



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diez (10) de diciembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 08001-23-31-000-2002-02827-01 (20235)

Actor: JANNA MOTOR'S S.A. (NIT. 802000849-5)

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-DIAN

Impuesto sobre las ventas – Bimestres 5º y 6º del año gravable 1998

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 14 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

JANNA MOTOR'S S.A. presentó las declaraciones del impuesto sobre las ventas – IVA, correspondientes a los bimestres quinto y sexto del año gravable 1998, así:

IVA-5º bimestre de 1998				
	Fecha Present.	Saldo a pagar	Saldo a favor	Fl.
Decl. Inicial	6 Nov./98	\$0	\$426.779.000	416
Decl. Correcc.	12 En./99	\$0	\$245.224.000	415
IVA-6º bimestre de 1998				
	Fecha Present.	Saldo a pagar	Saldo a favor	Fl.
Declaración	28 En./99	\$16.568.000	\$0	247

La Administración practicó inspección tributaria¹ al contribuyente respecto de los periodos antes mencionados e inspección contable frente al quinto bimestre, según consta en el acta que obra en los folios 412 a 414.

El 3 de abril del 2001, la DIAN profirió Requerimiento Especial 020632001000036² mediante el cual propuso modificar la declaración privada del **quinto bimestre del año gravable 1998**, con fundamento en que el contribuyente omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas, razón por la cual aplicó la presunción prevista en el artículo 760 E.T., la cual

¹ 24 de agosto/00 - 5º bim./98 (fls. 397-410) y 26 de marzo/01-6º bim./98 (fls. 242 a 245)

² Fls. 380 a 396

arrojó un impuesto a cargo de \$174.915.000 y una sanción por inexactitud de \$23.430.000. En el requerimiento especial también se propuso imponer sanciones: i) por libros de contabilidad al establecerse que el contribuyente no llevaba libro de inventarios y balances y ii) al contador público que firmó la declaración del quinto bimestre del año gravable 1998, si una vez agotada la vía gubernativa se determina un mayor valor a pagar o un menor saldo a favor.

El 14 de mayo de 2001, la Administración profirió el Requerimiento Especial 020632001000062³ para la **declaración de IVA del sexto bimestre de 1998**, para modificar el saldo a favor sin solicitud de devolución, con base en que la modificación de la liquidación privada del quinto bimestre del mismo año gravable, incidía en la declaración correspondiente al sexto bimestre donde se imputó el saldo a favor del periodo anterior, por valor de \$138.194.000, razón por la cual determinó un valor a pagar de \$154.762.000.

En este requerimiento también se propuso sanción al contador público en los mismos términos expuestos en el requerimiento especial del 5º bimestre de 1998.

El contribuyente dio respuesta a los dos requerimientos antes mencionados⁴.

³ Fls. 236 a 243

⁴ Fls. 378 a 379 y 234 a 235.

La Administración profirió las Liquidaciones Oficiales de Revisión 02042001000240 del 20 de diciembre de 2001⁵ y 020642002000012 del 30 de enero de 2002⁶, respecto de los bimestres quinto y sexto del año gravable 1998, respectivamente, en las que confirmó las modificaciones propuestas en los requerimientos especiales.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra ambas Liquidaciones Oficiales⁷, la Administración confirmó los actos recurridos mediante Resoluciones 020662002000008 del 16 de noviembre de 2002⁸ y 020662002000018 del 25 de noviembre de 2002⁹, para los bimestres quinto y sexto del año gravable 1998, respectivamente.

DEMANDA

JANNA MOTOR'S S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó que se anulen las liquidaciones oficiales de revisión y las resoluciones que decidieron los recursos de reconsideración. A título de restablecimiento del derecho pidió que se declare que «*no procede la adición de “ingresos por omisión de compras”*»¹⁰.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

⁵ Fls. 344 a 373

⁶ Fls. 226 a 232

⁷ Fls. 297 a 302 (5º. Bim/98) y fls. 220 a 225 (6º. Bim/98)

⁸ Fls. 278 a 292

⁹ Fls. 188 a 199

¹⁰ Fl. 20

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 566, 705, 760 y 778 del Estatuto Tributario

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

En el acta de la inspección tributaria se incurrió en el error de sostener que el saldo IVA descontable de la cuenta 24080504 por la suma de \$364.508.105 no estaba registrado en el Libro Mayor y Balance, razón por la cual se aplicó la presunción prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario. Sin embargo, no se tuvo en cuenta que dicho saldo se trasladó a la cuenta 24080502, cuenta del Mayor en la cual quedó contabilizado.

Señaló que en el recurso de reconsideración solicitó la práctica de una inspección tributaria sobre los libros de contabilidad con intervención de testigos actuarios - contadores públicos, para probar el registro del IVA – vehículos 20% y así demostrar que no hubo compras omitidas.

Dijo que la demandada negó la prueba al resolver el recurso de reconsideración, lo cual vulneró su derecho al debido proceso, por lo que, interpuso acción de tutela el 25 de septiembre de 2002 que fue resuelta en primera instancia el 17 de octubre de 2002 y está pendiente de decisión la impugnación en el Consejo de Estado¹¹.

¹¹ Se advierte que para la fecha en que se profiere esta sentencia, la impugnación de la acción de tutela a la que se refiere el demandante, fue decidida mediante fallo del 5 de febrero de 2003, Exp. 2002-02144, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, en el sentido de confirmar la decisión del Tribunal Administrativo del Atlántico de negar el amparo solicitado.

