

REPÚBLICA DE COLOMBIA



**TRIBUNAL CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISIÓN No. 2**

Tunja, **13** NOV 2019

Medio de Control : **Nulidad y restablecimiento del derecho**
Demandante : **Martha Isabel Ostos Cusba**
Demandado : **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN**
Expediente : **15238-33-33-001-2014-00067-01**

Magistrado Ponente : **Luís Ernesto Arciniegas Triana**

Procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 18 de octubre de 2016 proferida por el Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Sogamoso, que negó las pretensiones de la demanda impetrada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN.

I. ANTECEDENTES

1. DE LA DEMANDA. La señora Martha Isabel Ostos Cusba mediante apoderada judicial instauró demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, para que se acojan las siguientes pretensiones:

2. PRETENSIONES. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Renta y Naturales - Revisión No. 262412012000021 del 13 de julio de 2012, expedida por el Gestor III de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN, mediante la cual se le modifica la Liquidación Privada No. 5772030016602 del 25 de agosto de 2009.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

Pide así mismo que se declare la nulidad de la Resolución No. 262012013000001 del 23 de septiembre de 2013 expedida por el Gestor II de la DIAN, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración, confirmando en su totalidad la Liquidación Oficial de Renta Naturales – Revisión No. 262412012000021 del 13 de julio de 2012.

A título de restablecimiento del derecho solicita se declare la prescripción de la modificación de la liquidación privada, por medio de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412012000021 del 13 de julio de 2012, y en consecuencia de la investigación y determinación de impuestos y gravámenes.

Subsidiariamente, en caso de negarse la pretensión anterior, pide se ordene a la accionada a título de restablecimiento del derecho, a valorar las pruebas aportadas y solicitadas, y en consecuencia se proceda a reconocer las deducciones por activos fijos.

Que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

3. FUNDAMENTOS FÁCTICOS

Narra la demanda que mediante Auto de Apertura No. 2623820100821 del 11 de octubre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso, ordena investigación tributaria con el fin de analizar los valores declarados en el año 2008.

Que en consecuencia la entidad accionada expidió el Requerimiento Ordinario No. 262382010000113 del 12 de octubre de 2010 y solicitud de información de Requerimiento Ordinario No. 26238211000294, referente a la composición del patrimonio de la demandante declarado en los años 2007 y 2008.

Señala que con posterioridad, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, profirió el Requerimiento Especial No. 262382011000047 del 1º de noviembre de 2011, en el cual se propone modificar la declaración oficial de renta y

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

complementarios presentada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba el 20 de agosto de 2009, tasando la sanción por inexactitud en la suma de \$20'544.000.

Precisa que la demandante a través de apoderado, describió el traslado del requerimiento especial, señalando entre otras cosas lo siguiente: "(...) Que existe prescripción de la liquidación de revisión, cuyo término para que opere es de dos (2) años contados a partir del día en que el contribuyente presentó su declaración privada, término que se interrumpe cuando se notifica el requerimiento especial. Y en este asunto, la señora MARTHA OSTOS CUSBA presentó su declaración de renta el 25 de agosto de 2009 y fue notificada el 3 de noviembre de 2011, término que solo se interrumpe, si se practica la inspección tributaria de oficio (...) no se valoraron probatoriamente los documentos aportados por la señora MARTHA OSTOS (...)” (fl. 3)

Manifiesta que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412012000021 del 13 de julio de 2012, sin embargo, dentro de este acto administrativo no tuvo en cuenta ni valoró ninguna de las pruebas solicitadas; que contra el mismo la demandante interpuso recurso de reconsideración señalando varios motivos de inconformidad.

Indica que el 23 de septiembre de 2013 se profirió la Resolución No. 262012012000001 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión, notificada por edicto que fue desfijado el 11 de octubre de 2013.

II. TRAMITE PRIMERA INSTANCIA

La demanda fue presentada el 24 de enero de 2014 ante el Juzgado Primero Administrativo Oral del Circuito Judicial de Duitama, despacho que admitió la demanda mediante proveído del 19 de junio de 2014 (fls. 178 y 178 vto.). Además ordenó notificar a la entidad accionada, a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado y al Agente del Ministerio Público, de conformidad con lo previsto en los artículos 171 y 199 del CPACA modificado por el artículo 612 del C.G.P. Solicitó además a la parte demandada allegar el expediente administrativo contentivo de los antecedentes que dieron origen al acto demandado, en los términos previstos en el artículo 175 del CPACA.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

1. contestación de la demanda (fls. 186 a 199)

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se opuso a todas y cada una de las pretensiones de la demanda, por no asistirle derecho.

Respecto a lo afirmado por la demandante, que no se dio tránsito a las pruebas solicitadas por esta en la actuación administrativa, dentro de la respuesta que dio en el requerimiento especial, y que refieren de acuerdo al texto de la contestación del requerimiento especial, señaló lo siguiente:

Indicó que frente a la primera solicitud de la contribuyente en la actuación administrativa tributaria consistente en la solicitud documental a la Oficina de Planeación de Nobsa, encontró que este elemento material carecía de idoneidad y la relevancia necesaria dentro del respectivo proceso, ya que el mismo no determinaba la finalidad de las construcciones ejecutadas ni su posterior empleo o utilidad, pues de acuerdo a la normatividad que indica los componentes de la licencia de construcción otorgada por autoridad competente, no se prevé como requisito para su otorgamiento hacer claridad frente al fin comercial o de vivienda de la construcción, como si lo hace frente a la estructura y dimensión de la misma, lo cual se observa en el Decreto 1469 de 2010.

Sostuvo que de esta forma la Licencia de Construcción No. 013-08 del 14 de abril de 2008 a que hace referencia la demandante, y que a su juicio debía ser allegada al expediente, no constituía una prueba conducente o pertinente que determinara un uso comercial o inversión en un activo fijo real productivo, tema de la deducción por inversión de activos fijos que alega la actora, y por tanto la misma se constituía en una prueba que carecía de idoneidad dentro del proceso administrativo tributario, razón por la cual su solicitud ante la Oficina de Planeación de Nobsa no se efectuó.

Que la demandante solicitó que dentro del respectivo proceso obrara como medio probatorio en su favor la información o confesión que se pudiera extractar del recaudo testimonial que eventualmente se practicara a algunas personas, frente a lo cual consideró en la actuación administrativa la aplicación del artículo 752 del E.T.; que lo que se pretendió demostrar con los testimonios solicitados se encuentra soportado

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

de manera extensa en los documentos allegados por la demandante en la actuación administrativa, así como en las declaraciones que fueron recaudadas por la labor de investigación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Sogamoso, que corresponde a una información que redunda sobre el mismo punto en discusión, lo cual fue sustentado por la demandante.

Mencionó que el argumento expuesto en la demanda, referente a la omisión del derecho al debido proceso y a la contradicción no es afirmativo, toda vez que no se vulneró derecho alguno a la demandante en el ejercicio de la actividad fiscalizadora de la DIAN, ya que lo que pretendía la señora Martha Isabel Ostos Cusba con las pruebas solicitadas fue discernido como consta en los folios que la misma demandante allegó en respuesta al requerimiento especial, los cuales se encuentran en el respectivo expediente.

Indicó que la entidad con su actuar lo que realizó fue resguardar los principios de eficacia y eficiencia, este último consagrado en el artículo 7 de la Ley 270 de 1996, dándole la celeridad necesaria al proceso administrativo tributario, celeridad que insta al funcionario a no aceptar la práctica de pruebas que mediante otros medios probatorios se han allegado al correspondiente proceso, evitando desgaste en el decreto y práctica de pruebas impertinentes e inconducentes.

Respecto de la deducción por inversión en activos fijos precisó que el artículo 2 de la Ley 970 de 2004 establece la definición de activo fijo real productivo, en la cual se dispone bajo qué condiciones un bien es destinatario del mencionado beneficio, extractándose como característica básica las siguientes a saber: que se trate de un bien productivo capaz de engendrar otros bienes; que el mismo bien se adquiera para formar parte del patrimonio; que el bien deba participar de manera directa en la renta del contribuyente; y que sea objeto de depreciación fiscal.

Que la norma hace expresa alusión a la necesidad de encontrarse el bien objeto de la deducción dentro de aquellos que conforman el patrimonio del contribuyente, ya que en su texto trae consigo la palabra adquirir, entiéndase esta como la necesidad de titularidad del derecho de propiedad en cabeza de la persona que pretende la deducción, de tal manera que entre a formar parte del patrimonio del contribuyente y

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

por tanto sea objeto de los gravámenes y los beneficios que puedan adjudicarse en virtud de la ley tributaria.

Manifestó que era necesario resaltar el hecho de que el bien fue construido en un terreno en el cual la propiedad absoluta no se encontraba en cabeza de la contribuyente Martha Isabel Ostos Cusba y que no existía protocolización de una construcción con posterioridad a la adquisición del lote o una afectación por nuda propiedad o usufructo, fungiendo como copropietaria Paola León Ostos, aspecto que imposibilitaba desde un comienzo a la demandante para solicitar la deducción por inversión en activos fijos que pretendía, ya que no se cumplen los presupuestos del artículo 158-3 del E.T., ni del artículo 2° del Decreto Reglamentario 1766 de 2004.

Sostuvo que la demandante dentro de la actuación administrativa no demostró la propiedad, ni menos aún de la construcción realizada sobre el inmueble objeto de la pretendida deducción; que de igual forma no existió la protocolización respectiva en la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos que permitiera establecer una vez finalizara las obras, los porcentajes de la inversión realizada, como tampoco existió escritura pública alguna que acreditara la cesión de usufructo del porcentaje del inmueble correspondiente a Paola Andrea León Ostos en favor de la demandante, lo cual le permitiría a la contribuyente acceder al pretendido beneficio, lo que implica que frente al beneficio por el aprovechamiento económico del bien no hubo certeza de quien sería el beneficiario.

Dijo que la doctrina jurídica colombiana aceptada y vinculada a nuestro ordenamiento jurídico vigente, prevé dentro del acápite de la interpretación normativa, la prevalencia de la ley especial sobre la general; que tal aseveración se encuentra nutrida de una amplia gama de jurisprudencia, así como por lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 153 de 1887; que lo dispuesto en el Decreto 2150 de 1995 es inaplicable, ya que como se observa en torno al régimen de validez de documentos en el ámbito tributario, existe una regulación específica que discrimina la aplicabilidad de la norma general, lo que finalmente conlleva a concluir que los documentos allegados, al no ser presentados ante la autoridad competente, para que convalide la fecha de su elaboración no revisten la veracidad necesaria para ser tenidos en cuenta como adecuados y pertinentes, puesto que pudieron ser elaborados en diferente fecha y lugar

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

estipulado, lo cual los invalida como elemento probatorio en la solicitud de deducción por inversión en activos fijos que pretendía la demandante.

