



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., quince (15) junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 54001233100020080023102 (21368)

Actor: TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. – TRASÁN S.A.

NIT: 890502669-0

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

Asunto: Impuesto de renta año gravable 2003

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 4 de abril de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que se declaró inhibido para decidir frente a unos actos y negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

«**PRIMERO. Inhíbese** (sic) la Sala de pronunciamiento alguno respecto de la pretensión de nulidad de los actos denominados: Resolución No. 001 del 24 de enero de 2005 del Despacho del Administrador Local de Impuestos Nacionales de Cúcuta, “Por medio de la cual se ordena una diligencia de registro”; la Resolución No. 011 del 10 de noviembre de 2005, emanada del Despacho del Administrador de Impuestos Nacionales de Cúcuta, “POR MEDIO DE LA CUAL SE ORDENA UNA DILIGENCIA DE REGISTRO”; la Resolución No. 10568 del Administrador Local de Impuestos Nacionales de

Cúcuta, “Por medio de la cual se ordena una diligencia de registro”; el Emplazamiento para corregir No. 070632005000002 del 30 de marzo del 2005 emanado de la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales Local de Cúcuta; y el Requerimiento Especial N° 0706320006000024 del 22 de marzo del 2006, emanada de la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales de Cúcuta, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

SEGUNDO: Niéguese (sic) las pretensiones de la demanda de la referencia incoada por la sociedad TRASAN S.A. en contra de la DIAN, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

[...]»

ANTECEDENTES

El 1 de abril de 2004, TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. – TRASÁN S.A. presentó la declaración de renta por el año gravable 2003, con beneficio de auditoría. En esta determinó unos ingresos brutos de \$2.721.097.000, unas deducciones de \$2.518.567.000, un impuesto a cargo de \$70.885.000 y un total saldo a pagar de \$88.914.000¹.

Por Resolución 1 de 24 de enero de 2005, la DIAN ordenó una diligencia de registro a la actora, que se llevó a cabo el 3 de marzo de 2005².

Por Auto de apertura 7063200500303 de 15 de marzo de 2015, la DIAN inició investigación tributaria a TRASÁN S.A. por el programa denuncia de terceros.

El 31 de marzo de 2005, la DIAN notificó a la actora el emplazamiento para corregir³. El 20 de mayo de 2005, la demandante dio respuesta al emplazamiento⁴.

El 15 de septiembre de 2005, la DIAN decretó inspección tributaria⁵. El acta de inspección tributaria fue suscrita el 10 de marzo de 2006⁶.

¹ Folio 44 c.p.

² Folios 4 a 6 c.a. 14 y folios 171 a 179 c.a. 7

³ Folios 51 a 61 c.p.

⁴ Folios 132 a 134 c.a. 3

⁵ 117 c.a. 3

Por Resoluciones 10568 de 9 noviembre de 2005 y 11 de 10 de noviembre de 2005, la DIAN ordenó otras diligencias de registro, que se llevaron a cabo el 10 de noviembre de 2005⁷.

Previo requerimiento especial de 22 de marzo de 2006⁸, y su respuesta⁹, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 706420060000 de 19 de diciembre de 2006, en la que determinó ingresos por \$5.250.624.000, rechazó deducciones por \$238.403.000, determinó un total impuesto a cargo de \$1.039.661.000 y una sanción por inexactitud de \$1.705.046.000, para un total saldo a pagar de \$2.859.614.000¹⁰.

Por Resolución 70662007000015 de 27 de diciembre de 2007, la DIAN confirmó en reconsideración la liquidación oficial de revisión¹¹.

DEMANDA

TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. – TRASÁN S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“DECLARATIVAS

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos que a continuación relaciono: 1) Resolución N° 001 del 24 de Enero de 2005 emanada del Despacho del Administrador Local de Impuestos Nacionales de Cúcuta; 2) Resolución N° 011 del 10 de Noviembre de 2005, emanada del Despacho del Administrador de Impuestos Nacionales de Cúcuta; 3) Resolución N° 10568 del 09 de Noviembre de 2005, emanada del Subdirector de Fiscalización de la DIAN; 4) Emplazamiento para corregir N° 0706320050002 del 30 de marzo del 2005, emanado de la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta; 5) Requerimiento Especial N° 0706320060024 del 22 de Marzo del 2006, emanado de la División de Fiscalización de la Administración

⁶ Folios 7 a 13 c.a. 11

⁷ Folios 4 a 6 c.a. 14 y folios 171 a 179 c.a. 7

⁸ Folios 78 a 93 c.p.