Sostuvo que en el recurso de reconsideración se solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión del impuesto sobre las ventas por el 5º bimestre del año gravable 1998, por cuanto el requerimiento especial fue extemporáneo.

Explicó que, de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación y, en el caso, la demandante presentó la solicitud el 12 de enero de 1999, por el saldo a favor registrado en la liquidación privada del IVA del 5º bimestre del año gravable 1998, por tanto, con la suspensión por tres meses de la inspección tributaria, el plazo máximo para expedir el requerimiento especial era el 12 de abril de 2001 y la demandada notificó el requerimiento el 29 de junio de 2001.

En relación con la sentencia C-096 de 2001 que declaró inexecutable la expresión «*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*», contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, afirmó que la Corte Constitucional señaló que el edicto o el aviso o publicación en un periódico de amplia circulación eran los medios de notificación idóneos, sin embargo, la demandada no practicó ninguno de los dos procedimientos.

Sostuvo que para el día 29 de junio de 2001, fecha en que la actora dio respuesta al requerimiento especial, no se había notificado el requerimiento,

en consecuencia, la liquidación oficial de revisión es nula. Al respecto transcribió apartes de la Circular 37 del 28 de febrero de 2001 expedida por la DIAN.

En relación con la liquidación privada del impuesto a las ventas por el sexto bimestre del año gravable 1998, el demandante explicó que el requerimiento especial se profirió extemporáneamente, toda vez que, de acuerdo con el artículo 705-1 del Estatuto Tributario, debió notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta del año gravable 1998, por tanto, si el plazo venció el 20 de abril de 2001, el término para notificar el requerimiento especial con la inspección tributaria, era el 20 de julio de 2001, pero el requerimiento no se había notificado para el 14 de mayo de 2001. (sic)

OPOSICIÓN

El apoderado de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demandante, así:

En relación con el argumento de la demandante, según el cual, no hubo compras omitidas, explicó que la diligencia de inspección tributaria practicada arrojó las pruebas que obran en el expediente correspondiente al quinto bimestre del IVA del año gravable 1998, de las cuales se desprende con certeza sobre la omisión de registrar compras destinadas a operaciones gravadas por parte del contribuyente.

Expuso que en las inspecciones adelantadas se determinó que en el movimiento y saldo contable informado en la subcuenta 24080504 denominada IVA VEHÍCULOS 20%, no se registraron impuestos sobre las ventas descontables y, en consecuencia, se omitieron las compras gravadas por valor de \$1.318.895.300 en los registros contables del Libro Mayor y Balances, cálculo obtenido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

En relación con la extemporaneidad del requerimiento especial para la declaración del quinto bimestre, la demandada explicó que la actora solicitó devolución del saldo a favor el 12 de enero de 1999, por tanto, los dos años establecidos en el artículo 705 del Estatuto Tributario vencían el 12 de enero de 2001, sin embargo, este término se amplió por tres meses como consecuencia de la inspección tributaria decretada de oficio, entonces, la Administración tenía hasta el 12 de abril de 2001 para notificar el requerimiento especial, notificación que, en el caso, se hizo por correo el 4 de abril de 2001, según planilla 365 de esa misma fecha.

En relación con la sentencia C-096 de 2001, que declaró la inexecutable parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, señaló que la DIAN una vez fue proferida la sentencia citada, expidió la Circular 0037 del 28 de febrero de 2001, en la cual estableció las directrices a seguir en el proceso de las notificaciones de los actos administrativos, según las cuales, hasta el 12 de febrero de 2001, los actos se entienden notificados en los términos del artículo 566 del Estatuto Tributario, antes de la declaratoria de

inexequibilidad y, a partir del 13 de febrero de 2001, las notificaciones por correo se entienden surtidas en la fecha de recibo del acto administrativo.

De acuerdo con lo anterior, el apoderado de la demandada precisó que, en el caso concreto, contrario a lo esgrimido por el demandante, el requerimiento especial 0036 del 3 de abril de 2001, para la declaración de IVA del quinto bimestre, fue enviado por correo certificado y entregado el 6 de abril de 2001 por ADPOSTAL al contribuyente, según aparece consignado en la Planilla 27664, donde consta que fue recibido con el sello de la demandante, esto es, antes del vencimiento del término que la Administración tenía para interrumpir el término de firmeza de la declaración.

En relación con la declaración de IVA del sexto bimestre del año gravable 1998, el apoderado de la DIAN afirmó que el contribuyente llevó en el renglón del saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación la suma de \$138.195.000 generado en la declaración de ventas del quinto bimestre del año 1998, este último fue desconocido por la Administración, por tanto, se modificó la declaración privada del sexto bimestre para determinar un saldo a pagar.

Sostuvo que dentro del expediente administrativo constan las inspecciones tributaria y contable practicadas sobre los libros de contabilidad, con fundamento en las cuales la DIAN expidió el requerimiento especial, pruebas

suficientes para darle plena certeza a la omisión de compras gravadas por valor de \$1.318.895.300.

Señaló que en ninguna parte de la contabilidad estaban registrados los impuestos descontables que son la base para la aplicación de la adición de ingresos por omisión de compras. Indicó que al revisar el Libro de Mayor y Balances, el funcionario encontró en cero (0) la cuenta 24080504 IVA VEHÍCULOS 20%, en contraposición a lo certificado por el revisor fiscal.