Mencionó que la protocolización de la construcción en el folio de matrícula inmobiliaria es necesaria, ya que la misma busca especificar que el destinatario del beneficio no sea otro que acredite la propiedad sobre el bien, lo cual es claro en el momento en que en el folio de matrícula inmobiliaria obra la anotación respectiva que dispone en cabeza de quien se encuentra el bien, razón por la cual la protocolización de la construcción trasciende de un mero formalismo legal a una prueba idónea y eficaz que acredita al contribuyente como correcto destinatario de la deducción, siendo esto lo pretendido por el legislador al atribuir la posibilidad de solicitar este beneficio en exclusivo a quien comporte la propiedad del bien; que en razón a que la protocolización de la construcción del bien no figuraba en anotación alguna del folio de matrícula inmobiliaria, no se tenía certeza de quien era el propietario de la misma, confluendo entonces en la imposibilidad legal para adjudicar el beneficio en cabeza de quien lo solicitó.

Sostuvo que solo una parte de la construcción se encontraba destinada oficialmente a la actividad comercial generadora de la deducción pretendida por la demandante, y la misma parte se encontraba siendo explotada económicamente mediante un local comercial por la propietaria Paola Andrea León; que una fracción del inmueble indiscutiblemente corresponde a vivienda, y otra parte del mismo conforma una actividad productora de renta que podría ser adjudicable a la demandante.

Que tal como se indicó en la Liquidación Oficial de Revisión no era dable aceptar la totalidad de la deducción por inversión en activos fijos declarada por la demandante en renta de 2008.

Dijo que operó el fenómeno de la prescripción porque el requerimiento especial fue notificado el 3 de noviembre de 2011, cuando el pazo máximo era el 25 de agosto de 2011, fecha en la que se cumplieron los dos años de presentación de la declaración por el periodo gravable de renta 2008; que dentro de la investigación se ordenó la práctica de la inspección tributaria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 706 del E.T.; que no es necesario un análisis profundo al respecto, pues basta confrontar

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

simplemente que el auto que decretó la práctica de la inspección tributaria se profirió el día 15 de junio de 2011 y se notificó el 16 de junio de 2011, por lo tanto la suspensión del término para notificar el requerimiento especial es de tres (3) meses.

Aseguró que los actos demandados se expidieron de acuerdo con la Constitución y la ley, y que los mismos no se encuentran viciados por violación al debido proceso, desviación de poder o falsa motivación.

Presentó como excepción la denominada “EXCEPCIÓN GENÉRICA”.

2. Audiencia inicial

Mediante auto de 28 de noviembre de 2014 se fijó fecha para llevar a cabo audiencia inicial, de conformidad con lo previsto en el numeral 1° del artículo 180 del CPACA (fls. 218 y 218 vto.).

Llegado el día y hora señalado para celebrar audiencia inicial y una vez evacuadas las etapas de ésta, se decretaron pruebas, las cuales fueron recaudadas en audiencia de que trata el artículo 181 del CPACA el 26 de mayo de 2016. Allí se dió aplicación al último inciso del artículo 181 de la Ley 1437 de 2011 que dispone que las partes pueden presentar por escrito sus alegaciones finales si a bien lo tienen, vencido este plazo, se procederá a emitir decisión de fondo.

III. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA

El Juzgado Segundo Administrativo Oral del Circuito Judicial de Sogamoso mediante sentencia de 18 de octubre de 2016 negó las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

El problema jurídico planteado se contrajo a establecer en primer término sobre la extemporaneidad o no del requerimiento especial, esto es si la inspección tributaria decretada suspendió el término para notificar el requerimiento especial, y de ser oportuno determinar si era procedente la deducción por inversión en activos fijos

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

alegada por la demandante, y en consecuencia precisar si la DIAN incurrió en falsa motivación al expedir la liquidación oficial de revisión sin tenerla en consideración.

Señala que la Inspección Tributaria No. 262382011000006 sí se practicó, y en consecuencia se enmarca dentro de las causales de suspensión de que trata el artículo 706 del Estatuto Tributario; que según se constata de las pruebas señaladas dicha inspección cumplió con lo normado en el artículo 779 del E.T., pues conforme lo ha fijado la jurisprudencia y contrario a lo afirmado por la demandante, no era necesario que la administración realizara inspección al bien sobre el cual se pretendía la deducción; la constatación directa a fin de verificar la exactitud de las declaraciones y establecer la existencia de hechos gravables declarados o no se realizó a través de los medios consagrados de modo general en el artículo 684; que en todo caso y dado el día 16 de marzo de 2011 conforme al acta de visita del contribuyente se efectuó una inspección ocular al inmueble objeto de deducción especial; que resultaba innecesario realizar una nueva diligencia para tal fin.

Dijo que en el presente caso se produjo la suspensión del término para notificar el requerimiento especial de qué trata el artículo 703; que los hechos probados dan cuenta que la contribuyente presentó la declaración el 25 de agosto de 2009 dentro del término fijado para ello, luego la administración el 16 de junio de 2011 le notificó el auto de inspección tributaria suspendiéndose por tres meses el término de los 2 años para notificar el requerimiento especial, notificación que tuvo lugar el 11 de noviembre, esto es oportunamente, pues la fecha límite que tenía la administración para ello era el 25 de noviembre del mismo año, en consecuencia, los actos acusados no están viciados de nulidad por extemporaneidad.

Precisó que para el despacho es claro que parte del inmueble debe ser reconocido como un activo fijo, aclarando que el activo lo constituye la mejora o la construcción destinada a la producción de renta, más no la parte destinada para vivienda ni el terreno donde se realizó la obra, en consecuencia debe analizarse no solo si existe aprovechamiento económico potencial o real del bien adquirido, sino además si existe prueba idónea de las inversiones efectuadas por la contribuyente para adquirir la parte del inmueble destinado a la producción de renta, y que estos hayan ingresado al

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

patrimonio de la misma, como propietaria o usufructuaria en el año gravable en que se declara la deducción.

Indicó que el costo de la inversión efectuada por la contribuyente fue rechazado por la administración por considerar que los contratos de obra no se encontraban autenticadas tal como lo establece el artículo 767 del E.T., y en consecuencia carecían de fecha cierta; que la DIAN adujo que no se aportó prueba que soportara el costo declarado, tal como lo establece los artículos previstos en los artículos 776, 770, 771, 771-2, entre otros; que los contratos de obra por medio de los cuales la accionante pretende soportar el costo declarado, registran como fecha de suscripción el 9 y 26 de julio y 8 de agosto de 2008, sin embargo no contiene fecha cierta, toda vez que no fue registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa.

Aseguró que en el presente caso, no existe prueba que demuestre la imposibilidad del contribuyente de obtener el escrito que demuestre la efectiva inversión en el activo fijo real productivo, que para el caso, es la construcción realizada en el lote de terreno identificado con FMI No. 13428 de la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Tunja, por tanto, en este caso, los hechos no eran susceptibles de la prueba testimonial, como acertadamente lo estableció la DIAN en la Liquidación Oficial de Revisión.

Que en el caso concreto se observa que los contratos de obra fueron allegados en copia simple, de manera que no cumplen con las condiciones para tenerlo como documento de fecha cierta, por no tener presentación ante notario, juez o autoridad administrativa y en tales condiciones, como lo señala la jurisprudencia, solamente podría ser valorado si la contabilidad cumple los requisitos de veracidad y exactitud, condición que tampoco se cumple ya que en este caso, la contribuyente no está obligada a llevar contabilidad por no ejercer una actividad mercantil y pertenecer al régimen simplificado.

Sostuvo que al verificar las copias de los contratos de arrendamiento aportados por el demandante dentro de la actuación administrativa, estos no cumplen con ninguno de los tres requisitos señalados en el artículo 254 del CPC; que también resulta

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

acertada la decisión de la administración en no darle valor probatorio a los contratos de arrendamiento celebrados por la contribuyente.

Manifestó frente a las 7 facturas que contienen los abonos efectuados por la contribuyente al ingeniero Giovanni Alberto Cely Briceño, en virtud de los contratos de obras civiles celebrados con éste, que las mismas fueron expedidas en virtud de lo dispuesto en los artículos 615 y 618 del E.T., como la obligación que tiene la adquirente de bienes y servicios de exigirla para la procedencia de los respectivos costos, deducciones e impuestos descontables; que dicha formalidad no solo encuentra respaldo en las normas legales sino en la jurisprudencia a las cuales no se puede sustraer el contribuyente más aun cuando la cuantía de los contratos lo ameritaba.

Indicó que en este caso la DIAN rechazó las deducciones por no existir prueba idónea de las inversiones efectuadas por el contribuyente; que a pesar de que las facturas aportadas cumplen con los requisitos exigidos en la ley para establecer las deducciones al tenor de lo dispuesto en el artículo 771-2 E.T., en concordancia con los artículos 617 y 618, éstas no discriminan las inversiones efectuadas en los activos fijos que se destinarían a la producción de renta, que conforme el acta de visita al inmueble objeto de deducción y los contratos de arrendamiento aportados al expediente, lo constituyen un local comercial y un garaje, y no la parte del inmueble que se destinó para vivienda de la contribuyente, quien conforme a la visita realizada por la funcionaria de la DIAN, tenía su domicilio fiscal en la misma dirección del inmueble.

Concluyó el a quo, que no puede tenerse como prueba de las inversiones en los activos fijos, las facturas allegadas al proceso, pues estas no determinan el valor efectivo de la inversión que determinan el monto de la respectiva deducción, al tenor de lo dispuesto en el artículo 158-3 del E.T.; que se encuentra que era improcedente la deducción alegada por la demandante, resultando ajustada a derecho la decisión de la administración de efectuar la liquidación oficial de renta y naturales, pues la misma devino precisamente del hecho de haberse encontrado improcedente la deducción por inversión en activos fijos.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

Por ultimo indica que los actos administrativos acusados deben conservar la presunción de legalidad que los cobija.

V. RECURSO DE APELACIÓN

Los motivos de inconformidad expuestos por la parte demandante, se contraen a los siguientes aspectos:

Que el a quo en su sentencia determina no acceder a las súplicas de la demanda, teniendo como fundamentación temas ya superados en la actuación administrativa, como el hecho de que la contribuyente sí tiene derecho a la deducción por activo real productivo; que al momento de presentarse la demanda ante la jurisdicción, la contribuyente declarante ya había logrado demostrar en sede administrativa que la inversión en activos fijos productivos si se había llevado a cabo y se aceptaron las cifras incluidas como deducción, al punto de tomar las sumas consignadas en la declaración privada en un cincuenta por ciento (50%) sin reparo alguno sobre el monto o el valor probatorio de las comprobaciones efectuadas.

Que dicho recurso tiene como objeto que se acepte el cien por ciento (100%) de la inversión efectuada y solicitada como deducción en activo real productivo, y se reduzca en ese monto la sanción por inexactitud, y se declare que la misma no procede por haber quedado claro que la inversión sí se efectuó, de ahí que la sanción no puede tasarse en porcentaje alguno.

