Como restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la empresa JESQUET E.U., el 31 de julio de 2009, por el bimestre 3 del año gravable 2009.

“CUARTO. Sin condena en costas”.

ANTECEDENTES

La demandante, por el tercer bimestre [mayo-junio] del 2009, presentó las siguientes declaraciones con saldo a favor, luego, radicó las solicitudes de devolución y/o compensación correspondientes que fueron inadmitidas, así:

¹ Según el certificado de existencia y representación legal, la Superintendencia de Sociedades, Medellín, declaró disuelta la sociedad y en estado de liquidación judicial, además, designó como liquidadora a Clara Patricia Vélez Osorio, mediante auto N°610-000098 del 25 de enero de 2011 y aviso del 3 de febrero del 2011, registrados en la Cámara de Comercio el 9 de febrero de 2011 [fl. 2 c.p.]. La Superintendencia de Sociedades, Intendencia Regional Medellín dio por terminado el proceso concursal [auto 610-002274 del 2nov2011] y lo reabrió para designar apoderado judicial que represente los intereses de la compañía en este proceso [Ver auto 610-002261 del 18/dic/2014 (fl. 731 c.2.)].

Fecha de presentación de la declaración	Saldo a favor liquidado	Fl.	Fecha radicación de la solicitud de devolución y/o compensación	Auto inadmisorio	Fl. c.a. 1
21 jul 2009	2.227.899.000	221			
11 sep 2009	1.917.904.000	222	05 oct 2009	656 de 7 oct 2009	2 y 206
			15 oct 2009	816 de 23 de oct 2009	23
06 nov 2009	1.148.103.000	223	26 nov 2009	1151 de 7 dic 2009	21 y 43
			17 feb 2010	254 de 25 feb 2010	46 y 148
18 mar 2010	1.116.970.000	224	25 mar 2010	416 de 6 abr 2010	149 y 166
			07 may 2010	536 de 13 may 2010	167 y 207

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, previa investigación tributaria a la contribuyente, profirió el Requerimiento Especial N°112382010000083 de fecha 14 de julio de 2010, notificado por correo certificado el 16 de julio de 2010² en el que propuso a la contribuyente modificar la declaración presentada el 18 de marzo de 2010, en el sentido de reclasificar \$7.694.873.000 declarados como ingresos brutos por exportaciones [operaciones exentas] a ingresos brutos por operaciones gravadas, desconocer compras [\$8.566.093.000] e impuestos descontables [\$1.370.575.000] e imponer sanción por inexactitud [\$4.162.806.000].

El 15 de octubre de 2010, la contribuyente dio respuesta al acto previo oponiéndose a la modificación propuesta y solicitó tener como pruebas los documentos anexos y “de considerarlo necesario (...) adelantar inspección contable a la empresa para que verifique las compras, las ventas y los soportes de orden interno y externo de las operaciones de ventas bimestre 3 de 2009”³.

La misma División profirió el Auto de inspección tributaria N°112412011000001 del 14 de abril de 2011⁴ y la Liquidación Oficial de Revisión N°112412011000115 de fecha 15 de julio de 2011, notificada por correo certificado el 18 de julio de 2011, en la que mantuvo las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud anunciada⁵.

DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, CLARA PATRICIA VÉLEZ OSORIO, liquidadora de la sociedad JESQUET E.U., en liquidación judicial, por intermedio de apoderado, formuló las siguientes pretensiones:

“1.) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

“a) Requerimiento Especial N°112382010000083 del 14 de julio de 2010, proferido por la División de Gestión de Fiscalización, y

“b) Liquidación Oficial de Revisión N°112412011000115 (sic) del 15 de julio de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración, notificada el 18 de julio de 2011.

² Fl. 250 c.a. 1

³ Fl. 583 c.a. 1

⁴ Fl. 3947 c.a. 5

⁵ Fl. 4157 c.a. 5



“2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad JESQUET E.U., en liquidación, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto a las ventas bimestre 3 correspondiente al año 2009.

“3.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicitó condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 83, 95-9 y 363 de la Constitución Política
- Artículo 2142 del Código Civil
- Artículo 1262 del Código de Comercio
- Artículo 2 y 3 Código Contencioso Administrativo
- Artículos 481, 485, 495, 647, 671, 683, 710, 730, 742, 744, 745, 771-2, 772 a 774 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995
- Artículo 2 del Decreto 093 de 2003
- Concepto Unificado de IVA 001 de 2003 de la DIAN

Desarrolló el concepto de la violación, así:

1. Nulidad por extemporaneidad de la notificación de la liquidación oficial de revisión, firmeza de la declaración de ventas bimestre 3 de 2009

De conformidad con los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, la declaración tributaria con saldo a favor adquiere firmeza si transcurren dos años, contados desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación, sin que se haya notificado el requerimiento especial.