Dijo que en aplicación del artículo 775 del Estatuto Tributario, al haber desacuerdo entre lo registrado en el Libro Mayor y Balances y la declaración presentada, prevalecen los asientos de contabilidad, tal y como fue aplicado en el presente caso, por lo tanto, no puede el contribuyente solicitar la práctica de una inspección judicial sobre unos registros contables que no existían para la fecha en que se realizó la visita y que no fueron exhibidos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Estimó el *a quo* que, de acuerdo con la liquidación propuesta por la DIAN del IVA quinto bimestre del año gravable 1998 y las pruebas aportadas al proceso, se establece que el 25 de septiembre de 2000, en desarrollo de la

inspección tributaria, se practicó inspección contable y se dejó constancia en el acta sobre la no exhibición del Libro Inventario y Balances, donde se reflejan los movimientos contables de 1997 a 1999, ni los inventarios de esos mismos periodos.

Señaló el Tribunal que el certificado del revisor fiscal más la respuesta al requerimiento ordinario presentada por el contribuyente reconocen un IVA descontable de \$912.635.174 y una base de \$4.944.041.022, lo cual tiene una diferencia con la declaración en \$364.214.174 del IVA descontable y una diferencia de \$2.542.740.022 en la base. Agregó que en el expediente reposa copia del Libro Mayor y Balance, hoja 369 en la cual se observa que en la cuenta 24080502 presenta un saldo de \$395.181.990 y que no hay saldo de la cuenta 24080504 y en los libros auxiliares de la cuenta 24080502 figura un saldo por \$395.181.990 de un total de 82 facturas en los meses de septiembre y octubre.

Indicó el Tribunal que la sociedad demandante en la respuesta del requerimiento ordinario indicó que el valor del IVA descontable de la cuenta 24080504 por valor de \$398.189.804 está incluido en la cuenta 24080502, sin embargo, el *a quo* desestimó esta afirmación, porque el valor contenido en la cuenta 24080502 es de \$395.181.990, por lo que no es posible que allí esté contenida la suma de \$398.189.804.

Estimó el *a quo* que en el expediente no reposa el libro auxiliar de la cuenta 24080504, que a pesar de que se argumenta fue reclasificado y se entiende su saldo en cero, debe tener un registro inicial más el de la reclasificación, ya que todo lo que suceda en la empresa debe registrarse y así el Libro Mayor y Diario contenga un historial completo de las operaciones del periodo. Agregó que en el Libro Mayor y Balance, en las columnas del mes en el cual se realiza una reclasificación, debe quedar dicha operación, lo cual no está demostrado en este caso, pues así se observa en la hoja 369 del libro auxiliar, pues en la cuenta 24080504 no aparece con movimiento.

De todo lo anterior, concluyó el Tribunal que no existió la reclasificación alegada (movimiento de la cuenta 240805-04 a la cuenta 240805-02), lo anterior aunado a que no hay prueba de que la cuenta 24080504 haya tenido movimiento en la contabilidad, por lo que las facturas relacionadas en el Certificado de Revisor Fiscal se entienden no incluidas en la contabilidad, en consecuencia, se confirma la aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario en relación con la adición de ingresos por omisión de compras.

En relación con la extemporaneidad en la notificación del requerimiento especial del quinto bimestre del año gravable 1998, explicó el *a quo* que la declaración fue corregida el 12 de enero de 1999, por lo que la declaración quedaría en firme el 12 de enero de 2001, es decir, dos años contados a partir de la fecha de la solicitud de devolución o compensación, según lo previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario. Sin embargo, por la práctica

de la inspección tributaria, el plazo se amplió hasta el 12 de abril de 2001 y consta en el expediente que el requerimiento especial fue notificado por correo certificado y recibido el 6 de abril de 2001, según se advierte de la planilla 27664, es decir, que fue oportuna la notificación.

Frente a la oportuna notificación del requerimiento especial para la declaración de IVA del 6º bimestre del año gravable 1998, el Tribunal indicó que la declaración de renta del año gravable 1998 fue presentada el 21 de abril de 1999 y le fue practicada una inspección tributaria, por tanto, el término para notificar el requerimiento especial se amplió al 20 de julio de 2001, también para las declaraciones de IVA del periodo gravable 1998, como lo señala el artículo 705-1 del Estatuto Tributario. En esas condiciones, concluyó que el requerimiento especial notificado el 29 de marzo del 2001 es oportuno.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, para lo cual reiteró lo expuesto en la demanda frente al cargo sobre la errada afirmación de la Administración contenida en los actos acusados, según la cual, no se había registrado en el Libro Mayor y Balance el monto de \$398.189.804 por concepto de IVA descontable y que condujo a

la aplicación de la presunción contenida en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

También insistió en la violación al debido proceso, porque se negó la práctica de la inspección tributaria solicitada en el recurso de reconsideración, aspecto que no fue objeto de análisis por el Tribunal. Reiteró sobre la procedencia de la práctica de una inspección contable en esta instancia, como se solicitó en la demanda.

Finalmente, se refirió a lo expuesto en la demanda respecto de la extemporaneidad en la notificación de los requerimientos especiales proferidos para los periodos 5º y 6º de IVA del año gravable 1998.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** expuso que la negativa de la Administración de practicar una nueva inspección tributaria constituyó por sí sola una flagrante violación del debido proceso y del derecho de defensa, toda vez que el demandante tenía el legítimo derecho a controvertir las conclusiones del acta de visita en la que se cometieron errores por el funcionario comisionado.