⁹ 72 a 81 c.a. 12

¹⁰ Folios 96 a 129 c.p.

¹¹ Folios 172 a 202 c.p.

de Impuestos Nacionales Local Cúcuta; 6) Liquidación Oficial de Revisión Renta N° 07064200600055 del 19 de Diciembre de 2006, emanado de la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta; Resolución Recurso de Reconsideración que confirma N° 070662007000015 del 27 de Diciembre de 2007, emanado de la División Jurídica de la Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta.

SEGUNDA: Que, se declare la nulidad de los antecedentes administrativos de los actos atacados, expediente DT-2003-2005-000303.

TERCERA: Que, como consecuencia de las anteriores pretensiones se confirme la declaración privada de impuesto de renta N° 23600012004189 de fecha 01-04-04, correspondiente al año gravable 2003, por el impuesto de renta y complementarios presentada por TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRASAN S.A., con NIT 890.502.669-0.

CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRASAN S.A., con NIT 890.502.669-0, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

SEGUNDA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta a pagar a TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A., TRASAN S.A., con NIT 890.502.669-0, el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).

TERCERA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 171

del Código Contencioso Administrativo (Modificado por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998).

CUARTA: Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN -, Administración de Impuestos Nacionales Local Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dineros liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.

QUINTA: Que, se ordene a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN – a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo”.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209, 228 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 239-1, 615, 616, 617, 618, 689, 689-1, 720, 722, 742, y 779-1 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Firmeza de la declaración de renta por beneficio de auditoría

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, consagró el beneficio de auditoría por los años gravables 2000 a 2003, consistente en la reducción del plazo de firmeza de la declaración de renta a 12 meses en aquellos casos en los que el contribuyente incrementara el impuesto neto en un porcentaje igual o superior al doble de la inflación del respectivo periodo, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, siempre y cuando no se notificara emplazamiento para corregir.

Por su parte, el artículo 689 del Estatuto Tributario establece la garantía de que quien se acoja al beneficio de auditoría, solo puede ser fiscalizado si la investigación proviene de una selección basada en programas de computador.

Con fundamento en las anteriores normas, el 1 de abril de 2004 la actora presentó la declaración de renta por el año gravable 2003 con el beneficio de auditoría y determinó un impuesto cargo de \$70.885.000.

Sin embargo, en virtud de una denuncia de terceros, la DIAN inició investigación a la actora y el 1 de abril de 2005, notificó emplazamiento para corregir. Comoquiera que la investigación no se originó por la selección basada en programas de computador, la DIAN vulneró el debido proceso de la actora por violación de los principios de legalidad y buena fe. Por tanto, la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó son nulas y la declaración de renta presentada por la actora adquirió firmeza.

Las pruebas recaudadas en virtud de la diligencia de registro son nulas por violación del debido proceso

El artículo 779-1 del Estatuto Tributario establece que la resolución que ordena la diligencia de registro debe ser motivada. No obstante, las distintas resoluciones que ordenaron registros adolecen de falta y/o falsa motivación.

La motivación de la Resolución 1 de 24 de enero de 2005 es contradictoria, pues, de un lado, afirmó tener la información de la presunta evasión de impuestos y de otro, dejó entrever que no disponía de tal información.

Asimismo, en las Resoluciones 10568 de 9 de noviembre y 11 de 10 de noviembre de 2005 se señaló que la DIAN tenía conocimiento de posibles irregularidades tributarias de la actora, pero no se aclaró en qué consistían, ni se explicó cuáles fueron las verificaciones realizadas para llegar a esa conclusión. Además, a la actora no se le dio

traslado de las presuntas pruebas que motivaron la diligencia de registro para que pudiera ejercer el derecho de defensa.

De otra parte, también se configuró una irregularidad por parte del Comité de Coordinación que estudió la denuncia, pues el “formato de calificación de denuncia de terceros” fue diligenciado sin existir modelo, o cartilla guía de instrucción. En dicho formato, de manera amañada y sin fundamento normativo, se otorgaron 60 puntos a la actora, que es el puntaje mínimo para abrir investigación. Lo anterior denota una persecución en contra de ella.