En el caso, la demandante presentó la solicitud de devolución el 07 de mayo de 2010 por lo que la declaración adquiriría firmeza el 07 de mayo de 2012, así, notificado el requerimiento especial el 15 (sic) de julio de 2010, lo fue dentro del plazo legal.

El 15 de octubre de 2010, la actora radicó la respuesta al requerimiento especial, escrito en el que manifestó su inconformidad con las modificaciones propuestas y “solicitó la práctica de una inspección tributaria y/o contable con el fin de que se realizará la verificación de la contabilidad de la sociedad con el fin de probar que la operaciones eran reales”.

Conforme al inciso primero del artículo 710 del Estatuto Tributario, la Administración debía notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes a la fecha del vencimiento para dar respuesta al requerimiento especial. Dicho término venció el 15 (sic) de octubre de 2010, “por lo que la fecha máxima para notificar la liquidación de revisión era abril 15 de 2011, sin embargo se notificó el 18 de julio de 2011”.

El inciso segundo del artículo 710 del Estatuto Tributario prevé que se suspenderá el término para proferir la liquidación de revisión cuando se practique inspección a solicitud del contribuyente, “mientras dure la inspección”. La Administración adelantó la inspección “solicitada por el contribuyente, los días 8, 9, 14 y 21 de junio del 2011”, según consta en el acta de verificación y observaciones que hace parte de la liquidación oficial de revisión, por lo que notificado el auto de inspección el 14 de abril de 2011, el término de los seis meses quedó suspendido “hasta el 21 de junio de 2011 fecha en la cual terminó la inspección, debiéndose notificar la liquidación oficial de revisión el 22 de junio del 2011”.

Insistió en que la inspección practicada no fue de oficio, como lo afirma la Administración, sino a petición del contribuyente quien solicitó la prueba con la respuesta al requerimiento especial.



Sostuvo que si en gracia de discusión aceptara que la inspección practicada fue de oficio, igualmente, la notificación del acto liquidatorio fue extemporánea. Precisó que el auto de inspección fue notificado el 14 de abril de 2011, faltando un día para vencer el término para notificar la liquidación oficial de revisión; “la suspensión operó desde el 14 de abril de 2011 hasta el 14 de julio de 2011, teniendo la administración tributaria solo el 15 de julio para notificar la liquidación oficial de revisión debido a que ese día se finiquitaba el término de los seis meses, y notificó la liquidación oficial de revisión el 18 de julio de 2011, esto es, por fuera del término legal”.

Dado que la liquidación oficial de revisión no fue notificada dentro del término previsto en el ordenamiento legal, procede declarar la nulidad de los actos administrativos acusados.

2. Nulidad de la actuación oficial referente al proceso de devolución del saldo a favor al expedir una serie interminable de autos inadmisorios sucesivos.

La actora afirmó que no demandó “los actos del proceso de devolución” [se refiere a los autos inadmisorios indicados en el cuadro de la página 2 de esta providencia], pero consideró necesario mostrar que la Administración actuó de manera injustificada al “dictar 7 (sic) autos inadmisorios”, así, incurrió en abuso del derecho y violación del derecho a la defensa y al debido proceso.

3. Los ingresos brutos por exportaciones son exentos, razón por la cual no procede la adición del impuesto generado por valor de \$1.231.180.000

El literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario prevé que los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional para la exportación son exentos, con derecho a la devolución.

En el Concepto unificado de IVA 0001 del 19 de junio de 2003, la DIAN consideró exportadores a quienes vendan en el país bienes corporales muebles para exportación a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre se sean efectivamente exportados y que dicha sociedad expida el “certificado al proveedor”, requisito necesario para la solicitud de devolución del saldo a favor.

La Ley 67 de 1979 prevé que las ventas de mercancías a las sociedades de comercialización internacional para exportación dan derecho a los productores nacionales de beneficiarse de los incentivos fiscales previstos en la ley, como es la exención del IVA y la devolución de los saldos a favor con el “certificado al proveedor”, sin requisitos adicionales como los exigidos por la DIAN.

El artículo 2 del Decreto 093 de 2003 dispone que el “certificado al proveedor” es suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas.

La mencionada ley y el decreto reglamentario 1740 de 1994 modificado por el Decreto 93 de 2003 establecen que la sociedad comercializadora internacional es la responsable del incumplimiento de las disposiciones legales y, por ende, es a quien la DIAN debe sancionar.

C.I. Mundo Metal S.A. es una sociedad de comercialización internacional, registrada en el Ministerio de Comercio Exterior desde el 19 de febrero de 1996, a la que la actora “le efectuó las ventas para exportación que declaró como exentas”.