Los actos fueron expedidos irregularmente, porque se violó el artículo 760 del Estatuto Tributario, toda vez que desde la discusión en sede administrativa se ha alegado que el funcionario comisionado para practicar la visita cometió el error de señalar que había un IVA descontable no registrado

en el libro Mayor y Balance, con lo cual desconoció deliberadamente que el saldo del IVA descontable de la cuenta 24080504 fue trasladado a la cuenta 24080502, cuenta del Mayor en la cual quedó contabilizado dicho saldo, igualmente en la copia del libro auxiliar están subrayadas en rojo las facturas que se anotaron en la hoja 5 de la liquidación oficial como IVA descontable no registrado.

Por lo anterior, la Administración al aplicar la presunción por omisión en el registro de compras no tuvo en cuenta que en el presente caso no se estructuró el presupuesto establecido en el artículo 760 del Estatuto Tributario, esto es, siempre que *«se constate que el responsable ha omitido compras destinadas a operaciones gravadas»*, o lo que es lo mismo, siempre que exista plena prueba de la pretendida omisión, de tal forma que la Administración debía agotar todas las instancias probatorias para tener la certeza de tal circunstancia y no tomar una posición facilista de adicionar ingresos vía aplicación de una presunción.

Alegó que no puede constituir prueba suficiente para aplicar la presunción objeto de estudio, las supuestas omisiones de tipo contable alrededor de las cuales la administración limitó las posibilidades de discusión en el proceso administrativo negándose sistemáticamente a verificar la realidad de los hechos. Agregó que si la Administración estableció que las pruebas aportadas no demostraban de manera clara la reclasificación, debió ordenar la inspección contable para corroborar que una formalidad referida a un

“supuesto” mal registro en el Libro Mayor y Balances que no tuvo la trascendencia dada por la demandada y mucho menos había necesidad de someterla a un largo proceso administrativo y judicial.

En cuanto a la extemporaneidad de los requerimientos especiales dijo ratificarse en lo expuesto en el recurso de apelación y en la demanda.

Finalmente, resaltó que el Tribunal Administrativo del Atlántico, en la sentencia proferida el 2 de agosto de 2013, Exp. 2003-0697 exoneró a la demandante de la multa impuesta por irregularidades en la contabilidad, relacionada con la misma acta de visita que es objeto de análisis en el presente proceso, con fundamento en que no existieron irregularidades en la contabilidad y porque existió una flagrante violación de los artículos 29 de la Carta y 778 del Estatuto Tributario, pues el Tribunal consideró en ese proceso que es posible realizar verificaciones posteriores a la inspección contable a través de la utilización de los medios probatorios, pues la normativa tributaria no establece que el acta de visita tenga el carácter de prueba irrefutable, toda vez que el contribuyente puede formular descargos y ejercer el derecho de contradicción.

La **demandada** precisó que si bien es procedente la inspección tributaria a solicitud del contribuyente, en el caso, no era viable su decreto porque ya se había practicado por la Administración, previa expedición del requerimiento especial, lo cual hacía inocua la práctica de la misma prueba en un mismo

proceso, toda vez que los funcionarios ya habían hecho la constatación directa de la documentación que daba sustento a las declaraciones sujetas a revisión. Por lo anterior, concluyó que no existió vulneración del derecho al debido proceso.

Afirmó que no se violaron los artículos 760 y 776 del Estatuto Tributario, pues existen pruebas suficientes que hacen procedente la adición de ingresos, sin que la demandante haya controvertido las pruebas recolectadas en las oportunidades brindadas por la Administración, quien de manera alguna desconoció la prevalencia de los comprobantes sobre los asientos contables.

En relación con la notificación de los requerimientos especiales sostuvo que fue oportuna y aclaró que si bien la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión “*y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo*” contenida en el artículo 566 del Estatuto Tributario, no significa que haya desaparecido la notificación por correo, pues este sigue siendo un medio idóneo bajo la premisa de que se cumpla con la publicidad del acto.

Sostuvo que el proceso decidido por el Tribunal en relación con la sanción por irregularidades en la contabilidad es independiente, porque trata un asunto diferente y no puede hacerse remisión en este caso a lo decidido en la sentencia citada por el demandante.

Finalmente, insistió en que en el caso se pudo comprobar que no se había incluido la totalidad de los documentos en la contabilidad aportada por la demandante, en esa medida, es procedente la modificación propuesta. Agregó que no existe prueba de la reclasificación de las cuentas que aducía la demandante como excusa, razón por la cual resulta procedente la presunción aplicada por la DIAN.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada porque: i) está demostrado que los requerimientos especiales se notificaron oportunamente, ii) no se vulneró el debido proceso por la prueba que no se decretó, pues la demandante podía haber aportado con la demanda los elementos probatorios para desvirtuar los actos demandados y demostrar que la diferencia por IVA descontable no había tenido lugar y iii) a pesar de que el Tribunal desestimó el argumento del traslado de cuenta, la actora no aporta en la apelación elementos de juicio para contradecir esta conclusión.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de la actuación administrativa, mediante la cual la Administración modificó las declaraciones de IVA correspondientes a los bimestres quinto y sexto del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR'S S.A.

La controversia se contrae a determinar lo siguiente: i) si fueron oportunas las notificaciones de los requerimientos especiales expedidos para los

periodos discutidos, ii) si se violó el derecho al debido proceso del contribuyente por no haberse practicado la inspección contable solicitada con ocasión del recurso de reconsideración y iii) si era procedente la adición de ingresos con fundamento en la presunción establecida en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

Oportunidad en la notificación de los requerimientos especiales

La demandante ha sostenido que la Administración notificó los requerimientos especiales proferidos para modificar las declaraciones de IVA de los bimestres quinto y sexto del año gravable 1998, por fuera del término previsto en los artículos 705 y 705-1 del Estatuto Tributario.