No procede la adición de ingresos por “planillas vendidas”

El requerimiento especial y la liquidación de revisión adolecen de falsa motivación por cuanto adicionan ingresos con fundamento en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario, que por haber sido adicionado por el artículo 6 de la Ley 863 de 2003 no podía aplicarse para el año 2003, sino a partir del año 2004, en virtud del artículo 338 de la Constitución Política.

Además, con el fin de demostrar la realidad de los ingresos, la actora solicitó a la DIAN que practicara prueba contable, la cual no fue decretada, por lo que se violaron el debido proceso y el derecho de defensa de la demandante.

Error contable que incidió en la determinación de un mayor impuesto

La determinación oficial del mayor impuesto, como consecuencia de la adición de ingresos por “planillas vendidas” se basó en una presunción no fijada en la ley.

En efecto, la DIAN estableció el número de vehículos y el valor de las planillas diarias vendidas y determinó los ingresos de la actora por el año gravable 2003, a partir del supuesto de que los vehículos trabajan los 365 días del año, sin tener en cuenta que no trabajan todos los días y que sufren averías que obliga a repararlos y sacarlos de circulación varios días al mes. No obstante, al aceptar los costos por reposición de

vehículos y a pesar de que tuvo en cuenta todos los automotores, no aplicó los \$1000 por todos los días del año.

De otra parte, no se comprende por qué la DIAN adicionó ingresos por \$63.032.000 que fueron tomados de la cuenta CARTERA/CARTERA/AJUSTE.DBF con el argumento de que no están incluidos en el fondo de reposición, cuando, por el contrario, esta cuenta por cobrar corresponde a valores que la empresa debe aportar al fondo de reposición por vehículos que no trabajan en días determinados. Es decir, dicha cuenta corresponde a un gasto y no a un ingreso.

Asimismo, la liquidación de revisión presenta incongruencias que dificultaron el derecho de defensa de la actora. En la página 9 de dicho acto se lee que el total de ingresos determinados por la venta de planillas es de \$5.905.936.000, pero en la página 11 se afirma que los ingresos por ese concepto fueron de \$4.472.159.645. En este último folio también se lee que el valor por adicionar por ingresos es de \$2.058.788.675 y en el numeral 2 de la misma página se adicionan \$61.885.973, correspondientes a reafiliaciones para un total de ingresos de \$4.828.864.531, cifra registrada en el renglón 62 de la liquidación de revisión.

En la liquidación de revisión se lee que el valor declarado por TRASAN por ingresos por rutas es de \$2.413.370.970, pero en el cuadro 12 de la liquidación oficial de revisión se adicionaron ingresos sobre \$2.708.189.883, que es el valor declarado en el renglón 62 de la declaración de renta del año gravable 2003, pese a que la DIAN determinó como valor correcto \$2.413.370.970.

La DIAN desconoció el artículo 26 del Estatuto Tributario, pues determinó los ingresos sobre los valores netos. Esta norma establece que es sobre los ingresos brutos. Así, no es cierto lo afirmado en la página 13 de la liquidación oficial de revisión en el sentido de que el total de ingresos determinados corresponde a \$4.828.864.531, mientras que en el folio 9 se habla de ingresos por \$5.905.936.300.

De otro lado, se rechazó la deducción por pago del impuesto predial porque los bienes no están en cabeza de la actora, a pesar de que conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario es una expensa necesaria en la actividad productora de renta. Además, dicho requisito no está contemplado en la legislación tributaria como causal de rechazo de la deducción. Tampoco asiste razón a la DIAN cuando sostiene que para aceptar el gasto por pago del impuesto predial se debía exhibir la factura, pues, por no ser comerciante, el municipio no está obligado a expedir tal documento.

Igualmente, se rechazó la compra de un computador y de una impresora, por lo que se desconoció que ciertos activos sean depreciados en su totalidad en el año de adquisición y, en consecuencia, puedan ser solicitados como deducción. Asimismo, la DIAN rechazó donaciones a movimientos políticos, lo que desconoce el artículo 125-4 del Estatuto Tributario, que las acepta.