Las sociedades de comercialización internacional Mundo Metal S.A. y Metal Comercio S.A. suscribieron el contrato de mandato con representación que está en el expediente, en virtud del cual, Metal Comercio S.A., la mandataria, realiza las actividades propias del objeto social de la mandante, Mundo Metal S.A., esto es, “la comercialización y venta de productos colombianos en el exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas”. Que la mandataria actúa en nombre y representación de su mandante, que está obligada a “expedir los certificados al proveedor, responder por la exactitud de la información contenida en los mismos,



realizar las exportaciones y presentar los informes requeridos por la DIAN durante la duración del contrato”.

C.I. Metal Comercio S.A. expidió los “certificados al proveedor” “al momento de recibir las mercancías con el fin de dar cumplimiento al artículo 2 del Decreto 1740 de 1994, modificado por el artículo 2 del Decreto 93 de 2003, parágrafo 1º”, a partir del cual se presume que JESQUET E.U. efectuó la exportación; además, tal documento es suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas.

La DIAN, sin desvirtuar la presunción, desconoció los ingresos brutos por exportaciones derivados de “las ventas realizadas a la Comercializadora Internacional Mundo Metal S.A., por intermedio de su mandataria, quien efectivamente recibió los bienes, canceló su valor y procedió a realizar las exportaciones dentro de los términos legales, tal como se prueba con la información contable de C.I. Metal Comercio S.A. y con los DEX que se anexaron a la respuesta al requerimiento especial ...”

C.I. Metal Comercio S.A. está inscrita en el RUT desde el 3 de marzo de 2008 como usuario aduanero con el código 04 que corresponde a las comercializadoras internacionales e inscrita ante el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

La contribuyente actuó bajo el amparo del principio de la buena fe y el de la confianza legítima, al realizar las operaciones económicas de venta de mercancía a una comercializadora internacional, inscrita en el RUT como tal, que le expidió el “certificado al proveedor”, documento que, según la ley, es idóneo para la procedencia de la exención y de la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración tributaria.

4. Las glosas son improcedentes por cuanto las compras son reales y están debidamente soportadas como son procedentes los impuestos descontables

Las compras declaradas son reales. Está probada la existencia y representación legal de los proveedores, la inscripción de éstos en el registro mercantil y en el RUT, la autorización de la DIAN para facturar; además, la empresa cuenta con los soportes y asientos contables de las operaciones que la DIAN califica de ficticias e inexistentes. La contabilidad es llevada en debida forma y ha sido puesta a disposición de la entidad fiscal.

Los anticipos de pago por parte de las comercializadoras internacionales a los proveedores de Jesquet E.U. fueron autorizados por la empresa, práctica comercial común, permitida por la ley, que hace menos gravosas las transacciones.

Las facturas que soportan las compras en cuestión reúnen los requisitos legales, por lo que no pueden tildarse las transacciones de ilegales, inválidas o inexistentes.

Con la respuesta al requerimiento especial, entregó certificación del revisor fiscal de la empresa que da fe de la existencia de las operaciones con los proveedores, así como documentos y soportes contables que demuestran la realidad de las operaciones realizadas con Carlos Arturo Ospina Arango, Fernando León Salazar Posada, Jorge Omar Torres Gaviria, John Jairo Ramírez Guzmán, Central de Desechos industriales Yency S.A.S., Almacén de la Chatarra Gosa Ltda, Av Comercializadora de Metales E.U., Recopiladora de Desechos Metálicos Don Pablo S.A.S., Metales Velhec E.U., Desechos y Desperdicios metálicos JACVS S.A.U., Jorge Iván Plata Ocampo y Carlos Alberto Vélez Ramírez. Elementos de prueba que acreditan la adquisición de los materiales por parte de la empresa, el pago a los proveedores y la entrega de la mercancía.

El cheque es un título valor que puede ser endosado o girado a un tercero, sin que ello implique que la operación que dio origen al pago sea inexistente, simulada o ficticia.

La DIAN tilda de simuladas o ficticias las operaciones de Jesquet E.U., pero no investiga ni a C.I. Mundo Metal ni a C.I. Metal Comercio, que son los compradores de los bienes de la empresa, para

constatar la veracidad de las transacciones, los pagos y la exportación de los bienes que da derecho al beneficio.

Está probado que “el impuesto fue facturado por un responsable del régimen común, fue cancelado por la empresa JESQUET E.U., los bienes adquiridos por la empresa de sus proveedores no son activos fijos sino movibles, estos bienes están destinados a una operación de venta a las comercializadoras internacionales y se encuentra discriminado en las facturas de los proveedores, motivo por el cual el impuesto descontable es procedente” de conformidad con lo previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario; además, que no es cierto que los libros de contabilidad no estuvieran registrados, pues el certificado de la Cámara de Comercio acredita que desde el inicio de las operaciones de la sociedad, los libros de comercio fueron registrados.