Para el análisis de este cargo, la Sala precisa lo siguiente:

De conformidad con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el término para notificar el requerimiento especial se rige por las siguientes reglas:

Art. 705. Término para notificar el requerimiento. *El requerimiento de que trata el artículo 703, 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. (Negrillas fuera de texto)*

Para el caso de las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, la normativa tributaria prevé:

Art. 705-1. Término para notificar el requerimiento en ventas y retención en la fuente. *Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.*

De acuerdo con los preceptos transcritos, los términos para la notificación del requerimiento especial respecto del impuesto sobre las ventas y retención en la fuente, se rigen por las reglas previstas para la notificación del requerimiento especial del impuesto sobre la renta y establecidas en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Ahora bien, para los casos en que la declaración del impuesto sobre las ventas presenta saldo a favor y es solicitado por el contribuyente, la Sala ha precisado que el término de firmeza de la declaración de IVA se debe contar a

partir de la presentación de la solicitud del saldo a favor, porque así lo dispone expresamente el artículo 705 del Estatuto Tributario, con fundamento en lo siguiente:

«En efecto, la norma [art. 705 E.T.] prevé que “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.”

En el mismo sentido, el inciso segundo del artículo 714 E.T. dispone:

“ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.

(...)

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial”.

La facultad que puede ejercer la administración tributaria para modificar los denuncios de ventas y retención en la fuente en virtud de los hallazgos que pueda advertir cuando fiscaliza el denuncia de renta no se puede interpretar de manera restrictiva, puesto que la intención del legislador, precisamente, fue ampliar esas facultades.

De manera que, así como cuando la declaración de renta presenta un saldo a favor, el término de firmeza se cuenta a partir de la solicitud de devolución de saldo a favor, tratándose de la declaración del impuesto sobre las ventas debe aplicarse la misma regla, independientemente de que eso implique que los términos de firmeza de la declaración de renta y ventas corran de manera independiente cuando el denuncia de renta no contempla un saldo a favor y la de ventas sí».¹² *(Negrillas fuera de texto).*

¹² Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Exp. 17428, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

De acuerdo con lo anterior y de las pruebas aportadas al proceso, la Sala observa lo siguiente:

- **Quinto bimestre:**

Es un hecho no discutido por las partes que el **12 de enero de 1999**, la actora solicitó la devolución del saldo a favor liquidado en la declaración del quinto bimestre del año gravable 1998¹³, por lo tanto, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 705 del Estatuto Tributario, la Administración tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el **12 de enero de 2001**.

Ahora bien, consta en el expediente que la DIAN seleccionó dentro del programa postdevoluciones, la declaración privada del impuesto sobre las ventas del bimestre objeto de análisis y, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó inspección tributaria, decisión que fue notificada por correo el 28 de agosto de 2000¹⁴. En esas condiciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario¹⁵, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, en consecuencia, el plazo máximo para realizar la notificación se extendió hasta el **12 de abril de 2001**.

¹³ Esta fecha se indica tanto en el requerimiento especial 00036 del 3 de abril de 2001, (fl. 373 c.p.), como en la demanda (fl. 8)

¹⁴ Fl. 428 c.p.

¹⁵ E.T. Art. 706. 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 decreta. 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.

La Administración expidió el requerimiento especial el 3 de abril de 2001 y según sello impuesto en la primera página del acto, se advierte que fue enviado por el correo el **4 de abril de 2001**¹⁶. Además de lo anterior, la demandada aporta, dentro de los antecedentes administrativos, la lista de envíos certificados¹⁷, con la que demuestra que el **6 de abril de 2001**, la demandante recibió el requerimiento especial¹⁸, pues en la planilla aparece el sello de la empresa, prueba que no fue controvertida por la actora.

Por lo anterior, la Sala concluye que el requerimiento especial proferido respecto de la declaración de IVA del quinto bimestre de 1998, fue notificado oportunamente y, de acuerdo con las pruebas aportadas, se ajusta a lo dispuesto en el artículo 566 del Estatuto Tributario después de la declaratoria de inexecutable de la expresión “y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”, mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, toda vez que se constató la fecha en que el requerimiento especial fue efectivamente recibido por el contribuyente.

- **Sexto bimestre**

¹⁶ Fl. 380 c.p.

¹⁷ Fl. 368 c.p.

¹⁸ En la liquidación oficial de revisión la DIAN precisó lo siguiente: «El funcionario del conocimiento consideró necesario trasladarse a las instalaciones de Adpostal, para verificar cuando fue entregado al contribuyente (...) el acto administrativo en discusión [requerimiento especial] para su notificación, determinándose según Planilla de Imposición No. 27664 de Adpostal, que el Requerimiento Especial No. 000036 de fecha 03 de Abril de 2001, fue entregado para su reparto al cartero el día 6 de Abril de 2001, donde consta que fue recibido por el contribuyente según su sello que dice “Ford Janna Motor’s S.A. recibido para su estudio no implica aceptación, fecha (dejado en blanco)». (fl. 362 c.p.)

La notificación del requerimiento especial para este bimestre, se rige por la regla contenida en el artículo 705 del Estatuto Tributario, según la cual, deberá notificarse dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar el impuesto de renta correspondiente al año gravable 1998.