-Firmeza de la declaración privada por extemporaneidad de la notificación del requerimiento especial: Precisa que el fallador de primera instancia se equivoca al tener por practicada la inspección tributaria y validar la notificación al requerimiento especial, sin evidenciar que la suspensión para notificar el requerimiento especial tiene unas características específicas, que no se valida con proferir un auto, ni suscribir un acta, sino que exigen que tanto en su decreto como en su práctica avalen el derecho al debido proceso; que en el sub examine no se cumplieron dichas exigencias, y por ello no era procedente la suspensión al requerimiento especial.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

Asegura que las actuaciones sometidas a examen en el presente caso se tornan ilegales al desconocer normas de obligatorio conocimiento, sancionando a la contribuyente por presuntos yerros presentados en la declaración privada, cuando esta ya se encontraba en firme.

Señala que según el artículo 714 del E.T., las declaraciones tributarias quedan en firme dos años después del vencimiento del plazo para declarar o dos años después de su presentación si ésta ha sido extemporánea; que en el caso que nos ocupa la señora Martha Isabel Ostos Cusba presentó liquidación privada el 25 de agosto de 2009, de manera que ésta quedaba en firme el 25 de agosto de 2011; que se encuentra probado que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN no realizó ninguna actuación para interrumpir el término que contempla el artículo 714 del E.T., dado que no se evidencia que hubiera proferido un requerimiento especial dentro del término que la ley le concedía, ni tampoco se realizó de manera verdadera una actuación que haya suspendido dicho término en aplicación del artículo 706 del E.T.

Precisa que en la investigación adelantada en contra de la demandante se decretó la inspección tributaria de oficio, pero además de carecer de los requisitos exigidos por la norma para que dicho auto sea válido, no se practicó en debida forma; que el auto debe señalar claramente las pruebas que se van a practicar dentro de la inspección tributaria, y contrario a lo exigido por la norma, el auto que reposa en el expediente no cumple los requisitos.

Que la inspección tributaria tampoco es válida, por cuanto en primera medida no es efectiva la visita realizada al señor Giovany Alberto Cely, toda vez que el 16 de junio de 2011 no se realizó ninguna visita para verificar transacción alguna, tan solo se le deja una razón al arquitecto; que de los demás actos propios señalados en el acta de inspección solo se relacionan unos documentos cuya información fue obtenida con antelación al desarrollo de la inspección, quedando sin soporte su veracidad y sin el desarrollo de pruebas adicionales dentro de la práctica de la misma; que si se analiza en detalle el contenido del acta, no se encuentra por parte de la DIAN, que haya realizado un análisis, una constatación directa o conclusión al desarrollo mismo de la inspección, tan solo se hace una relación de documentos y solicitudes; que no se puede

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

hablar de inspección tributaria sino se realizó cotejo a otros documentos en donde se advierta un análisis tributario por parte de los funcionarios comisionados.

Asegura que no es cierta la afirmación de la DIAN al señalar que se suspendió el término para notificar el requerimiento especial, cuando se decretó la inspección tributaria a través de auto del 15 de junio de 2011, notificado el 16 del mismo mes y año, porque la norma es clara y así lo soporta la jurisprudencia del Consejo de Estado, la sola notificación del auto que decreta la inspección no suspende el término para requerir, por consiguiente se debe practicar dicha prueba, haciendo una constatación directa a los hechos que interesan al proceso y analizando los documentos relacionados en la inspección tributaria, para verificar la existencia del activo y de su generación de renta; que en el presente caso la práctica de dicha inspección no ocurrió, por consiguiente no se puede tener como practicada, y por lo mismo al no practicarse no se suspendió el término establecido en el artículo 714 del E.T., con lo cual se concluye que la declaración privada presentada por la demandante quedó en firme.

-Existencia de un activo fijo real productivo y la procedencia total o parcial de la deducción por inversión en activo fijo real productivo: Precisa que de esta afirmación dan cuenta los actos administrativos demandados donde la DIAN declara con ocasión de la liquidación oficial de revisión, que la inversión de que trata el artículo 158-3 del E.T. sí se configuró, al punto de aceptar el cincuenta por ciento (50%) de la inversión realizada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba, sin advertir la indivisibilidad del bien construido, el cual da cuenta de un local y un garaje, los cuales estaban arrendados.

Que en esas condiciones no habría que desgastarse en el aspecto probatorio de la existencia del activo fijo real productivo, consistente en la edificación en el inmueble ubicado en la calle 3 No. 10-76 del barrio Jerónimo Holguín del municipio de Nobsa, por cuanto la DIAN lo aceptó; que la DIAN no probó que la contribuyente Martha Isabel Ostos Cusba no tuviera la propiedad de toda la inversión en la construcción, lo que es materia de deducción, de ahí que no se explica porque se reduce al 50%, por el contrario existen documentos probatorios con presunción de veracidad, dada su calidad de ser actos administrativos, que prueban que la construcción en un 100% le

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

pertenecía a la señora Ostos Cusba, al efecto se habla de la licencia de construcción otorgada por la autoridad municipal.

Señala que se encuentra constancia que la licencia otorgada está a nombre de la señora Ostos Cusba, con lo que se determina que la construcción es suya y está a su cargo, lo cual queda confirmado por parte de la administración al no haber cuestionado que dentro del valor declarado como patrimonio para el periodo gravable 2008 se incluyó el 100% del costo de la construcción del activo real productivo; que la DIAN con un esfuerzo especulativo rechazó el 50% de la inversión realizada por la demandante bajo consideraciones que no tienen documento probatorio.

Precisa que en la sentencia de primera instancia se acepta que hubo una inversión en un activo fijo, inversión que la demandante en calidad de rentista hizo sobre el inmueble de vivienda multifamiliar comercial, y es precisamente aquella vivienda multifamiliar arrendada la que le genera renta, porque evidentemente se cumplen los requisitos exigidos por la norma.

Manifiesta que para que los bienes sean considerados como activos fijos y haya lugar a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos solamente se requiere: que se trate de activos fijos, que los bienes sean tangibles, que dichos bienes se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente, que aquellos bienes participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta, y que dichos bienes se deprecien o amorticen fiscalmente; que dichas condiciones fueron cumplidas por la demandante, y fueron inicialmente admitidas por el a quo; que rechaza tal apreciación al desechar las pruebas presentadas por la contribuyente; que desecha incluso en sus conclusiones hechos que sí fueron aceptados por la DIAN y que demuestran claramente que la demandante si tiene derecho al 100% de la deducción de activos fijos que se reclama y no al 50%.

Sostiene que la norma no se limita a que el bien tangible sea de propiedad exclusiva de la contribuyente, tampoco que exista protocolización del bien, pues la deducción de activos fijos se aplica cuando se adquieren bienes para formar parte del patrimonio y que participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente, por lo tanto es aplicable el beneficio de deducción por inversión de

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

activos fijos; que se demuestra que la demandante es propietaria del inmueble identificado con FMI 095-13428; que le fue concedida licencia urbanística No. 13-08 del 14 de abril de 2008 expedida por la Oficina de Planeación Municipal de Nobsa; que suscribió contratos de arrendamiento de los locales construidos sobre el inmueble; y que solicitó la recepción de unos testimonios y se aportaron pruebas documentales idóneas, todas estas negadas por la DIAN, pruebas que le hubiesen dado claridad a la ahora demandada.

Sostiene que al momento en que la DIAN advirtió dudas, debió hacer verdadero uso de la inspección tributaria, aclarando y solicitando la información requerida, haciendo cruces de información, revisando los libros de contabilidad, constatando y verificando la información suministrada por la contribuyente a efectos de señalar en dicha acta de inspección tributaria los resultados obtenidos y no para dilatar el término de 2 años que tienen para notificar el requerimiento especial, con lo que considera que en el presente caso la inspección tributaria que aduce la entidad demandada, no cumplió su fin, que era la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales, además establece la existencia de hechos gravables.

Que aplicando la norma y la jurisprudencia a este caso, se encuentra determinado que la demandante realizó una inversión sobre un lote identificado con matrícula inmobiliaria No. 095-13428 con miras a construir un proyecto comercial productivo, circunstancia que se demuestra con los ingresos de arrendamiento de los locales y parqueaderos, con el fin de generar ingresos e incrementar su renta, con lo cual se encuentra probado el supuesto de activo real productivo.

Precisa que las pruebas solicitadas dentro de la investigación tributaria se debieron tener en cuenta, en especial el testimonio del arquitecto que estuvo a cargo de la obra; que se debieron decretar en aplicación del espíritu de justicia, sin embargo la DIAN al negar las pruebas solicitadas por la señora Ostos Cusba y descartar las aportadas, dejó sin soporte probatorio el proceso tributario; que con dichas pruebas se pretendía demostrar que era procedente la aplicación de la deducción de activos fijos, por lo que se incurre en una falsa motivación; que para que se aplique la deducción por activos fijos, no es necesario probar la propiedad del activo o que aparezca exclusivamente

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

determinado en el respectivo folio de matrícula inmobiliaria, tan solo que se demuestre la inversión y que ésta genere renta.

-Sanción por inexactitud: Dice que no es procedente teniendo en cuenta lo consagrado en el artículo 647 del E.T.

Sostiene que los datos suministrados en el renglón 42 de la declaración de renta del periodo 2008 presentados por la demandante, poseían cifras a las que tenía derecho en cuanto a la deducción de activos fijos reales productivos, toda vez que la administración fiscal aceptó y probó que se tenía derecho a la deducción; que siendo los datos completos y verdaderos se tendría en cuenta el cincuenta por ciento (50%), sin discutir en ningún momento que los datos fueran incompletos o falsos; que en esa medida la sanción por inexactitud por este factor debió retirarse del acto administrativo demandado, ya que contraviene las disposiciones del artículo 647 del E.T.

Considera por último que la sentencia de primera instancia debe revocarse, por cuanto retoma los argumentos esgrimidos por la DIAN, sin verificar en los mismos documentos que el término para notificar el requerimiento especial no se suspendió; que como inicialmente lo acepto el a quo, la demandante en el año 2008 fue beneficiaria de la deducción de activos.

VI. TRÁMITE EN SEGUNDA INSTANCIA

Mediante auto de 23 de mayo de 2017, se admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante (fl. 381), el cual fue concedido en el efecto suspensivo para ante ésta Corporación por el a quo (fl. 362)

A través de proveído de 1º de septiembre de 2017 se prescindió de la audiencia de alegaciones y juzgamiento y se ordenó a las partes la presentación de los alegatos de conclusión (fl. 391).