También se rechazaron deducciones por \$23.000.000, correspondientes al valor de trámites de tarjetas de operación ante el Ministerio de Transporte, porque no se expidió factura. Sin embargo, el Ministerio no está obligado a expedir facturas y, por tanto, esa exigencia es improcedente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹²:

Firmeza de la declaración de renta del año gravable 2003 en virtud del beneficio de auditoría

El artículo 689 del Estatuto Tributario, invocado por la demandante, no ha sido reglamentado por el Gobierno Nacional y es independiente del artículo 689-1 del mismo estatuto, que es el que se aplica a este asunto. En consecuencia, no es viable alegar la vulneración del artículo 689, porque a la actora no la investigó con base en la

¹² Folios 280 a 302 c.p.

selección de un programa de computador, pues el artículo 689-1 del E.T. no contempla ese requisito.

Por lo demás, con base en una denuncia de terceros, la DIAN abrió investigación a la actora, notificó el emplazamiento para corregir antes de que la declaración de renta adquiriera firmeza y profirió la liquidación oficial de revisión dentro de la oportunidad legal.

Las pruebas recaudadas en virtud de la diligencia de registro no son nulas

De conformidad con el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, las resoluciones que ordenaron la diligencia de registro estuvieron debidamente motivadas, ya que en ellas se justificó la necesidad de la diligencia por cuanto había una denuncia de terceros y pruebas que demostraban una presunta evasión de impuestos. Así, no es cierto que la diligencia de registro se deba a una persecución a la demandante o a un capricho de la DIAN, sino al cumplimiento de los deberes de la Administración para el debido recaudo de los impuestos.

No era necesario el traslado de las pruebas que dieron origen al registro, pues las diligencias adelantadas hasta ese momento formaban parte de una investigación preliminar para determinar si existía o no mérito para fiscalizar a la actora.

En cuanto a la supuesta irregularidad del Comité de Coordinación que estudió la denuncia y concluyó con la elaboración del formato de denuncia de terceros sin existir guía o cartilla de diligenciamiento, la DIAN precisó que la calificación se realizó con fundamento en las pruebas aportadas. Además, conforme con la Orden Marco de Fiscalización, las decisiones adoptadas por el Comité deben constar en un acta numerada, que debe contener los hechos tratados y la firma de los asistentes y su guarda y custodia corresponden al jefe de la división o a quien este designe, sin más formalidades.

Procedencia de la adición de ingresos por “planillas vendidas”

Los actos demandados se profirieron con fundamento en hechos probados, conforme con el artículo 742 del Estatuto Tributario. La actora no desvirtuó los planteamientos de la DIAN expuestos en el requerimiento especial, por lo que se profirió liquidación de revisión. En consecuencia, no es cierto que haya aplicado una presunción inexistente en la norma tributaria.

Por el contrario, en la inspección tributaria se realizaron cruces de información respecto de los dineros recaudados con destino al fondo de reposición del equipo automotor. Igualmente, se analizaron los ingresos, los gastos y deducciones y se estableció que era procedente modificar la declaración de renta de la actora.

Supuestos errores de tipo contable en la diligencia de registro que incidieron en la determinación de un mayor impuesto

La actora tiene por objeto social prestar el servicio público de transporte automotor y, para ello, vincula vehículos de propiedad de terceros. Conforme con el artículo 15 de la Ley 688 de 2001, los propietarios de los vehículos vinculados a empresas de transporte colectivo de pasajeros están obligados a pagar diariamente a dichas empresas una cuota para el programa de reposición de vehículos previsto en el artículo 7 de la Ley 105 de 1993.

De este modo, los ingresos adicionados por la DIAN son el resultado de multiplicar el número de vehículos vinculados a TRASAN por el valor de la cuota de participación que cada uno de ellos debía pagar. Por lo anterior, no es cierto que la DIAN haya aplicado una presunción inexistente para adicionar ingresos por ese concepto.

La adición de ingresos por \$63.032.000 correspondiente a placas de vehículos, registrados en el archivo CARTERA/CARTERA/AUSENTES DBF, se hizo porque no estaban incluidos en los reportes mensuales del fondo de reposición, por lo que solo se reconocieron \$206.811.903 por aportes a dicho fondo, suma que fue descontada del total de los ingresos recibidos por concepto de planillas vendidas.

No se configura la presunta incongruencia del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, toda vez que la determinación de ingresos por \$4.472.159.645 por el servicio de transporte fue comparada con lo contabilizado por la actora, esto es, \$2.413.370.970 y se estableció una diferencia de \$2.058.788.675, como se consignó en el cuadro del folio 11 de la liquidación de revisión.