En el caso, se advierte que el **20 de abril de 1999**¹⁹, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 1998, fecha prevista en el artículo 9º del Decreto 2652 de 1998, como plazo máximo para declarar para los grandes contribuyentes, por lo tanto, el término de dos años para que la Administración notificara el requerimiento especial respecto del sexto bimestre vencía, en principio, el **20 de abril de 2001**.

La demandante no discute que la DIAN profirió auto de inspección tributaria respecto del bimestre objeto de análisis, el cual fue notificado por correo el 29 de marzo de 2001²⁰, con lo cual se amplió el plazo para notificar el requerimiento especial por tres meses más, esto es, hasta el **20 de junio de 2001**.

El 14 de mayo de 2001, la DIAN profirió el requerimiento especial para el sexto bimestre²¹ y según la planilla de correo que obra en el expediente, el acto fue notificado el **17 de mayo de 2001**²², por tanto, resulta oportuna la notificación del requerimiento especial.

¹⁹ Fl. 271 c.p.

²⁰ Fl. 273 y 203 c.p. El acta de la inspección tributaria consta a folio 242 c.p.

²¹ Fl. 236 c.p.

²² Fl. 203 c.p.

Ahora bien, la Sala precisa que la demandante se opuso a la notificación practicada por la Administración, porque considera que, a partir de la declaratoria de inexecuibilidad parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, mediante la sentencia C-096 de 2001, la notificación de los actos debía realizarse a través de edicto o de un aviso en un periódico de amplia circulación.

Contrario a lo sostenido por el recurrente, la decisión de la Corte no cambió la forma de notificación por correo prevista en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario, sino el momento en que debe entenderse surtida la notificación, así, para que se entienda practicada legalmente, se requiere que el acto sea enviado y recibido efectivamente en la dirección informada por el contribuyente, situación que, en el *sub examine*, no fue desvirtuada por la demandante pues, además, respondió oportunamente a los requerimientos especiales proferidos por la Administración.

Por lo anterior, se concluye que los requerimientos especiales fueron expedidos y notificados oportunamente a la demandante.

Violación del derecho al debido proceso

La actora sostiene que la Administración violó su derecho al debido proceso por cuanto, negó la inspección contable solicitada en el recurso de

reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión proferida para el quinto bimestre. La demandante afirma que la prueba tenía como finalidad que se practicara en los libros de contabilidad y demostrar que no se habían omitido compras.

La Sala advierte que para el análisis de este cargo es necesario estudiar el fondo del asunto discutido, lo cual permitirá determinar si, como lo ha sostenido la demandante, la práctica de la inspección contable solicitada en sede administrativa era necesaria para controvertir la modificación realizada en los actos acusados.

Adición de ingresos por omisión de compras

Los actos demandados se contraen a señalar que la actora no registró impuestos descontables en la subcuenta 2408**0504** - IVA DE VEHÍCULOS A LA TARIFA DEL 20% correspondientes al quinto bimestre del año gravable 1998, por la suma de **\$398.189.804** así: en el mes de *septiembre* un total de \$170.223.175 y en *octubre* la suma de \$227.966.629. Por lo anterior, la DIAN al no encontrar registrados impuestos descontable en esta subcuenta aplica, sin sustento legal, el siguiente cálculo matemático: *Valor del impuesto descontable / porcentaje del IVA aplicable* para establecer aritméticamente la base de compras correspondiente al valor de los impuestos descontables que –dice- no encontró registrados; luego, presume que este resultado corresponde a compras omitidas y con fundamento en el artículo 760 E.T.,

nuevamente presume y adiciona, esta vez como ingresos gravados omitidos, el resultado de aplicar otro cálculo allí establecido.

La actora ha sostenido tanto en sede administrativa como ante la jurisdicción, que el valor de los impuestos descontables de los vehículos a la tarifa del 20% y sobre el cual la demandada calculó el valor de compras omitidas, está registrado en la subcuenta 2408**0502** y no en la subcuenta 2408**0504**, pues el saldo de esta subcuenta fue reclasificado en la 2408**0502**, como se constató en los libros de contabilidad, por tanto, no se omitió el registro de impuestos descontables por este valor.

La Sala precisa que las cuentas contables son los registros donde se clasifican y registran las transacciones de un ente económico²³. Las cuentas contables se identifican con un código numérico que está compuesto por varios dígitos, así: el primero identifica la clase, el segundo el grupo, los dígitos 3 y 4 indican la cuenta y los dígitos 5 y 6 la subcuenta. Adicionalmente, están los dígitos 7 y 8 que son los denominados “auxiliares”, que, de acuerdo con el artículo 7º del Decreto 2649 de 1993, son adicionales al catálogo de cuentas señalado en el Plan Único de Cuentas para comerciantes, pero que se pueden utilizar *«de acuerdo con las necesidades del ente económico, para lo cual bastará con que se incorporen a partir del séptimo dígito»*.

²³ Dcto. 2649/93. Art. 2º. Contenido. El Plan Único de Cuentas está compuesto por un Catálogo de Cuentas y la descripción y dinámica para la aplicación de las mismas, las cuales deben observarse en el registro contable de todas las operaciones o transacciones económicas.

De acuerdo con lo anterior, el impuesto sobre las ventas por pagar se debe registrar en la cuenta 2408²⁴, la cual se acredita con el *IVA generado* en la subcuenta 240805 y se debita con el *IVA descontable*. Sin embargo, como se precisó, los entes económicos pueden crear las subcuentas necesarias de acuerdo con sus necesidades²⁵. En el presente caso, examinadas las subcuentas de los impuestos descontables, se observa que la sociedad demandante tiene dentro de su objeto la venta de vehículos a las tarifas del 16%, 20% y 35% y los dígitos 7 y 8 son específicos a cada una de las tarifas²⁶.