5. Los proveedores no han sido declarados legalmente ficticios.

En el proceso no está demostrado que el Administrador de Impuestos Nacionales de Medellín haya publicado, en un diario de amplia circulación nacional, aviso en el que haya informado que declaró proveedores ficticios a los proveedores de la actora, por ende, los impuestos descontables originados en las compras en cuestión no pueden ser desconocidos por la Administración.

6. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud es improcedente toda vez que no se configura ninguno de los hechos previstos como sancionables. La Administración impuso la sanción al considerar que la contribuyente “incluyó impuestos descontables originados en compras inexistentes”, pero lo cierto es que, en el expediente está probado que la empresa realizó las compras y pagó el IVA, por ende, tiene derecho a los impuestos descontables.

Existe diferencia de criterios entre la DIAN y la actora sobre la interpretación del derecho aplicable, puesto que la demandante tiene derecho al impuesto descontable porque las compras son reales, pagó el IVA al momento en que adquirió los bienes y cuenta con los soportes exigidos para su procedencia, aunque “tal interpretación no sea compartida por la DIAN”; además, los datos declarados son completos y verdaderos. Agregó que no se probó que la actuación de la empresa haya causado daño alguno a la Administración

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN contestó la demanda, pidió que se denieguen las pretensiones de la sociedad actora, con fundamento en lo siguiente:

1. La liquidación de revisión fue notificada dentro de la oportunidad legal. Precisó que la inspección tributaria practicada de oficio suspende el término para notificar el requerimiento especial o la liquidación de revisión por tres meses contados a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta, independientemente del término real de duración de la misma; que en el caso:

“... los 3 meses para dar respuesta al requerimiento especial notificado el 16 de julio de 2010 vencen el 16 de octubre de 2010 y en tal virtud, en principio los 6 meses para notificar la liquidación de revisión vencerían el 16 de abril más los 3 meses de suspensión, lo que da como vencimiento definitivo el 16 de julio de 2011 fecha que correspondió a un sábado que se tiene como día no hábil y por tanto de acuerdo con el Código del Régimen Político y Municipal se traslada para el lunes 18 de julio día hábil siguiente, fecha en la que efectivamente se notificó la Liquidación de Revisión cuestionada ...”

2. En cuanto a los sucesivos autos inadmisorios de las solicitudes de devolución y/o compensación presentadas por la actora, advirtió que el trámite prevé causales de inadmisión que no ponen fin a la actuación administrativa, son solo actos de trámite tendientes a hacer formalmente viable la solicitud.

3. Para tener derecho al beneficio consagrado en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario, la venta debe hacerse a una comercializadora internacional legalmente constituida e inscrita en el registro correspondiente, pues, para tener ese carácter, no es suficiente con identificarse ante terceros con dicha calidad incluyéndola en su razón social y expedir los “certificados al proveedor”; agregó que para acceder a la exención es obligación de estas sociedades exportar directamente los bienes adquiridos de sus proveedores nacionales.

En el caso, los “certificados al proveedor” expedidos por C.I. Metalcomercio S.A. carecen de validez, toda vez que dicha sociedad, para el tercer bimestre del 2009, no estaba autorizada para operar como tal y menos para expedir dichos certificados.

Jesquet E.U. vendió sus productos a C.I. Metalcomercio S.A, sociedad de comercialización internacional no reconocida por la ley, en ese momento, toda vez que tal calidad la adquirió “solamente a partir de agosto 11 de 2009, según Resolución 008421 con Registro Aduanero N°4226”; además, debía exportar los productos directamente y no por intermedio de otra comercializadora internacional que sí ostentaba tal calidad.

Dado que C.I. Metalcomercio S.A., para la época no cumplía el requisito de la inscripción como comercializadora internacional, los “certificados al proveedor” que expidió no son prueba para acceder a la exención y menos soporte de la devolución de impuestos.

El contrato de mandato suscrito entre C.I. Mundo Metal S.A. y C.I. Metalcomercio S.A. no da derecho a la exención, pues esta es taxativa sin que sea viable extender beneficios tributarios por vía analógica o extensiva de las normas.

4. En lo que respecta al desconocimiento de compras e impuestos descontables, adujo que los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario establecen la forma en que debe llevarse la contabilidad y los requisitos que debe reunir para que constituya prueba.

Que la administración adelantó el trámite legal y profirió los actos acusados en desarrollo de las amplias facultades de investigación y fiscalización, efectuó todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos con garantía de los derechos de defensa y contradicción, sin embargo, sus proveedores no permitieron que se les ubicara y con ello entorpecieron la labor de investigación, pues impidieron auditar la contabilidad de éstos para verificar la existencia de las transacciones cuestionadas.