No se comprende el interrogante de la demandante frente a la adición de ingresos por reafiliación, pues en el punto 2 del anexo 1 de la liquidación de revisión se dejó claro que hubo una omisión de ingresos de \$61.885.973 por ese concepto y en el punto 3, total ingresos operacionales, se explicó que en el cuadro del folio 12 está la modificación de los ingresos brutos operacionales, de acuerdo con lo contabilizado en la cuenta 4145 transporte, almacenamiento y comunicación, más la adición de ingresos omitidos por venta de planillas y reafiliaciones. Si bien es cierto que estos valores se adicionaron a los \$2.708.189.883, valor declarado por el actora en el renglón 62 “ingresos brutos operacionales” de la declaración de renta, esto quedó claramente explicado en la liquidación de revisión.

Frente al supuesto desconocimiento del artículo 26 del Estatuto Tributario, se precisa que el valor registrado en el folio 9 de la liquidación de revisión corresponde al total de ingresos determinado por venta de planillas por \$5.905.936.300, una vez descontado el valor que se le reconoció por aportes al fondo de reposición por \$206.811.903 y por pagos laborales por \$1.226.964.752. Por lo tanto, en el folio 11 de la liquidación oficial de revisión aparecen los ingresos netos por servicios de transporte –venta de planillas- por \$4.472.159.645, cifra que se comparó con lo contabilizado en la cuenta 4145, y se estableció una omisión de ingresos por \$2.058.788.675, más la adición de ingresos omitidos por venta de planillas y por reafiliación por \$2.120.674.648. Estos ingresos omitidos, sumados a los ingresos de la liquidación privada renglón 62, dan un total de ingresos brutos operacionales de \$4.828.864.531, registrado en el folio 13 de la liquidación de revisión.

Así pues, existe suficiente claridad frente a estas cifras y lo que intenta la actora es crear confusión.

Procede el rechazo de la deducción por el pago del impuesto predial porque los predios no son de la actora. Además, en el renglón activos fijos depreciables por concepto de terrenos y edificios no figura valor alguno, y conforme con el artículo 115 del Estatuto Tributario, las deducciones por el pago del impuesto predial proceden siempre y cuando tengan relación de causalidad con la actividad productora de renta, que se hayan pagado efectivamente y que se encuentren debidamente soportados.

Frente a la presunta vulneración del artículo 771-2 del E.T., no es cierto que la DIAN haya exigido la factura del impuesto predial y que el municipio estuviera obligado a expedir factura conforme con el artículo 615 del E.T.

También se rechazó la deducción por la compra de un computador y una impresora, pues conforme con el PUC y las normas fiscales, dichos equipos debieron contabilizarse como activos fijos de la actora y no como gasto administrativo de la empresa (artículo 60 E.T.).

Tampoco se reconocieron las donaciones a movimientos políticos por cuanto no se cumplieron los requisitos de los artículos 125-1 a 125-4 del E.T. Además, no se aportó prueba de la certificación del movimiento político que respalde el supuesto monto donado.

En lo que respecta a la afirmación de la demandante frente al contenido de las hojas 17 y 18 de la liquidación de revisión, en dicho acto se indicó que las deducciones fueron rechazadas por falta de soporte legal.

Frente a la presunta vulneración del artículo 338 de la Constitución Política, se precisa que en el folio 20 de la liquidación oficial de revisión no se encuentra registrado el valor mencionado por la demandante, por lo que no es posible controvertir ese argumento.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió de pronunciarse frente a las resoluciones por las cuales se ordenaron las diligencias de registro. También se inhibió de decidir sobre la legalidad del emplazamiento para corregir y del requerimiento especial. Ello, por cuanto todos son actos de trámite.

Además, negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones¹³:

El emplazamiento para corregir sí interrumpió el término especial de firmeza de la declaración de renta, puesto que el beneficio de auditoría al que pretendía acogerse la actora es el del artículo 689-1 y no el del artículo 689 del Estatuto Tributario. La primera norma no contempla que la investigación se inicie con base en la selección de un programa de computador.

La regla contenida en el artículo 689 del E.T. está condicionada a que, mediante decreto reglamentario, el Gobierno Nacional señale las condiciones y porcentajes que garanticen que la declaración de renta solamente sería revisable con base en la selección de programas de computador, reglamentación que no se ha expedido. Por lo anterior, sí había lugar a abrir investigación a la actora con base en el programa de denuncia de terceros.