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

La entidad demandada señaló lo siguiente: -que la inspección tributaria No. 262382011000006 produjo una suspensión en los términos dispuestos por la norma jurídica para la notificación del requerimiento especial; -que la notificación del requerimiento especial se surtió en debida forma, dentro de la oportunidad legal; -que el beneficio de deducción pretendido por la demandante es improcedente porque la propiedad del lote en el cual se edificó no se encontraba únicamente en cabeza de la señora Martha Isabel Ostos Cusba, porque los documentos allegados como sustento de la pretendida deducción no cumplieron las condiciones establecidas por la norma tributaria, porque no se encontró registro de construcción en el folio de matrícula inmobiliaria No. 095-13428 correspondiente al bien objeto de deducción que denote la edificación de un bien tangible ni porcentajes de inversión realizada, porque parte de la construcción corresponde a vivienda, lugar donde la demandante tenía su residencia y domicilio fiscal, y porque el bien objeto de la pretendida deducción correspondía a un local y un garaje, los cuales a la fecha en que se profirió la liquidación oficial de revisión no habían sido terminados; -que los elementos de convicción en materia tributaria deben revestir las cualidades de conducencia, pertinencia y utilidad; -que las pruebas allegadas y solicitadas por la demandante no acreditan tales condiciones; -que el actuar estatal no solo fue acorde a la Constitución y la ley, sino protector de los principios de eficacia, eficiencia y celeridad, este último necesario para el proceso administrativo tributario; -que no debe ser de recibo elementos de convicción que no revistan conducencia, pertinencia y utilidad, pues la observancia de pruebas carentes de estas calidades desgasta el procedimiento administrativo y judicial; -que al constatarse imprecisión en las glosas formuladas por la contribuyente, derivando estos en un menor valor a pagar por concepto de impuesto de renta para el año gravable 2008, es procedente la aplicación de la sanción por inexactitud, conforme a lo señalado por el artículo 647 del E.T., como penalización por la falta acaecida.

VII. CONSIDERACIONES

1. Competencia

De conformidad con lo establecido en el artículo 153 del CPACA, este Tribunal es competente para conocer del asunto en segunda instancia.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

2. Presentación del caso y los planteamientos del problema a resolver

Teniendo en cuenta los argumentos expuestos por el a quo para denegar las pretensiones de la demandante y el recurso de apelación, este Tribunal considera que los problemas jurídicos a resolver en esta instancia se contraen a lo siguiente:

-Corresponde al Tribunal determinar si la expedición y notificación que hizo la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales del Requerimiento Especial No. 262382011000047 del 1º de noviembre de 2011 se efectuó en debida forma y dentro del término indicado por la ley, para establecer si la declaración privada de renta del año 2008 presentada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba cobró firmeza. Asimismo si la inspección tributaria fue practicada y el auto que la decretó fue debidamente notificado con miras a establecer si en efecto el término de suspensión por tres meses para la expedición del requerimiento especial procedía.

-Establecer si fue legal la deducción que hizo la DIAN en el impuesto de renta de 2008 por la inversión en **activos fijos reales productivos** representados en la edificación en el inmueble ubicado en la calle 3 No. 10-76 del Barrio Jerónimo Holguín del municipio de Nobsa.

-Determinar si la sanción por inexactitud impuesta a la señora Martha Isabel Ostos Cusba cumple con los presupuestos legales o si la misma no es procedente.

Así las cosas, la Sala se adentrará a resolver cada uno de los cargos en contra de los actos administrativos demandados. En principio estudiará si la declaración privada de renta presentada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba, para el año gravable 2008 cobró firmeza por ser nulo el auto que decretó la inspección tributaria y por indebida notificación del requerimiento especial, en caso de no protestar dicho cargo, la Sala procederá a determinar si la deducción que hizo la DIAN en un 50% en el impuesto de renta por la inversión en activos fijos reales productivos fue legal, y por último se analizará si procedía en este caso la sanción por inexactitud.

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

3. De la firmeza de la declaración privada de renta presentada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba

La declaración privada de renta presentada por los contribuyentes podrá ser modificada por la DIAN por medio de la liquidación de revisión, previa expedición de un requerimiento especial que deberá remitir la DIAN al declarante por una sola vez, el cual deberá contener los puntos que se propone modificar y las razones de tal propuesta. Su notificación suspenderá la firmeza de la declaración de renta.

El artículo 714 del Estatuto Tributario¹, vigente para el momento en que ocurrieron los hechos materia de estudio señalaba:

“Artículo 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. Modificado por el art. 277, Ley 1819 de 2016. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

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.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó”.

Por su parte, el artículo 705 del E.T.² indicaba que el requerimiento debía notificarse a más tardar dentro de los 2 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. No obstante, el artículo 706 de la norma en cita preceptuó:

Artículo 706. Sustituido por el art. 251, Ley 223 de 1995 **SUSPENSIÓN DEL TÉRMINO.** Cuando se practique inspección tributaria, el término para practicar el requerimiento especial se suspenderá mientras dure la inspección, cuando ésta se practique a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, y hasta por tres (3) meses cuando se practique de oficio.

Es decir, en caso de presentarse la inspección tributaria, la administración contará con tres meses más para notificar el requerimiento especial, pues el término para

¹ El artículo 714 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 277 de la ley 1819 de 2016 en el sentido de indicar que la firmeza de la declaración privada de renta operará al cabo de tres años.

² Modificado por el artículo 276, Ley 1819 de 2016.

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

practicarlo se suspende por dicho periodo cuando la entidad, de oficio, realiza dicha diligencia.

La inspección tributaria se encuentra regulada en el artículo 779 del E.T., así:

"Artículo 779. Inspección Tributaria. La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

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

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

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

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

De lo anterior se colige que la entidad podrá optar por proferir el requerimiento especial o por realizar inspección tributaria antes de proferir el requerimiento. En caso de optar por la inspección, culminada esta y de encontrar mérito para ello proferirá el requerimiento especial que deberá ser notificado con las formalidades legales establecidas para ello. En cualquiera de los dos eventos se suspende la firmeza de la declaración privada de renta.

En lo referente a la forma de notificación del requerimiento especial el Estatuto Tributario – normas vigentes para el momento de los hechos – señalaba:

"Artículo 565. Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación. En este evento también procede la notificación electrónica.

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Parágrafo 1º. La notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria, aduanera o cambiaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

(...)

Artículo 568. Notificaciones devueltas por el correo. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal". **NOTA: El texto subrayado fue declarado EXEQUIBLE por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-012 de 2013."**

De las normas reseñadas se infiere que para el momento en que la DIAN profirió el requerimiento especial rebatido en este proceso por la parte demandante, podía notificarlo de manera electrónica, personalmente, o por servicio de mensajería autorizada para tal fin. Cuando la entidad optaba por realizar notificación por correo debía entregar copia del acto administrativo a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Sin embargo, en caso de que el acto administrativo fuese devuelto por el correo, procedería la notificación por aviso en el portal web de la DIAN, con la consecuencia de dar por debidamente notificado el requerimiento especial, y, por ende, suspendida la firmeza de la declaración tributaria.

Considera la Sala que tal y como se vio en el acápite normativo de esta providencia, la regla general es que transcurridos dos años a partir de la presentación de la declaración privada de renta la misma cobra firmeza, salvo que la entidad antes del vencimiento de dicho plazo notifique requerimiento especial al contribuyente. No obstante, antes de que la liquidación privada cobre firmeza, puede optar la entidad por realizar inspección tributaria, caso en el cual el término para notificar el requerimiento especial se suspenderá por tres meses.

Medio de Control	: Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	: Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	: 15238-33-33-001-2014-00067-01

Así lo ha dicho el Consejo de Estado:

“En el caso concreto, el plazo para que la sociedad demandante presentara la declaración de renta del año gravable 2006 venció el **29 de mayo de 2007**; por lo tanto, la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre del año 2006, adquiriría firmeza el **29 de mayo de 2009**, conforme con lo previsto en el artículo 705-1 del ET y los precedentes jurisprudenciales de esta Sección. Pero, para adelantar el proceso de revisión oficial de la declaración de IVA, la Administración, en ejercicio de su poder de fiscalización, decretó y practicó inspección tributaria y contable, (...). Lo anterior condujo a que en virtud de lo previsto en el artículo 706 del ET, el término para notificar el requerimiento especial se suspendiera por tres (3) meses, contados a partir de la notificación del auto que decretó la prueba de oficio, es decir, a partir del 1º de septiembre de 2007. En consecuencia, el plazo máximo para expedir y notificar el requerimiento especial se extendió hasta el **29 de agosto de 2009**. Como la UAE – DIAN profirió el **requerimiento especial nro. 152382009000030 de 18 de agosto de 2009**, por el que se propuso modificar la declaración privada en discusión, e intentó su notificación mediante correo certificado introducido el **19 de agosto de 2009**, número de guía 1016520681, que fue devuelto por la causal “SE TRASLADÓ”, es claro que dicho requerimiento especial se expidió y notificó dentro del término legal, porque al tenor del artículo 568 del ET, cuando se intenta la notificación de un acto administrativo por correo y, este es devuelto, por cualquier razón, “[l]a notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo”.³

Para el caso estudiado, la señora MARTHA ISABEL OSTOS CUSBA presentó declaración privada de renta para el año gravable 2008 el día 25 de agosto de 2009, en el Banco AV VILLAS mediante formulario 2108011315404, por lo que en principio esta cobraría firmeza el 25 de agosto de 2011. Sin embargo, el 15 de junio de 2011 la DIAN profirió auto de inspección tributaria No. 262382011000006 notificado el 16 de junio de 2011⁴, por lo que el término para notificar el requerimiento especial se suspendió hasta por tres meses, esto es, hasta el 25 de noviembre de 2011.

El 1º de noviembre de 2011 la DIAN profirió requerimiento especial, el cual fue notificado por correo certificado el 3 de noviembre de 2011 tal como consta a folio 160 del anexo No. 1, es decir, que la notificación del requerimiento especial fue realizada dentro el término establecido para ello y por ende la declaración privada de renta presentada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba el día 25 de agosto de 2009 no cobró firmeza.

³ CONSEJO DE ESTADO - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA - Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ Sentencia del 5 de abril de 2018. No. radicado 76001-23-31-000-2011-01570-01(21570). Demandante: ARQUITECTURA DE MONTAJES S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

⁴ Folio 110 del cuaderno de anexos

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Ahora bien, el anterior estudio es realizado en lo que al procedimiento formal atañe. No obstante, se procederá a analizar si en realidad la inspección tributaria fue practicada en debida forma, y si el auto que la decretó cumple los requisitos exigidos en la norma, pues tal y como lo aduce la parte actora, esta suspende por tres meses el término para notificar el requerimiento especial siempre y cuando la misma se haya realizado. Además se verificará si el requerimiento especial también fue notificado.

Respecto de la realización de la inspección Tributaria, el Consejo de Estado ha señalado:

“La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso y se verifican las circunstancias de tiempo, modo y lugar (art. 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995).

Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar “una vez notificado el auto que la ordena”, levantándose un acta de la misma que dé cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina.

Bajo esa preceptiva legal, es claro que el inicio de la inspección lo determina la fecha en que se notifica el auto que la decreta, pero la norma no prevé un plazo exacto de duración para practicarla.

La constatación directa que tiene por objeto la inspección no implica que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc, con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales.