Que dentro de los medios de prueba utilizados está la inspección tributaria prevista en el artículo 779 del Estatuto Tributario; además, que adelantó una compleja actividad probatoria que soporta el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y demuestra “un cúmulo de circunstancias” que si bien “desde el punto de vista formal las operaciones de compraventa de mercancías (chatarra) habían sido reportadas por la sociedad, éstas no habían sido realmente efectuadas por parte de los proveedores, ya que de acuerdo con los hechos es evidente la realización de compras con perfil de simuladas por parte de la investigada”. Advirtió que el artículo 228 de la Constitución Política consagra la prevalencia del derecho sustancial sobre la forma, que debe buscarse la verdad real sin que se atienda solo la verdad formal.

Está probado que los libros de contabilidad Mayor y Balances y Caja Diario fueron registrados en la Cámara de Comercio de Medellín pero “los registros correspondientes a las operaciones realizadas en el bimestre mayo- junio de 2009, se efectuaron con posterioridad a la inscripción de los libros”.

De las compras que dieron origen a los impuestos descontables desestimados, la Administración sostuvo que son “típicos casos de operaciones económicas no reales que generan beneficios fiscales para la sociedad investigada”, que “en este caso, fue descubierta plenamente la manera de evasión por parte de la sociedad investigada por la autoridad tributaria con lo cual fue tipificada inequívocamente la evasión”.

Concluyó que “los hechos económicos constatados en desarrollo de la investigación dan lugar a la configuración del concepto de fraude fiscal”.

5. En cuanto a que son procedentes los impuestos descontables porque no se ha publicado el acto que declara a los proveedores de la actora como “ficticios”, anotó que para desconocer las compras por inexistentes no es necesario que la Administración agote dicho trámite, pues la contribuyente no demostró que fueran efectivas o reales aunque aparentemente lo fueran.

6. Es procedente la sanción por inexactitud, toda vez que el saldo a favor liquidado por la contribuyente provino de la inclusión de compras gravadas e impuestos descontables inexistentes, configurándose el supuesto de hecho previsto como sancionable.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió para decidir de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial, por tratarse de un acto de trámite no susceptible de control ante la jurisdicción. Anuló la liquidación oficial de revisión demandada y, a título de restablecimiento del derecho, declaró en firme la declaración privada presentada “el 31 de julio de 2009”, por el bimestre 3 del año gravable 2009.

Con fundamento en el artículo 710 del E.T., que regula el término para notificar la liquidación de revisión, indicó que la norma es clara en cuanto a que la notificación de la liquidación de revisión debe efectuarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para responder el requerimiento especial o su ampliación.

Encontró que en el caso, el requerimiento especial fue notificado el 15 de julio de 2010. Que el plazo para responderlo venció el 15 de octubre de la misma anualidad. Que desde esa fecha empezaron a correr los seis meses para notificar la liquidación de revisión. Que, el 14 de abril de 2011, la División de Gestión de Liquidación profirió el auto de inspección tributaria y que lo notificó por correo certificado en la misma fecha. Que este auto deja claro que “la inspección se realiza a solicitud del contribuyente y no de oficio”.

Tratándose de una inspección tributaria practicada por solicitud del contribuyente, “según el artículo 710 del Estatuto Tributario, el término para notificar la liquidación oficial de revisión, se suspende mientras dure ésta”. Que la inspección ordenada “se llevó a cabo los días 8, 9, 14 y 21 de junio de 2011”. Que “como al suspenderse el término de los 6 meses solo restaba un día para el vencimiento del plazo, la liquidación debió notificarse el 23 de junio de 2011, y no se hizo sino hasta el 18 de julio de 2011, es decir, cuando ya la DIAN no tenía competencia para ello”.

Concluyó que la liquidación de revisión demandada está viciada de nulidad de conformidad con lo previsto en el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, que se denieguen las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que el artículo 710 del Estatuto Tributario, en el inciso segundo contempla dos situaciones jurídicas que suspenden el término de notificación de la liquidación oficial de revisión, a saber: (i) la inspección tributaria de oficio y (ii) la inspección contable a solicitud del contribuyente, figuras jurídicas diferentes y reguladas en los artículos 779 y 782 del Estatuto Tributario, respectivamente.

Precisó que, en el caso, la Administración expidió auto de inspección tributaria, el cual suspendió el término para notificar la liquidación oficial de revisión por tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decretó.

En consecuencia, precisó que el requerimiento especial fue notificado el 16 de julio del 2010. Que el plazo para responderlo vencía el 16 de octubre de 2010. Que los seis (6) meses, previstos en el artículo 710 del E.T., vencían el 16 de abril de 2011.