No hubo violación del debido proceso por la presunta falta de motivación de las resoluciones que ordenaron la diligencia de registro, pues dichos actos son preparatorios y no definitivos. Por lo mismo, sobre ellos no se puede hacer un juicio de legalidad.

Tampoco asiste razón a la actora en el sentido de que la DIAN aplicó una presunción inexistente para calcular diariamente la cuota de participación (planillas), pues aunque los vehículos puedan estar inactivos, sus propietarios deben pagar a TRASÁN una cuota diaria de coparticipación, conforme se estableció contractualmente y lo prevé el artículo 48 del Decreto 170 de 2001.

¹³ Folios 459 a 468 c.p.

Para establecer el número de vehículos vinculados a la actora, la DIAN recolectó información de distintas entidades públicas, como la Secretaría de Tránsito y Transporte de San José de Cúcuta, la Dirección Territorial del Ministerio de Transporte de Norte de Santander y la Oficina de Transporte Público Metropolitano del Área Metropolitana de Cúcuta. En dicha información encontró que la demandante efectuó aportes a los fondos de reposición por un determinado número de vehículos sobre los que calculó los ingresos por pago de la cuota diaria de coparticipación.

Esta supuesta “presunción” tiene soporte en el artículo 15 de la Ley 688 de 2001, que conduce a concluir que los vehículos aportantes al fondo de reposición están vinculados a la actora.

Contrario a lo sostenido por la demandante, la investigación tributaria de la DIAN está soportada en pruebas debidamente recaudadas, que no provienen exclusivamente de las diligencias de registro, pues lo que se determinó en estas es que la información contable de la actora no corresponde a la realidad. Asimismo, la demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia en los siguientes términos¹⁴:

La posición del Tribunal de que el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689 del Estatuto Tributario es diferente al del artículo 689-1 del mismo estatuto desconoce la sentencia C-992/01, según la cual, el beneficio de auditoría es un mecanismo para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias que tiene como contraprestación la reducción del plazo de firmeza de la declaración y la garantía de que la selección para la investigación debe hacerse mediante programas de computador. Por lo tanto, no es legal que la investigación hecha a la actora se haya iniciado por denuncia de terceros.

¹⁴ Folios 471 a 482

Las pruebas documentales aportadas por la actora no fueron tenidas en cuenta por la DIAN ni por el Tribunal, pues no se dio credibilidad a la contabilidad de la demandante, que constituye plena prueba en su favor, según el artículo 774 del Estatuto Tributario y la sentencia C-062/08. Tampoco se valoró el dictamen pericial, que no fue objetado por la DIAN.

No tiene asidero jurídico que la información contable de la actora no corresponde a la realidad porque la DIAN se negó a decretar la inspección tributaria y contable solicitada por la actora.

No es cierto que la actora haya percibido ingresos superiores a los declarados, pues en la vía gubernativa y en el proceso demostró que la DIAN adicionó ingresos con base en presunciones inexistentes.

No se comparte la apreciación del Tribunal en el sentido de que si bien puede ser cierto que los vehículos están inactivos durante algunos días, ello no releva a su propietario de pagarle a TRASÁN la cuota diaria de coparticipación, conforme se estableció contractualmente y lo dispone el artículo 48 del Decreto 170 de 2001. Ello, por cuanto debe tenerse en cuenta el dictamen pericial y el artículo 742 del Estatuto Tributario que establece la necesidad de que las decisiones adoptadas por la Administración se fundamenten en hechos probados.

También se desconocieron los artículos 711 y 712 del E.T. por cuanto la DIAN profirió la liquidación oficial de revisión sin efectuar un análisis serio de las objeciones de la actora sobre la adición de ingresos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **demandada** reiteró, en términos generales, los argumentos de la contestación de la demanda¹⁵.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, por los cuales la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2003.

En concreto, determina si se configuró la firmeza de la declaración de renta, por no haberse adelantado la fiscalización con base en la selección de un programa de computador, como lo prevé el artículo 689 del Estatuto Tributario, sino, como consecuencia de una denuncia de terceros. Igualmente, decide si procedía la adición de ingresos, para lo cual también define si las pruebas existentes corroboran o no dicha adición.