Precisado lo anterior, la Sala advierte que en el caso concreto, los actos demandados señalan que en la inspección tributaria se encontró lo siguiente:

«Examinados los registros contables efectuados en el Libro Mayor y Balances de los meses septiembre y octubre de 1998, de los cuales se suministró fotocopias que reposan a folios 326 a 329 de este expediente se hace la siguiente precisión:

SEPTIEMBRE DE 1998				
CUENTA ²⁷	DESCRIPCIÓN	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
24 08 05 02	IVA veh 20%	184.153.507	0	184.153.507
OCTUBRE DE 1998				
CUENTA ²⁸	DESCRIPCIÓN	Mov. Débito	Mov. Crédito	Saldo
24 08 05 02	IVA veh 20%	184.153.507	211.028.483	395.181.990

²⁴ **Descripción:** Registra tanto el valor recaudado o causado como el valor pagado o causado, en la adquisición o venta de bienes producidos, importados y comercializados, así como de los servicios prestados y/o recibidos, gravados de acuerdo con las normas fiscales vigentes, los cuales pueden generar un saldo a favor o a cargo del ente económico, producto de las diferentes transacciones ya que se trata de una cuenta corriente. (...)

²⁵ En el PUC, la cuenta 2408 permite registrar subcuentas del código 240801 al 240898.

²⁶ Según inspección tributaria a los libros de contabilidad, las subcuentas utilizadas por el contribuyente son: **24080501** Impuesto descontable por servicios 16%, **24080502** Iva vehículos 20%, **24080505** Iva descontable medio ambiente, **24080506** Importaciones vehículos 35%, **24080507** Impuesto descontable 16%, **24080508** Iva régimen simplificado 8%, **24080509** Impuesto descontable vehículos 16%, **24080510** Compras nacionales 35%.

²⁷ Sólo se transcribe la información relacionada con la cuenta 24080502 por ser la que interesa al caso discutido.

²⁸ Sólo se transcribe la información relacionada con la cuenta 24080502 por ser la que interesa al caso discutido.

(...). (Negritas y subrayas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, se advierte que el funcionario de la DIAN constató la información en el Libro Mayor y Balances del contribuyente, lo cual se corrobora con las copias del mencionado libro que obran como anexos del acta de inspección tributaria en los antecedentes administrativos²⁹ y en los que se evidencia que la subcuenta **24080502** corresponde al **IVA vehículos 20%** de los meses de septiembre y octubre del año gravable 1998.

La anterior información fue tomada directamente de la contabilidad, sin embargo, la Administración, para sustentar que la demandante omitió el registro de compras, hace referencia a un certificado de revisor fiscal de la actora, en el que informó impuestos descontables de la subcuenta **24080504** denominada **Iva Vehículos 20%** y en la que se relacionan las facturas correspondientes al quinto bimestre del año gravable 1998, así: en el mes de *septiembre* un total de \$170.223.175 y en *octubre* la suma de \$227.966.629, para un total de **\$398.189.804**³⁰.

Es decir que, con fundamento en la información del revisor fiscal, allegada como respuesta a un requerimiento ordinario, y no en la información directa del Libro Mayor y Balance³¹ que fue objeto de la inspección practicada, la

²⁹ Fls. 417 a 418 c.p.

³⁰ Fls. 404 a 405 c.p.

³¹ En el Libro Mayor y Balances aparece la suma de \$395.181.990 en la subcuenta 24 08 05 02, (fl. 418)

Administración concluyó que la demandante no registró impuestos descontables - IVA vehículos 20% por la suma de \$398.189.804.

Con fundamento en lo anterior, la Administración asumió que la actora no había registrado parte de las compras, porque en el Libro inspeccionado la subcuenta 2408**0504** estaba en "0", en esas condiciones, en los actos acusados determina las compras omitidas dividiendo el valor del impuesto descontable por el porcentaje del IVA aplicado o sea 20%".

Lo hasta aquí expuesto evidencia a la Sala que, como lo alegó el demandante, no se configuró el supuesto de hecho previsto en el artículo 760 E.T., esto es, la Administración haya constatado que el responsable omitió compras destinadas a operaciones gravadas, como lo prevé la norma, así:

ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

(...). (Negrillas y subrayas fuera de texto)

Como se vio, en el caso no se encontró ni se constató en la investigación que se omitieron compras, como lo exige el artículo 760 del Estatuto Tributario. Lo que hizo el funcionario de la DIAN fue, con base en una información presentada como respuesta a un requerimiento ordinario, tomar un valor de un impuesto descontable que por error se informó con dos dígitos auxiliares distintos (04), lo cual dio como resultado que la DIAN tomara doble vez el valor de las compras que ya se habían declarado con fundamento en el registro realizado en la subcuenta 2408**0502**, y determinar una base de compras inexistentes y luego aplicar a esa base presunta, resultado de una operación aritmética, la presunción de ingresos omitidos, que lo que exige es la constatación directa o demostración de que realmente se trata de compras omitidas.

La Sala resalta que si bien el funcionario que adelantó la inspección tributaria se fundamentó en la certificación del revisor fiscal y que se transcribe en los actos demandados³², se advierte que en el Libro Mayor y Balance no existe una subcuenta 2408**0504** denominada **Iva vehículos 20%**, por tanto, el revisor fiscal no pudo haber emitido certificación sobre la subcuenta 2408**05 04 Iva vehículos 20%** ni sostener que fue tomada de los registros contables. Esta subcuenta, como se explicó, es la subcuenta 2408**0502**, según las subcuentas que utiliza la demandante.