Así, se permite que en desarrollo de la inspección la Administración decrete todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias, sin perjuicio de que pueda justipreciar las pruebas recaudadas con antelación a la diligencia, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que el ordenamiento le reconoce y que puede ejercer cada vez que lo considere pertinente para cumplir el fin superior al que responden: asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (E. T. Art. 684)⁵.

Tratándose de inspecciones tributarias oficiosas, la Sala ha precisado que, dada la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un lapso fijo de tres meses, término no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución⁶.

Igualmente, señaló que la expresión "se practique inspección tributaria" del artículo 706 ibídem, implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del de febrero de 2014, exp. 19296, CP. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶ Sentencias del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño y del 17 de junio de 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Así pues, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que, mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera esa suspensión, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia⁷.

Frente a ello y dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la Sala clarificó que la restricción del término de suspensión a 3 meses, no se aplica a la práctica de la misma que bien puede prolongarse por fuera de ese término, siempre que no exceda los dos años que establece el artículo 705 del E.T.^{8,9}

De conformidad con la jurisprudencia en cita y con el artículo 779 del Estatuto Tributario para que se considere que la inspección tributaria fue realizada, deben cumplirse con requisitos de tipo formal y sustancial.

Como requisitos formales se encuentran:

- Debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente e indicar los hechos materia de prueba y funcionarios comisionados para su práctica.
- Su realización debe constar en un acta suscrita por los funcionarios que la adelantaron y en ella deben consignarse los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta, así como la fecha de cierre

Contrario a lo dicho por el apoderado actor, respecto de dichas formalidades se considera que en el presente caso las mismas se cumplieron a cabalidad, toda vez que se evidencia que la inspección tributaria fue decretada mediante auto No. 262382011000006 del 15 de junio de 2011, notificado por correo certificado a la contribuyente el 16 de junio siguiente (fl. 121 cuaderno 1). Además en dicho auto constan los funcionarios comisionados: Gloria Isabel Lemus Mesa, Blanca Lucy Rincón Viancha y Elba Matilde Ojeda Pedraza, y el objeto de la prueba, pues no puede entenderse de otra forma cuando allí se indicó que la comisión sería para

⁷ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 17 de junio del 2010, exp. 16604, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁸ Sentencias del 5 de mayo del 2011, exp. 17888, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, del 26 de junio de 2011, exp. 18156 y del 21 de noviembre de 2012, exp. 18508, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹ CONSEJO DE ESTADO - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA - Consejero Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Sentencia fechada del 15 de septiembre de 2016 No radicado 13001-23-31-000-2010-00395-01(19531). Demandante: HENRIQUEZ EMILIANI & CIA S. EN C. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS DIAN.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

practicar inspección tributaria a la señora Martha Isabel Ostos Cusba, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes al impuesto y periodo 2008.

Ahora debe la Sala revisar si operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, de que trata el artículo 706 del E.T., así es necesario verificar si la prueba realmente se practicó. En el expediente hay un acta, la cual obra a folios 165 a 167 del expediente y hace referencia a la inspección tributaria ordenada a la demandante denominada “ACTA DE INSPECCIÓN TRIBUTARIA”, se lee que el 16 de junio de 2011, la funcionaria Gloria Isabel Lemus Mesa se hizo presente en el domicilio fiscal de la contribuyente con el fin de dar “inicio a la inspección tributaria No. 262382011000006 del 15 de junio de 2011”. En desarrollo de dicha diligencia se realizaron las siguientes actividades:

“-Auto de verificación o cruce No. 262382011000301 de fecha 15 de junio de 2011 debidamente notificado el día 16 de Junio de 2011 al Ingeniero Giovanny Alberto Cely Briceño a fin de realizar la respectiva visita con el fin de verificar y establecer las transacciones realizadas entre la Contribuyente MARTHA ISABEL OSTOS CUSBA y GIOVANNY ALBERTO CELY BRICEÑO y los respectivos soportes durante el año gravable 2008; y **Actas de visita de fechas 21 de julio de 2011**¹⁰, visita atendida por la Señora ADRIANA IVONE CELY, identificada con la Cédula de Ciudadanía No. 46.668.394 expedida en Duitama, en su calidad de hermana del señor GIOVANNY ALBERTO CELY BRICEÑO, quien manifiesta que el señor antes mencionado no se encuentra en el momento, motivo por el cual se le deja la información de comunicarse con la DIAN al teléfono 3107829456 y atender la verificación documental, como consta en acta firmada en esta fecha; y de **agosto 05 de 2011**¹¹ donde consta que no se hizo presente ni se comunicó telefónicamente. Igualmente se dejó constancia que el número telefónico registrado por el RUT 7628465, no está funcionando según mensaje del operador “telefónica telecóm le informa que el número solicitado no corresponde a un abonado en servicio” y la persona que atendió la diligencia no suministro un número donde se pudiese ubicar.

-Revisión de la información Exógena del año 2009, la cual contiene información del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, acerca de bienes inmuebles a nombre de la contribuyente.

-Oficio No. 126238-0640 de fecha 13 de Junio de 2011, dirigido a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Seccional Moniquirá, solicitando copia del folio de matrícula No. 083 0025408 y establecer la descripción, ubicación, propiedad y fecha de adquisición del bien, reportado por el IGAC año 2009; quien informa mediante oficio radicado bajo el No. 2787 de junio 29 de 2011 que el bien informado corresponde con el de la contribuyente, identificado como parcela 21 vereda naranjal Municipio de Moniquirá (Boyacá) con matrícula No. 083-25408, adquirido el trece de diciembre de 2006 y valorado en \$1.000.000.

¹⁰ Folios 134 a 136 del cuaderno de anexos

¹¹ Folios 140 y 141 del cuaderno de anexos

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

-Oficio No. 126238-0641 de fecha 13 de junio de 2011, dirigido a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Sogamoso, solicitando copia del folio de matrícula No. 095-0013428 y establecer la descripción, ubicación, propiedad y fecha de adquisición del bien, reportado por el IGAC año 2009; quien informa mediante oficio radicado bajo el No. 2843 de junio 30 de 2010, que la contribuyente registra el 50% del lote de terreno en la calle 3 10-76 del Municipio de Nobsa desde el 31 de mayo de 2007.

-Oficio No. 126238-0642 de fecha 13 de junio de 2011, dirigido a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Duitama, solicitando copia del folio de matrícula No. 074 0030203 y establecer la descripción, ubicación, propiedad y fecha de adquisición del bien, reportado por el IGAC año 2009.

-Requerimiento Ordinario No. 262382011000266 de fecha 12 de julio de 2011, debidamente notificado el día 14 de julio de 2011, enviado a la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos Duitama, ante el no envío de la información solicitada mediante el Oficio No. 126238-0642 de fecha 13 de junio de 2011; quien informa mediante oficio radicado bajo el No. 3164 de julio 25 de 2010, e informa que la contribuyente registra una casa ubicada en la calle 11ª 32-73 lote No. 15 manzana B con Re. Los alisos desde el 12 de diciembre de 1990 (folio 138).

-Requerimiento Ordinario No. 262382011000294 de fecha 12 de agosto de 2011, debidamente notificado el día 22 de agosto de 2011, enviado a la Contribuyente Martha Isabel Ostos Cusba, solicitando la relación detallada del patrimonio declarado en los años 2007 y 2008, de lo que se obtuvo la relación en la que estos suman para el año 2007 \$217.880.636 y para el año 2008 \$181.017.366, valores que no coinciden con los valores declarados que son: patrimonio bruto 2007 \$266.405.000 y patrimonio bruto 2008 \$221.330.000 presentándose diferencias así: año 2007 \$48.524.364 y año 2008 \$40.312.634 respectivamente; por lo cual se determina un patrimonio bruto para el año 2008 de \$181.017.366, pero al comparar los bienes reportados por los obligados a reportar información a la DIAN con la relación enviada en respuesta al requerimiento ordinario por la contribuyente desde el año 2006 (trece de diciembre de 2006) el cual se encuentra avaluado por \$1.000.000, por lo que se determina un patrimonio bruto por la suma de \$182.017.366.”

Con base en la información recolectada se realizaron hojas de trabajo para determinar el patrimonio bruto de la contribuyente, el que se establece en la suma de \$182.017.366, en cuanto a la deducción por inversión de activos fijos se determinó que esta no es procedente, por no cumplir los requisitos establecido en el artículo 152-3 y su Decreto Reglamentario 1766 de 2004.”

De lo anterior se colige que, la inspección tributaria se inició con la notificación del auto que decretó la prueba y en el desarrollo de la prueba, el 21 de julio de 2011, se llevó a cabo la visita al domicilio fiscal del contribuyente Giovanni Alberto Cely Briceño, con el fin de verificar las transacciones realizadas entre este y la señora Martha Isabel Ostos Cusba,¹² lo cual no fue posible, como quiera que el señor Cely Briceño no se encontraba, y aun cuando las comisionadas le requirieron a quien atendió la visita que el contribuyente debía comunicarse con la DIAN, tal como consta en la acta del 5 de agosto de 2011 vista a folios 140 y 141 del cuaderno de anexos, allí se dejó constancia que a la fecha el señor Giovanni Alberto Cely Briceño ni había

¹² Folios 134 a 136

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

comparecido, ni se había comunicado con la dependencia encargada de dicha entidad para permitir la revisión de las transacciones.

No obstante, la DIAN procedió a revisar información exógena del año 2009 (la cual contiene datos del Instituto Geográfico Agustín Codazzi, acerca de bienes inmuebles a nombre de la contribuyente) y a solicitar información adicional a las Oficinas de Registro de Instrumentos Públicos de Moniquirá, de Sogamoso y de Duitama, y a la señora Martha Isabel Ostos Cusba, quienes remitieron y que fue objeto de examen y análisis de la cual concluyó que existían motivos suficientes para proponer la modificación de la declaración privada. Con esta prueba, la administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en el proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, sin que sea preciso realizar visita al domicilio de la contribuyente, pues puede obtener la información necesaria por otros medios de prueba legalmente autorizados.

Debe dejarse claro que la inspección tributaria no implica necesariamente el desplazamiento de los funcionarios comisionados a las instalaciones del domicilio de la contribuyente¹³, pues este medio de prueba permite el examen de lugares, personas, cosas o documentos para establecer la existencia de hechos gravables, sus características y demás circunstancias, razón por la cual la inspección tributaria admite el decreto de pruebas tales como las documentales o la inspección contable, quedando con ello rebatido el argumento del demandante según el cual era obligación de la DIAN continuar la realización de visitas sucesivas al domicilio del contribuyente

¹³ CONSEJO DE ESTADO - SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SECCIÓN CUARTA
Consejera ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ Sentencia del treinta (30) de octubre de dos mil ocho (2008) Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01360-01(16254). Actor: ETERNIT COLOMBIANA S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

“Ha sido criterio reiterado de la Sala, que la inspección tributaria no exige que el funcionario deba desplazarse físicamente a las oficinas donde reposan las bases de datos del contribuyente para recopilar datos que le permitan tener certeza sobre los elementos y cifras del impuesto a cargo. En efecto ha considerado la Sala:

“La inspección tributaria es un medio de prueba que implica el examen directo por parte del fisco de lugares, personas, cosas o documentos para establecer la existencia de hechos gravables, sus características y demás circunstancias de tiempo modo y lugar. En ella se involucran otros medios de prueba como puede ser la inspección contable, los testimonios, documentos, etc.