Indicó que “faltando dos (2) días para cumplirse dicho término, se reitera el 14 de abril de 2011, se notificó el auto de inspección tributaria que suspende por tres meses el término para notificar la liquidación oficial de revisión, es decir, hasta el 14 de julio de 2011, más los dos días que faltaban para el cumplimiento de los 6 meses, da como resultado que debía notificarse el 16 de julio y como tal fecha correspondía a un sábado, la liquidación oficial de revisión se notificó el día 18 de julio de 2011, lo que da cuenta que su notificación no es extemporánea sino que se notificó dentro del término legal”.

Precisó que, si bien la contribuyente solicitó inspección contable, la Administración, en uso de su poder discrecional, ordenó inspección tributaria, la que suspendió el término, al que se ha hecho referencia, por tres (3) meses.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante insistió en que la inspección practicada por la Administración fue solicitada por la contribuyente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, por lo que solicitó que se confirme la sentencia apelada.

La parte demandada insistió en lo siguiente: (i) Que la notificación de la liquidación oficial de revisión fue oportuna. (ii) Que los ingresos brutos por exportaciones declarados no corresponden a bienes exentos en la forma prevista en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario, toda vez que quien recibió las mercancías y expidió el “certificado al proveedor” no estaba registrado como sociedad de comercialización internacional; además, indicó que estas sociedades no pueden suscribir contratos de mandato. (iii) Que desconoció las operaciones de compra y los impuestos descontables porque no están acordes con la realidad, puesto que los elementos de prueba “no demuestran la existencia material de las transacciones entre la sociedad (actora) y sus proveedores y entre los proveedores y sus proveedores, que le dé al derecho a obtener la devolución de los impuestos descontables”. Y, (iv) que la sanción por inexactitud es procedente porque los ingresos brutos provienen de operaciones gravadas, no de exentas e incluyó compras e impuestos descontables inexistentes.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, pues en su concepto encontró que la inspección practicada por la Administración fue la solicitada por la contribuyente que, en estas condiciones, “el término para notificar la liquidación de revisión sólo se suspendió mientras duró la inspección contable practicada en cuanto fue a solicitud del contribuyente”.

Puntualizó que “los seis (6) meses contados desde el 16 de octubre de 2010 en que vencía el plazo de respuesta al requerimiento especial, se cumplían el 16 de abril de 2011, y solo se suspendieron por dos (2) meses y cinco (5) días, esto es, hasta el 23 de junio de 2011, razón por la que resultó extemporánea la notificación de la liquidación de revisión efectuada el 18 de julio de 2011 como lo decidió el Tribunal”.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N°112412011000115 de fecha 15 de julio de 2011, notificada por correo certificado el 18 de julio de 2011, por la que la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín modificó la declaración privada del impuesto sobre las ventas, correspondiente al tercer bimestre del 2009.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si la Administración notificó dentro del término legal la liquidación oficial de revisión, de ser oportuna, como lo afirma la apelante, la Sala tendría que revisar los demás cargos propuestos en la demanda.

Dentro de las facultades de la DIAN está la determinación de los impuestos a su cargo, en virtud de la cual puede modificar las liquidaciones presentadas por los obligados, mediante liquidación de revisión, previa investigación en la que encuentre mérito para ello.

Antes de proferir la liquidación de revisión, la Administración deberá enviar al contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por una sola vez, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta⁶. Deberá notificar este acto, conforme a las siguientes reglas⁷:

Si la declaración ...	El término para notificar el RE ⁸
Fue presentada oportunamente	Dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar.
Fue presentada extemporáneamente	Los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.
Presenta saldo a favor	A más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación.

Notificado el acto previo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante deberá responderlo, dentro de los tres meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial⁹. Este acto puede ampliarse conforme lo establece el artículo 708 del Estatuto Tributario.

Este mismo ordenamiento, en el artículo 710, dispone que la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, según el caso¹⁰.

El mismo artículo 710 del Estatuto Tributario, en el inciso segundo, prevé que el término para proferir la liquidación de revisión se suspende si la Administración practica inspección, como se indica a continuación:

Cuando se practique ...	El término se suspenderá ...
● Inspección tributaria de oficio	Tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete.
● Inspección contable a solicitud del administrado	Mientras dure la inspección

⁶ E.T., art. 703

⁷ E.T. art. 705

⁸ El artículo 706 del E.T. prevé los eventos que suspenden este término.

⁹ E.T., art. 707. “Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual éstas deben ser atendidas”.

¹⁰ E.T., art. 710. Término para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello./ Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección./ Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

En el caso, la demandante presentó la declaración de IVA correspondiente al tercer bimestre de 2009, inicialmente, el 21 de julio de 2009, corregida en varias oportunidades, como se indica en el cuadro que está en la página 2 de esta providencia. La última corrección fue del 18 de marzo de 2010, con saldo a favor de \$1.116.970.000. La solicitud de devolución y/o compensación de dicho saldo a favor fue radicada el 07 de mayo del 2010.