³² Esta certificación no está dentro de los antecedentes administrativos remitidos por la DIAN al presente proceso.

En esas condiciones, la Administración no podía encontrar registrados en la subcuenta 24080504 impuestos descontables ni mucho menos sostener que estaba en “0”, sencillamente porque esa cuenta no hacía parte de la contabilidad y si bien tal confusión pudo generarse, por un error en la certificación del revisor fiscal al hacer referencia a la subcuenta 24080504, lo cierto es que las pruebas contables dan cuenta de que los impuestos descontables generados por vehículos a la tarifa del 20% fueron registrados en la subcuenta 24080502, lo que se desprende de la verificación contable adelantada en la inspección practicada en el Libro Mayor y Balance.

En esas condiciones, la DIAN debió darle prevalencia a los valores registrados en la contabilidad, pues es evidente que la certificación del revisor fiscal no coincide con lo registrado en el Libro Mayor y Balances, el cual no fue cuestionado por la demandada y, además, sirvió de fundamento para la expedición de los actos demandados.

Se observa, además, que en el dictamen pericial practicado en primera instancia, el perito afirmó en su informe que *«verificados los registros contables correspondientes al 5º bimestre del año 1998 (septiembre - octubre), constaté que están registrados en el Libro de contabilidad Mayor y Balances, en la cuenta 24-08-05-02, del mismo modo la sociedad actora reclasificó la cifra trasladando el movimiento de la cuenta 24-08-05-04»*³³. Lo anterior coincide con el movimiento de la subcuenta 24080504 aportado con la demanda y que muestra la cancelación de esta cuenta en **agosto de 1998** y explica, además, la razón por la cual para el 5º bimestre (**septiembre-octubre**) no existiera la

³³ Fl. 2 cuaderno del dictamen

subcuenta 24080504 en el Libro Mayor y Balance sino la subcuenta 24080502.

Así pues, no asiste razón al *a quo* cuando sostiene que las facturas de la subcuenta 24080504 debían estar contenidas en la subcuenta 24080502, pues se insiste, esa cuenta no existía en la contabilidad para el periodo discutido, como tampoco en el libro auxiliar con el movimiento de la cuenta cancelada.

Además de todo lo anterior, la Sala observa que no coinciden los valores de las facturas correspondientes a los meses de septiembre y octubre del año gravable 1998 que se transcriben en los actos demandados como integrantes de la subcuenta “24080504” -según el certificado del revisor fiscal- con los que aparecen en el auxiliar de la subcuenta 24080502.

Lo anterior, porque según la relación transcrita en los actos demandados para el mes de **septiembre de 1998**, se registró un IVA generado por la suma de **\$170.223.175**, pero se advierte que no se incluyeron las facturas 252, 253, 255, 690, 762 y 693³⁴, por un valor de \$13.930.332, es decir, que el valor de las compras total fue **\$184.153.507**, el cual coincide con lo registrado en el Libro Mayor y Balance y lo verificado por el funcionario en la inspección.

³⁴ Cada una de las facturas tiene un valor de \$2.321.722

Respecto del mes de **octubre de 1998**, la Sala observa que se incluyeron facturas que no están discriminadas en el libro auxiliar de la subcuenta 24080502³⁵, por lo que al ser sumados dan como resultado la suma de \$227.966.629, valor superior del que se obtiene de sumar las facturas que integran la mencionada cuenta. La sumatoria de las facturas del libro auxiliar de la cuenta coinciden con el valor registrado en el Libro Mayor y Balance, esto es, **\$211.028.483**.

Así pues, la Sala concluye que lo registrado en la contabilidad del demandante no permite establecer, como lo hizo la demandada, que la demandante haya omitido el registro de compras para el 5º bimestre del año gravable 1998.

En consecuencia, no es necesario el análisis de la violación al debido proceso, por cuanto, las razones expuestas desvirtúan la legalidad de los actos acusados que modificaron la declaración privada del 5º bimestre del año gravable 1998, presentada por la demandante. Asimismo, la Sala se releva del estudio de la modificación realizada a la declaración privada correspondiente al 6º bimestre del año gravable 1998, pues la actuación demandada había modificado el saldo a pagar en razón del desconocimiento del saldo a favor generado en la declaración del 5º bimestre, liquidación que queda en firme conforme a lo decidido en esta sentencia.

³⁵ Facturas: 505955 11, 505956 11, 505969 11, 505970 11 y 505971 11 todas del 8 de octubre de 1998, 506398 11, 601030 11, 601031 11, 601032 11, 601032 11 y 60103212 del 28 y 31 de octubre de 1998.

Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, accederá a las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 14 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por las razones expuestas en la parte motiva. En su lugar,
2. **ANÚLANSE** las Liquidaciones Oficiales de Revisión 02042001000240 del 20 de diciembre de 2001 y 020642002000012 del 30 de enero de 2002 y las Resoluciones 020662002000008 del 16 de noviembre de 2002 y 020662002000018 del 25 de noviembre de 2002, mediante las cuales se modificaron las declaraciones privadas del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres 5º y 6º del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR´S S.A.

3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas correspondientes a los bimestres 5º y 6º del año gravable 1998, presentadas por la sociedad JANNA MOTOR´S S.A.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