La expresión “constatación directa” no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues es viable que a través de otros medios de prueba se constate en forma directa la existencia de hechos gravados, como por ejemplo a través de testimonios, cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, consagrados además de modo general en el artículo 684 del E.T., dentro de las “amplias facultades de fiscalización e investigación”

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

hasta lograr ser atendidos, para poder con ello afirmar que la inspección tributaria si fue desarrollada.

Ahora, dado que la ley no fija término para realizar la inspección tributaria, sólo del inicio, lo importante es que la prueba se realice para que se configure el supuesto de hecho que da lugar a la suspensión del término para notificar el acto previo, sólo que dicha suspensión está restringida a 3 meses; no así la práctica de la inspección tributaria, la cual es viable que se prolongue por fuera de dicho término, pero dentro de los 2 años de que trata el artículo 705 del E.T. En consecuencia, no cabe duda que, en el caso concreto, **la prueba realmente se practicó** y con esto se verificó el hecho previsto en el artículo 706 del E.T. para que opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial. Por lo expuesto, presentada la declaración el 25 de agosto de 2009¹⁴, en tiempo, y practicada la inspección tributaria ordenada y notificada el 16 de junio de 2011¹⁵, operó la suspensión de que trata el artículo 706 del E.T., luego es oportuna la notificación del requerimiento especial el 3 de noviembre de 2011¹⁶.

El artículo 565 del Estatuto Tributario vigente para la ocurrencia de los hechos, establece las formas de notificación de las actuaciones de la administración de impuestos, dentro de las cuales se encuentran: la notificación electrónica, la notificación personal y a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

Para el caso bajo estudio, la entidad decidió enviar el requerimiento especial a través de correo certificado de la empresa SERVIENTREGA, quien acreditó su entrega a la contribuyente el día 3 de noviembre de 2011¹⁷, es decir la notificación cumplió su finalidad, cuál era que la contribuyente señora MARTHA ISABEL OSTOS CUSBA tuviera conocimiento y oportunidad de contradicción del requerimiento especial proferido por la DIAN, hecho este que se presentó y se encuentra acreditado en el expediente, como quiera que la contribuyente por intermedio de apoderado constituido para tal fin presentó contestación oportuna al requerimiento especial el día

¹⁴ Folio 17 del cuaderno de anexos

¹⁵ Folio 110 del cuaderno de anexos

¹⁶ Folios 159 y 160 del cuaderno de anexos

¹⁷ Folio 160 del cuaderno de anexos

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

3 de febrero de 2012¹⁸, que a la postre fue tenida en cuenta por la DIAN al proferir la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412012000021, tal como consta a folio 268 del cuaderno de anexos.

Entonces si bien el cumplimiento de la formalidad en el procedimiento de la notificación se constituye en garante del debido proceso, lo cierto es que la finalidad de dicho procedimiento es que el contribuyente conozca el requerimiento especial proferido en su contra. En el presente caso no queda duda que la señora Martha Isabel Ostos Cusba se notificó de dicho acto administrativo, prueba fehaciente de ello, es la misma respuesta y contradicción que oportunamente presentó respecto de este.

Así las cosas, el primer cargo presentado por el recurrente, no está llamado a prosperar.

4. De la deducción en el impuesto de renta por la inversión en activos fijos reales productivos

La DIAN no aceptó la totalidad de la deducción prevista en el artículo 158-3 del E.T., realizada por la señora Martha Isabel Ostos Cusba respecto de la CONSTRUCCIÓN EN EL LOTE UBICADO EN LA CALLE 3 No. 10-76, FOLIO DE MATRICULA INMOBILIARIA No. 095-13428 MUNICIPIO DE NOBSA – DEPARTAMENTO DE BOYACÁ y COMPRA DE MUEBLES Y ENSERES, por las siguientes razones:

“1. El lote donde la contribuyente realizó la construcción no es totalmente de su propiedad, solo es dueña del 50%. 2. No se allega documento de fecha cierta donde conste cesión de propiedad de usufructo. 3. La inversión amparada con las facturas del almacén El Campanario por \$790.000 y \$490.000 además de estar expedidas a nombre de PAOLA LEÓN C.C. 52.421.158, corresponden a la compra de muebles que no dan derecho a deducción, de acuerdo con el artículo 2 del Decreto 1766 de junio de 2004. 4. El pago efectuado con el recibo No. 003 a Rafael Zambrano por \$3.700.000 por la compra de muebles y enseres además de no dar derecho a deducción no existe soporte idóneo de la adquisición. 5. En la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos no consta registro de usufructo, construcción, ni las mejoras en el bien matriculado con el No. 095-13428. 6) Parte de la construcción corresponde a vivienda, donde la señora MARTHA ISABEL OSTOS CUSBA NIT 23.812.226-6, tiene su residencia o domicilio fiscal.”¹⁹

¹⁸ Folios 200 a 206

¹⁹ Folio 282 del cuaderno de anexos

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Indicó además que “el simple hecho de adquirir un activo fijo no da derecho a la deducción sino que se deben cumplir con todos los requisitos y formalidades que determina la norma para acceder al mismo. En este caso sobre un total de \$118.326.000 se calculó el 40% de la deducción por activos fijos de \$47.330.000 llevada a la declaración, teniendo en cuenta que de esta base de cálculo se incluyeron compras de bienes muebles indebidamente soportadas por valor de \$4.980.000 que no son objeto de beneficio y atendiendo que la contribuyente solo es propietaria del 50% del bien (...) este despacho considera modificar el renglón 42 **Deducción inversión activos fijos de \$47.300.000 a \$22.669.000.**”²⁰

4.1. De las reglas generales sobre la deducción por la inversión en activos fijos reales productivos

El primer inciso del artículo 158-3²¹ del Estatuto Tributario, establecía lo siguiente:

“A partir del 1° de enero de 2007, las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el cuarenta por ciento (40%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, de acuerdo con la reglamentación expedida por el Gobierno Nacional. Los contribuyentes que hagan uso de esa deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1 de este Estatuto.

(...)

PARÁGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 10 de la Ley 1370 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del período gravable 2010, la deducción a que se refiere este artículo será del treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas sólo en activos fijos reales productivos.”

Es decir que del impuesto sobre la renta, es posible deducir el valor de las inversiones efectivas realizadas únicamente en activos fijos reales productivos, aún bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra. Esta norma fue reglamentada por el Decreto 1766 de 2004 que se encargó de precisar la deducción.

Así, determinó que son activos fijos reales productivos, los bienes tangibles que se adquieren para formar parte del patrimonio, participan de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente y se deprecian o amortizan fiscalmente (Art. 2°).

²⁰ Folios 282 y 283 del cuaderno de anexos

²¹ Esta norma fue derogada por la Ley 1819 de 2016

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Al interpretar esta norma, la Sección Cuarta del Consejo de Estado con ponencia del Consejero doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez en la sentencia proferida el 19 de mayo de 2016 radicada bajo el N° 05001-23-31-000-2008-00457-01(20501) promovido por Cervecería Unión S.A. contra la DIAN, explicó:

“La Sala ha dicho que el propósito del legislador al establecer esta deducción “fue la adquisición de bienes tangibles que **participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta del contribuyente**, es decir, que el elemento determinante de la prerrogativa fiscal, es que el **activo fijo real se involucre directamente en el proceso productivo para generar ingresos y ejercer efectos positivos en la producción y el empleo y así en tal definición deben ser tenidos en cuenta, por ser elementos sustanciales a la productividad, (...)**”²².(Negrilla fuera de texto).

(...)

2.1.3. En criterio de esta Sala, cuando el legislador especificó que la deducción sólo recaía en la adquisición de “**activos fijos reales productivos**”, **sí hizo una distinción, pues, excluyó del beneficio aquellos activos que no son fijos reales o productivos**”²³.

2.1.4. Respecto de estas particularidades es oportuno hacer las siguientes precisiones:

Activos fijos: Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporeales que **no se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles.**

Bienes reales - tangibles: Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil²⁴, **los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles**²⁵.

Productivos: Esta condición implica que “**entre lo producido y los bienes empleados para ello, debe existir una relación directa y permanente, de suerte que sean indispensables para su ejecución.** Ello necesariamente excluye los activos fijos que participan de manera indirecta en el proceso productivo, como son los muebles y equipos destinados a la parte administrativa y gerencial”²⁶ (Subraya y negrilla fuera del texto original).

Adquiridos: Para la Sala la adquisición se “refiere a la compra, adquisición o apropiamiento por operación de traslación de dominio, de los bienes tangibles **incorporados al patrimonio del contribuyente e incorporados a la actividad productora de renta**”²⁷.

²² Sentencias del 29 de abril 29 de 2007, Exp No. 15153, C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa; de 13 de septiembre de 2012, Exp. 18473, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 11 de octubre de 2012, Exp. 18233, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 11 de diciembre de 2014, Exp. 19461, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 6 de agosto de 2014, Exp. 19288, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 12 de diciembre de 2014, Exp. 19121, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 9 de julio de 2015, Exp. 20713, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 4 de noviembre de 2015, Exp. 21151 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²³ Sentencia del 24 de mayo de 2007, radicado No. 14898 reiterada en la sentencia del 24 de octubre de 2007, radicado No. 15396, ambas con ponencia del doctor Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁴ El artículo 653 del Código Civil, señala que “Los bienes consisten en cosas corporales o incorporeales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporeales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas” (Se subraya).

²⁵ Sentencia del 24 de mayo de 2007, radicado No. 14898, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

²⁶ Ibídem.

²⁷ Sentencia del 13 de septiembre de 2012, radicado No. 18473, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Se consideró en el mismo sentido, que para determinar si un activo cumple con estas características, es indispensable examinar el caso en concreto de acuerdo con el objeto social o la actividad económica que desarrolle el contribuyente.

En síntesis, es susceptible de la deducción especial, cuando la adquisición recaiga sobre activos fijos tangibles que se adquieran para formar parte del patrimonio, participen de forma permanente y directa en la actividad productora de renta y que se deprecien o amorticen fiscalmente.

La contribuyente señora Martha Isabel Ostos Cusba registró en su Declaración de Renta, en el renglón 42 - Deducción por inversión en activos fijos, la suma de \$47.330.600 (fl. 17 cuaderno 1), razón por la que la DIAN le solicitó la relación de los bienes objeto de la deducción mediante Requerimiento Ordinario No. 262382010000113 del 12 de octubre de 2010, así:

“La suscrita Jefe de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso, en uso de las facultades que le confiere los artículos 684, 686, 688 del Estatuto Tributario, el Decreto 4048 de 2008, Resolución 007 de 2008, Resolución 009 del 2008, le solicita allegar a este Despacho la siguiente información del año gravable 2008:

(...)