Entonces, en el presente asunto, tratándose de declaración con saldo a favor, el término para notificar el requerimiento especial será “a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución y/o compensación”.

Radicada la mencionada solicitud el 07 de mayo de 2010, la Administración podía notificar el requerimiento especial a más tardar el 07 de mayo de 2012, por lo que notificado el Requerimiento Especial N°112382010000083, de fecha 14 de julio de 2010, el 16 de julio de 2010 por correo certificado, la Administración lo hizo en tiempo.

Ahora bien, notificado el requerimiento especial en esa fecha, la contribuyente podía responderlo dentro de los tres meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, esto es, hasta el 16 de octubre de 2010.

Si bien es cierto, según se indicó al inicio de esta providencia, la actora radicó la respuesta el 15 de octubre de 2010, también lo es que, el artículo 710 del Estatuto Tributario establece que la liquidación de revisión debe notificarse dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial o a su ampliación.

Así, el término de los seis meses para proferir la liquidación de revisión, en principio, vencía el 16 de abril de 2011, porque, en el caso, se configuró el supuesto de hecho que suspende dicho término.

En efecto, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín profirió el Auto de inspección tributaria N°112412011000001 el 14 de abril de 2011 y lo notificó por correo certificado de la misma fecha. El anexo explicativo a este auto advirtió, lo siguiente:

“Respecto a la solicitud realizada por JESQUET E.U. de adelantar inspección contable, para verificar las compras, las ventas y los soportes de orden interno y externo de las operaciones de venta bimestre 3 de 2009, el despacho informa que la misma se adelantará en desarrollo de la inspección tributaria decretada”.

En desarrollo de lo ordenado, la funcionaria comisionada visitó el domicilio fiscal de la actora para la verificación pedida por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial, la que “fue realizada los días 8, 9, 14 y 21 de junio del año 2011”, atendida por la liquidadora quien puso a disposición los libros Mayor y Balances e Inventarios y Balances del año 2009, los comprobantes y soportes que conforman los mismos; además, profirió los requerimientos ordinarios números 900002 y 900003, ambos del 10 de junio de 2011.

Advierte la Sala que si bien es cierto, al responder el requerimiento especial la contribuyente solicitó como prueba la práctica de una inspección contable, también lo es que, en ejercicio de las facultades de fiscalización, la Administración de oficio ordenó la inspección tributaria, comisionó a la funcionaria y la investió de amplias facultades para que practicara todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria, incluida la verificación contable solicitada por la contribuyente y que constan en el Acta de Verificación y Observaciones que hace parte integral de la Liquidación oficial de revisión¹¹.

En cuanto a la inspección tributaria, la Sala ha precisado¹²:

¹¹ Cfr. fls. 4188 a 4206 c.a. 5.

¹² Sentencia del 10 de diciembre de 2015, Exp. 21336, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

“Según el artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria es un medio de prueba mediante el cual la Administración verifica la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravables declarados y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

“Para tal fin, puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa observancia de las ritualidades que les sean propias y con ello, constatar directamente la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar de los hechos que interesan al proceso adelantado por la Administración.

“La inspección tributaria se decreta mediante auto que se debe notificar por correo o personalmente, con indicación de los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. Asimismo, el artículo 779 E.T. prevé que la diligencia se inicia una vez notificado el auto que la ordenó y que de ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de la investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron.

Se reitera que “en la inspección tributaria es posible que la Administración también examine los libros de contabilidad lo cual no convierte la diligencia en una inspección contable, cuyo propósito es más especializado y la cual sí requiere de un contador público como lo prevé el artículo 271 de la Ley 223 de 1995”¹³.

De acuerdo con lo anterior, la inspección practicada en el sub examine se ajusta a las exigencias previstas en el artículo 779 del Estatuto Tributario para ser considerada una inspección tributaria, toda vez que, fue ordenada mediante auto notificado por correo a la contribuyente, en el que indicó los hechos materia de la prueba y la funcionaria comisionada para practicarla. Fue levantada el acta que contiene los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha del cierre de la investigación, suscrita por quien la adelantó y es parte integral de la liquidación de revisión acusada.

Practicada la inspección tributaria ordenada, el término para notificar la liquidación de revisión quedó suspendido, por tres (3) meses, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del artículo 710 del Estatuto Tributario.

En consecuencia y como se anotó, el término de los seis meses, en principio, vencía el 16 de abril de 2011, pero en virtud de la suspensión por tres (3) meses, por la práctica de la inspección tributaria ordenada de oficio, dicho plazo se extendió hasta el 16 de julio de 2011, como la misma Administración lo aceptó al contestar la demanda y al interponer el recurso de apelación, fecha máxima dentro de la que la Administración debía notificar la liquidación de revisión.