-Relación de los bienes tomados como base para el cálculo de la deducción de inversión de activos fijos renglón 42 de la declaración de renta, anexando copia del respectivo documento de compra.

(...)” (fl. 9 del cuaderno de anexos)

En respuesta ha dicho requerimiento (fls. 11 y 12 del cuaderno de anexos), la contribuyente relacionó los bienes tomados como base para el cálculo de la deducción de inversión de activos fijos renglón 42 de su declaración de renta, así:

FECHA	DESCRIPCIÓN	PROVEEDOR	No. FACTURA	VALOR
09-07-08	Construcción en curso	Giovanny Cely	Contrato CO-057	14.000.000
26-07-08	Construcción en curso	Giovanny Cely	Contrato CO-058	5.200.000
08-08-08	Construcción en curso	Giovanny Cely	Contrato CO-059	94.146.000
26-01-08	Muebles y enseres	El Campanario	0606	790.000
20-02-08	Muebles y enseres	El Campanario	PLCR0021	490.000
25-11-08	Muebles y enseres	Rafael Zambrano	Recibo No. 003	3.700.000
			TOTAL	118.326.000
		DEDUCIBLE	40%	47.330.000

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Adjuntó a la relación presentada, los siguientes documentos:

-Certificación de 10 de diciembre de 2008 suscrita por el arquitecto Giovanni Alberto Cely Briceño, en el que indica lo siguiente: “certifica que SE HAN REALIZADO OBRAS DE CONSTRUCCIÓN EN LOTE UBICADO EN LA CALLE 3 No. 10-76, FOLIO DE MATRÍCULA INMOBILIARIA No. 095-13428 MUNICIPIO DE NOBSA, DEPARTAMENTO DE BOYACÁ, propiedad de Martha Isabel Ostos Cusba, identificada con cédula de ciudadanía No. 23.812.226 expedida en la ciudad de Nobsa y Paola Andrea León Ostos, identificada con cédula de ciudadanía No. 52.421.158 expedida en la ciudad de Bogotá, durante el periodo comprendido entre Julio de 2008 a Octubre de 2008 (...) VALOR EJECUTADO: \$115.867.000 (Ciento Quince Millones Ochocientos Sesenta y Siete Pesos m/cte).” (fl. 17 cuaderno de anexos)

-Copia del **contrato civil de obra No. CO-057** suscrito entre la señora Martha Isabel Ostos Cusba y el arquitecto Giovanni Alberto Cely Briceño, por valor de \$14'000.000 (fls. 20 y 21 del cuaderno de anexos).

-Copia del **contrato civil de obra No. CO-058** suscrito entre la señora Martha Isabel Ostos Cusba y el arquitecto Giovanni Alberto Cely Briceño, por valor de \$5.200.000 (fls. 22 y 23 del cuaderno de anexos).

-Copia del **contrato civil de obra No. CO-059** suscrito entre la señora Martha Isabel Ostos Cusba y el arquitecto Giovanni Alberto Cely Briceño, por valor de \$96.667.000 (fls. 24 y 25 del cuaderno de anexos).

-Recibo de caja No. 009 del 11 de octubre de 2008, por la suma de \$20'000.000, en el que se indica que dicho valor fue abonado por la señora Martha Isabel Ostos Cusba a la obra de construcción ubicada en la calle 3 No. 10-76 del municipio de Nobsa (fl. 29)

-Recibo de caja No. 010 del 26 de septiembre de 2008, por la suma de \$15'445.682, en el que se indica que dicho valor fue abonado por la señora Martha Isabel Ostos Cusba a la obra de construcción ubicada en la calle 3 No. 10-76 del municipio de Nobsa (fl. 29)

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

-Recibo de caja No. 011 del 22 de noviembre de 2008, por la suma de \$6'900.000, en el que se indica que dicho valor fue abonado por la señora Martha Isabel Ostos Cusba a la obra de construcción ubicada en la calle 3 No. 10-76 del municipio de Nobsa (fl. 30)

-Copia de la **factura de venta No. 0606 del 26 de enero de 2008** por valor de \$790.000, a nombre de la señora Paola León. (fl. 31 del cuaderno de anexos)

-Copia de la **factura de venta No. PLCR0021 del 20 de febrero de 2008** por valor de \$490.000, a nombre de la señora Paola León. (fl. 31 del cuaderno de anexos)

Según consta en acta de visita vista a folios 45 a 48 del cuaderno de anexos, el 16 de marzo de 2011, la comisionada por la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso, señora Gloria Isabel Lemus Mesa, se hizo presente en la dirección calle 3 No. 10-71 del municipio de Nobsa, con el fin de verificar los soportes de la declaración de renta del año gravable 2008, visita que fue atendida por la misma contribuyente señora Martha Isabel Ostos Cusba. En dicha acta se dejó plasmado lo siguiente: **“Inspección Ocular: (describir el sitio, donde se desarrolla la diligencia)** La visita se inicia en el domicilio fiscal de la contribuyente calle 3 No. 10-71; este bien inmueble es el que se tiene como base para el cálculo de la deducción por inversión de activos fijos, donde se observa una construcción de un local con un parqueadero (...) **Observaciones:** En cuanto a la verificación de la deducción por inversión en activos fijos se observa la construcción de un local con parqueadero, la cual en el momento le faltan terminados, este valor de la misma se encuentra en el patrimonio por \$113.500.000, de esta construcción se tienen soportes, como son contratos civil de obra, recibos de caja y facturas de compra de escritorio y despensa; las cuales no son procedentes por encontrarse a nombre de Paola León, hija de la contribuyente, **el documento de propiedad del predio se realizó el 09 de mayo de 2007, con su respectivo registro de fecha mayo 31 de 2007, esta propiedad se encuentra a nombre de la señora Martha Ostos Cusba y Paola Andrea León Ostos;** se manifiesta que lo llevado por la contribuyente corresponde al 50% del valor de la construcción (...)”.

En efecto, una vez revisada la copia de la escritura No. 1054 del 9 de mayo de 2007, se encuentra claramente establecido que a través de esta se transfirió a título de venta a favor de MARTHA ISABEL OSTOS CUSBA Y PAOLA ANDREA LEÓN OSTOS, la totalidad de los derechos y acciones vinculados en el lote de terreno, ubicado en la Calle 3ª No. 10-76 del Municipio de Nobsa (fls. 71 a 73), lote sobre el

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

cual se adelantaron unas obras de construcción, las cuales pretendió la contribuyente le fueran tenidas en cuenta por la DIAN para aplicar la deducción de inversión de activos fijos.

Asimismo, vista la copia del folio de matrícula inmobiliaria No. 095-13428²⁸, en el que figuran 11 anotaciones, **en esta se encuentra inscrita solamente la compra del lote ubicado en la calle 3 No. 10-76 por parte de la contribuyente y la señora Paola Andrea León Ostos.**

Nota la Sala que con posterioridad, la señora Martha Isabel Ostos Cusba a través de apoderado presentó el 3 de febrero de 2012 respuesta al Requerimiento Especial No. 262382011000047 (fls. 200 a 206 del cuaderno de anexos), junto con la cual allegó licencia No. 013-08 del 14 de abril de 2008 expedida por la Oficina de Planeación del municipio de Nobsa para la construcción de una vivienda multifamiliar comercial en la calle 3 No. 10-76; copia heliográfica del plano arquitectónico del proyecto urbanístico denominado “vivienda multifamiliar y comercial” con el sello de aprobado; copia de contratos con los cuales se acredita que el local, la bodega y dos parqueaderos, que fueron construidos sobre el Lote ubicado en la calle 3 No. 10-27 se encuentran arrendados a los señores Paola Andrea León Ostos, Eudocia Mesa de Hidalgo, María Janeth Siachoque Gómez y Jhon Alexander Molano Cabra; y certificado de la cámara de comercio del establecimiento comercial denominado “Santorino Expresión” ubicado en la calle 3 No. 10-29 de propiedad de la señora Paola Andrea León.

Fue con fundamento en dichas pruebas que la DIAN entendió que existió la realización material de la obra y su finalidad potencial, que aun cuando en el año 2008 no se finalizó, era un proyecto a largo plazo diseñado como un proyecto urbanístico con potencial para generar ingresos a futuro, es decir tal como lo mencionó el recurrente sí existió un activo fijo real productivo y así lo determinó la entidad demandada en la Liquidación Oficial de Revisión, punto sobre el cual no hay discusión, **la controversia radica en el hecho de que la DIAN haya reducido al 50% la propiedad del inmueble construido sobre el lote ubicado en la calle 3 No.**

²⁸ Folio 76 cuaderno 1

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

10-29 cuando se encontraba probado que la construcción en un 100% le pertenecía a la señora Martha Isabel Ostos Cusba. Entonces la deducción por inversión de activos fijos que reconoció la entidad demandada fue en el mismo porcentaje, es decir el 50%, el cual equivale a \$22.669.000.

Esta decisión fue tomada por dicha entidad en razón a que la propiedad del lote ubicado en la calle 3 No. 10-29 corresponde en un 50% a la señora Martha Isabel Ostos Cusba, y el otro 50% a su hija Paola Andrea León Ostos, es decir que cualquier obra que se construya en el mismo pasa a ser por adhesión legalmente de ella también; que esto va ligado al aprovechamiento económico y a la acreditación de la propiedad a futuro; en cuanto al aprovechamiento porque la propietaria del otro 50% Paola Andrea León Ostos lo está explotando económicamente para su beneficio por medio de un local comercial, y respecto a la propiedad, porque cuando se termine el proyecto y se proceda a legalizar ante la oficina de registro, **no se tiene certeza de que se vaya a respetar el hecho que la contribuyente fue quien efectuó toda la inversión.**

Por su parte, el recurrente insiste que la licencia de construcción otorgada fue expedida a nombre de la señora Martha Isabel Ostos Cusba, con lo que se determina que la obra es suya y está a su cargo, lo cual queda confirmado por parte de la administración, al no haber cuestionado que dentro del valor declarado como patrimonio para el periodo gravable 2008 se incluyó el 100% del costo de la construcción.

Una vez revisado el anexo de la liquidación oficial de revisión, nota la Sala que la DIAN en efecto **aceptó que la contribuyente fue quien efectuó toda la inversión de la obra de construcción hecha en el lote ubicado en la calle 3 No. 10-29 del municipio de Nobsa**, de eso no queda duda, pues fue con base en las pruebas allegadas por la señora Martha Isabel Ostos Cusba, dentro de las que se encuentra la licencia de construcción aludida por el recurrente que la entidad demandada así lo determinó.

Además la DIAN al haber hecho la deducción por inversión en activos fijos solamente en el 50% del declarado, basado simple y llanamente en que el lote no era solamente de propiedad de la contribuyente, da a entender a todas luces que dicha deducción se

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

hizo teniendo en cuenta que la señora Martha Isabel Ostos Cusba fue quien hizo la inversión de la obra de construcción.