En cuanto a los plazos y cómputo de los mismos, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la Ley 4 de 1913 “Sobre régimen político y municipal”, que en los artículos 59 y 62 prevé:

"ARTÍCULO 59. Todos los plazos de días, meses o años, del que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la medianoche del último día del plazo.

“Por año y por mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de las penas se estará a lo que disponga la ley penal.

“ARTÍCULO 62. En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil.

¹³ Sentencia de 4 de febrero de 2016, Rad. 08001-23-31-000-2010-00189-01(20052), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Según las normas transcritas, los plazos de meses señalados en el ordenamiento legal “se entenderá que terminan a la medianoche del último día del plazo” y se computan conforme al calendario, sin embargo, la parte final del artículo 62 dice: “pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil”.

En cuanto a la extensión del plazo o término previsto en la ley, la Sala ha precisado que el artículo 62 transcrito establece una garantía a favor de los administrados, consistente en que “nunca se recorte el plazo que la norma contempla para el ejercicio de algún derecho” y que, por tal razón, consagra, de una parte, que en los términos de días no se cuentan los inhábiles y de otra, que cuando el último día de un plazo de meses o de años caiga en día inhábil se extenderá hasta el día hábil siguiente¹⁴.

En la misma sentencia citada, la Sala advirtió que tratándose de un término “dentro” del cual la Administración debe hacer algo, si se aplicara ese mismo criterio, en algunos casos terminaría perjudicando al administrado, puesto que ampliaría el plazo fijado en la ley para la actuación de la Administración, lo que sería ajeno al propósito de la norma.

Situación que se hace evidente en el caso, pues, recuérdese que se discute el término con el que contaba la Administración para notificar la liquidación oficial de revisión, actuación que debía proferir, según el ordenamiento tributario y las circunstancias particulares, “dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial” que, como se indicó, vencía el 16 de abril de 2011, pero como dicho término fue suspendido por tres meses por la práctica de la inspección tributaria, para la Administración dicho plazo fue ampliado hasta 16 de julio de 2011, que correspondió a sábado.

El plazo que la ley estableció para que la Administración proferiera la liquidación de revisión no puede entenderse prorrogado o extendido cuando el último día es un día inhábil o de vacancia, pues de extenderlo al día hábil siguiente implicaría ampliar el término señalado por el legislador, en desmedro de las garantías del administrado.

Por lo anterior, se reitera que la Administración está obligada a notificar la liquidación de revisión dentro del término señalado en el ordenamiento tributario, sin que pueda válidamente extenderse el término por el hecho de que el último día del plazo fue inhábil.

Al respecto se advierte que, vencido el término para la respuesta del contribuyente al requerimiento especial y una vez notificó el auto de inspección tributaria, la Administración tenía pleno conocimiento de la suspensión del término para notificar la liquidación de revisión [tres meses] momento a partir del cual tenía la posibilidad de prever con certeza cuál sería el día del vencimiento del término para notificar la decisión y, de saber que era sábado para tomar las medidas tendientes para efectuarla en la oportunidad legal y no pretender, una nueva ampliación, al día siguiente hábil, máxime si se tiene en cuenta que además del plazo de seis meses para proferir la liquidación de revisión, en virtud de la suspensión, tenía tres meses para expedir y notificar el acto liquidatorio.

Por lo expuesto, no se dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandada, por lo que se confirmará la sentencia de primera instancia, por las razones expuestas.

Sin embargo, la Sala modificará el ordinal TERCERO de la sentencia apelada, en el que, a título de restablecimiento del derecho, el Tribunal ordenó “en firme la liquidación privada presentada por la empresa JESQUET E.U., el 31 de julio de 2009, por el bimestre 3 del año gravable 2009”, porque lo cierto es que la contribuyente presentó la declaración inicial del IVA del tercer bimestre del 2009, el 21 de julio de 2009, que ésta fue corregida en varias oportunidades como se indica en el cuadro que está en la página 2 de la presente providencia y que la última fue la del 18 de marzo de 2010,

¹⁴ Sentencia del 18 de junio de 2014, Exp. 08001-23-31-000-2009-00565-01(18820), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20976, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



declaración que la Administración pretendía modificar con la liquidación de revisión anulada por el ordinal SEGUNDO del mismo fallo.

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,

F A L L A :

MODIFÍCASE el ordinal Tercero de la sentencia apelada, cual quedará así:

“TERCERO. Como restablecimiento del derecho se DECLARA en firme la liquidación privada presentada por la empresa JESQUET E.U., el 18 de marzo de 2010, correspondiente a tercer bimestre del año 2009.

En lo demás, CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a MIRYAM ROJAS CORREDOR, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del memorial que está en el folio 513 del cuaderno principal.

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

La anterior providencia fue considerada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