Conforme con la normatividad transcrita y la jurisprudencia citada, se anota que para que opere la deducción especial del artículo 158-3 del E.T. se exigirá que: (i) la inversión se efectúe en la adquisición de bienes tangibles; (ii) que dichos bienes sean activos fijos; (iii) que una vez adquiridos los bienes formen parte del patrimonio del contribuyente; (iv) que participen en la actividad productora de renta de manera directa y permanente y (v) que los bienes puedan ser depreciados o amortizados fiscalmente.

En ese contexto, procede la Sala a analizar si en el presente asunto se cumplen los presupuestos legales para acceder a la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

La demandante tiene como actividad iniciada en el 2007 la de Rentista de Capital código 0090, según se observa en el registro en el RUT que obra a folio 1 del cuaderno 1.

Se encuentra que para el año 2008 el terreno donde se construyó la obra era de propiedad de la contribuyente y de la señora Paola Andrea León Ostos según como consta en la Escritura Pública No. 1054 del 9 de mayo de 2007 (fls. 71 a 73) y en el folio de matrícula inmobiliaria 095-13428 (fl. 76).

Además se encuentra probado que la contribuyente realizó los aportes de capital para la construcción de unos inmuebles, por lo que dichos aportes corresponden a una inversión para la adquisición de bienes inmuebles (tangibles).

No obstante, para la Sala las inversiones realizadas por la señora Martha Isabel Ostos Cusba en el año 2008 se hicieron en un bien que no era solo de su propiedad, incumpliendo el beneficio de la deducción de que trata el artículo 158-3 del E.T. cuya aplicación es restrictiva, norma que condiciona la extensión de la deducción frente a las inversiones ejecutadas por el contribuyente en sus propiedades, esto es, dichas

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

inversiones se adquieren para formar parte del patrimonio del contribuyente y se incorpore a la actividad productora de renta.

En suma, si bien la señora Martha Isabel Ostos Cusba realizó unos aportes para la construcción de bienes inmuebles, lo cierto es que para el año 2008 el lote sobre el cual se hizo no era solo de su propiedad, y como quedó demostrado hasta cuando efectuó respuesta al requerimiento especial, es decir el 3 de febrero de 2012, la situación seguía siendo la misma, el lote era de propiedad de la contribuyente y de la señora Paola Andrea León Ostos.

En efecto, para el año gravable en discusión la parte demandante tenía una inversión que se consolidaba una vez se construyera la obra, se le distribuyera la parte que le correspondía conforme a su aporte y participara en la actividad productora de renta, es por eso que la Sala no comprende como para el año 2008 la inversión realizada por la demandante podría participar en la actividad productora de renta de forma directa y permanente en un 100% tal como lo aduce el recurrente, si para ese año solo se tenía certeza que era propietaria del 50% de la construcción aun cuando hubiera hecho la totalidad de la inversión, además solo hasta el año 2009 las obras adelantadas fueron arrendadas, según consta en los contratos de arrendamiento allegados que obran a folios 210 a 217 del cuaderno de anexos.

Ahora, no hay que perder de vista que las inversiones efectivamente realizadas que son deducibles en los términos del artículo 158-3 del E.T. implica que los bienes adquiridos se incorporen al activo del contribuyente que solicita la deducción, de modo que, en el presente caso, las inversiones realizadas por la demandante solo se incorporarían, en calidad de activo para el año gravable 2008, en un 50%, tal como lo señaló la entidad demandada, teniendo en cuenta que el lote sobre el cual se efectuó la construcción de la obra, de la cual pretende la deducción no es solo de su propiedad.

En consecuencia, procedía la modificación de la deducción por inversión en activos fijos hecha por la DIAN en la declaración de renta de la demandante del año gravable 2008.

Medio de Control	:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante	:	Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado	:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente	:	15238-33-33-001-2014-00067-01

5. De la sanción por inexactitud

La parte actora afirma que la sanción de inexactitud impuesta por la DIAN es improcedente, toda vez que cumple con los requisitos para la deducción por inversiones en activos fijos productivos.

Frente a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del ET dispone que esta procede cuando se incluyen costos de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor del contribuyente o responsable, entre otros supuestos; esta sanción se impone en un monto equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado por la Administración y el valor declarado. La norma citada prevé que la sanción no se configura cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Dado que, en el presente asunto, la demandante no demostró la procedencia de la deducción declarada, es evidente que debe soportar sanción por inexactitud, pues no se está frente a un error de apreciación o una diferencia de criterios en cuanto a las normas aplicables, sino que en este caso la demandante declaró hechos que no resultaron acreditados, específicamente, efectuó la deducción del 40% por inversión en activos fijos reales productivos.

Debe tenerse en cuenta que esta sanción no se fundamenta en un error de apreciación o una diferencia de criterios en cuanto a las normas aplicables, sino que en este caso la demandante declaró hechos que no resultaron verdaderos, al incluir una deducción que no se configura.

No obstante, atendiendo las recientes posturas jurisprudenciales del Consejo de Estado sobre la aplicación de oficio del principio de favorabilidad contemplado en el párrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, según el cual, se aplica el régimen sancionatorio favorable **aun cuando sea posterior**, resulta procedente acudir al artículo 288 de la referida Ley que dispone que la sanción por inexactitud es equivalente al **cien por ciento (100%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por la contribuyente.

La Sección Cuarta con ponencia de la Consejera doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, en sentencia proferida el 9 de marzo de 2017, en el proceso radicado bajo el N° 05001-23-31-000-2007-00272-01 (19823) promovido por CONIX S.A. contra la DIAN, expuso al referirse a la sanción de inexactitud:

“(…) Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria²⁹.

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido: (…)

(…)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, **procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.**

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó.” Resaltado fuera de texto

En sentencia proferida el 20 de febrero de 2017 con ponencia del Consejero doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez en el proceso radicado bajo el número 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089), actor Oscar Enrique Pérez Sánchez y demandado DIAN, dijo:

“4.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

²⁹ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.2. En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas, como se confirmó en el análisis antes efectuado.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte, y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

4.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³⁰, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario³¹, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.”

En este caso, la DIAN liquidó la sanción por inexactitud con el 160% pero se acudirá a la nueva legislación para reducirla al 100%³².

6. Costas y agencias en derecho

En materia de costas, el Consejo de Estado, Sección Segunda, Subsección “A” en sentencia de 7 de abril de 2016, con ponencia del Consejero Doctor William Hernández Gómez, dentro del proceso con Radicación: 13001-23-33-000-2013-00022-01 Número Interno: 1291-2014, Actor: José Francisco Guerrero Bardi,

³⁰ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

³¹ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

³² Folio 284 cuaderno de anexos

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Demandado: Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social – UGPP - Caja Nacional de Previsión Social – Cajanal EICE, en Liquidación, (Hoy liquidada), precisó:

“(…) El análisis anterior permite las siguientes conclusiones básicas sobre las costas:

- a) El legislador introdujo un cambio sustancial respecto de la condena en costas, al pasar de un criterio “subjetivo” –CCA- a uno “objetivo valorativo” –CPACA-.
- b) Se concluye que es “objetivo” porque en toda sentencia se “dispondrá” sobre costas, es decir, se decidirá, bien sea para condenar total o parcialmente, o bien para abstenerse, según las precisas reglas del CGP.
- c) Sin embargo, se le califica de “valorativo” porque se requiere que en el expediente el juez revise si las mismas se causaron y en la medida de su comprobación. Tal y como lo ordena el CGP, esto es, con el pago de gastos ordinarios del proceso y con la actividad del abogado efectivamente realizada dentro del proceso. Se recalca, en esa valoración no se incluye la mala fe o temeridad de las partes.
- d) La cuantía de la condena en agencias en derecho, en materia laboral, se fijará atendiendo la posición de los sujetos procesales, pues varía según sea la parte vencida el empleador, el trabajador o el jubilado, estos últimos más vulnerables y generalmente de escasos recursos, así como la complejidad e intensidad de la participación procesal (Acuerdo núm. 1887 de 2003 Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura).
- e) Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas, por lo que el juez en su liquidación no estará atado a lo así pactado por éstas.
- f) La liquidación de las costas (incluidas las agencias en derecho), la hará el despacho de primera o única instancia, tal y como lo indica el CGP³³, previa elaboración del secretario y aprobación del respectivo funcionario judicial.
- g) Procede condena en costas tanto en primera como en segunda instancia”.

La DIAN impuso la sanción por inexactitud equivalente al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar cuando procedía en un 100%, razón por la cual resulta procedente la aplicación del numeral 5° del artículo 365 del CGP, que prevé en caso que prospere parcialmente la demanda, como aquí ocurrió, que el juez podrá abstenerse de condenar en costas.

De manera que no se condenará en costas en esta instancia.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Boyacá, Sala de Decisión No. 2, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

³³ “**ARTÍCULO 366. LIQUIDACIÓN.** Las costas y agencias en derecho serán liquidadas de manera concentrada en el juzgado que haya conocido del proceso en primera o única instancia, inmediatamente quede ejecutoriada la providencia que le ponga fin al proceso o notificado el auto de obediencia a lo dispuesto por el superior, con sujeción a las siguientes reglas:(…)”

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

RESUELVE

PRIMERO. REVOCAR PARCIALMENTE la sentencia de 18 de octubre de 2016 proferida por el Juzgado Segundo Administrativo del Circuito Judicial de Sogamoso, que negó las pretensiones de la demanda y en su lugar se dispone:

SEGUNDO. Declarar la **nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412012000021 del 13 de Julio de 2012 y de la Resolución No. 262012013000001 de 23 de septiembre de 2013 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, expedidas respectivamente por la Gestora III y el Director Seccional de Impuestos y Aduanas de Sogamoso, en relación con la sanción por inexactitud.

TERCERO. Como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, **tener** como liquidación del impuesto de la renta del año 2008 el valor de seis millones cuatrocientos noventa y tres mil pesos (\$6'493.000) por concepto de SANCIONES, por las razones expuestas en la parte motiva.

CUARTO. Negar las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

QUINTO. Sin condena en costas en esta instancia.

SEXTO. Una vez en firme la presente providencia, por secretaría envíese el expediente al despacho de origen

Esta providencia fue estudiada y aprobada en Sala de decisión No 2 de la fecha.

Notifíquese y cúmplase

LUÍS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
Magistrado

Medio de Control : Nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante : Martha Isabel Ostos Cusba
Demandado : Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN
Expediente : 15238-33-33-001-2014-00067-01

Directa con finis
CLARA ELISA CIFUENTES ORTÍZ
Magistrada

[Signature]
JOSÉ ASCENCIÓN FERNÁNDEZ OSORIO
Magistrado

Las anteriores firmas hacen parte del proceso radicado No. 15238-33-33-001-2014-00067-01

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO
DE BOYACÁ
NOTIFICACIÓN POR ESTADO
El auto anterior se notifica por estado
No. 194 de hoy: 15 NOV 2019
EL SECRETARIO *[Signature]*