Firmeza de la declaración de renta del año gravable 2003 por beneficio de auditoría¹⁶

La facultad general para establecer el beneficio de auditoría de las declaraciones tributarias está prevista desde la expedición del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 30 de marzo de 1989), que en el artículo 689 dispuso lo siguiente¹⁷:

¹⁵ Folios 493 a 496.

¹⁶ Sobre este tema se reitera la sentencia de 3 de junio de 2015, exp. 19312, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez que resolvió un asunto similar entre las mismas partes, pero en relación con el impuesto de renta del año gravable 2004.

¹⁷ Esta norma recogió una parte del artículo 18 de la Ley 50 de 1984 “*Por la cual se dictan normas para proveer al financiamiento del Presupuesto Público, al fortalecimiento de los Fiscos Municipales, se conceden unas facultades, se hace una cesión y se dictan otras disposiciones*” que al respecto disponía lo siguiente:

“ARTÍCULO 689. FACULTAD PARA ESTABLECER BENEFICIO DE AUDITORÍA. Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el Gobierno Nacional señalará, mediante reglamentos, las condiciones y porcentajes en virtud de los cuales se garantice a los contribuyentes que incrementen su tributación, que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, proviene de una selección basada en programas de computador.”

La norma en mención facultó al Gobierno Nacional para fijar las condiciones y porcentajes que, mediante el incremento de la tributación, garanticen que la fiscalización de las declaraciones solo puede provenir de una selección basada en programas de computador. No obstante, el artículo 689 del E.T. no ha sido reglamentado y, por tanto, los contribuyentes no han podido acogerse al beneficio de auditoría previsto en dicha norma.

Al resolver un asunto similar entre las mismas partes, relacionado con el impuesto de renta del año gravable 2004, en fallo de 3 de junio de 2015¹⁸, que reiteró la sentencia de 25 de junio de 2012¹⁹, la Sala dijo que una interpretación sistemática de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN del artículo 684 del Estatuto Tributario con el beneficio de auditoría del artículo 689 del E.T. permite concluir que independientemente de que la declaración cobijada con el beneficio de auditoría pueda ser seleccionada por un programa de computador, esta no se encuentra excluida del control fiscal, puesto que en ejercicio de esas amplias facultades, la DIAN puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria.

Artículo 18. Con el fin de estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, el Gobierno Nacional, en los reglamentos, podrá reducir la información tributaria de la declaración de renta para aquellos contribuyentes que incrementen su tributación en los porcentajes que al respecto se señalen. El Gobierno señalará, mediante reglamentos, las condiciones en virtud de las cuales, se garantice a tales contribuyentes que la investigación que da origen a la liquidación de revisión, debe provenir de una selección basada en programas de computador.

¹⁸ Exp. 19312, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹⁹ Exp. 17701, C.P. William Giraldo Giraldo.

Por su parte, el artículo 22 de la Ley 488 de 1998, adicionó al Estatuto Tributario el artículo 689-1 y creó, de manera independiente, el beneficio de auditoría por el año gravable 1998, en los siguientes términos:

«**Artículo 22.** Beneficio de auditoría para el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable de 1998.

Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

ARTÍCULO 689-1. BENEFICIO DE AUDITORÍA POR EL AÑO GRAVABLE DE 1998. La liquidación privada del año gravable de 1998 de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en un porcentaje mínimo del treinta por ciento (30%) frente al impuesto neto de renta del año gravable 1997, quedará en firme dentro de los seis (6) meses siguientes a su presentación oportuna, siempre y cuando cancelen el valor a cargo por dicha vigencia dentro de los plazos que se señalen para el efecto. Dicho término de firmeza no será aplicable en relación con las liquidaciones privadas del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, correspondiente a los períodos comprendidos en el año 1998, las cuales se registrarán en esta materia por lo previsto en los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario».

El beneficio de auditoría creado por el artículo 689-1 del Estatuto Tributario consistió básicamente en la disminución del término de firmeza de la declaración tributaria, previsto en el artículo 714 del mismo estatuto, a cambio del incremento del impuesto a cargo del contribuyente.

El artículo 17 de la Ley 633 de 2000 modificó el artículo 689-1 del E.T. y dispuso que para los años gravables 2000 a 2003, los contribuyentes de renta que incrementaran el impuesto neto en por lo menos un porcentaje equivalente a 2 veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, tenían derecho a la firmeza de su declaración si **i) dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración no se notificaba emplazamiento para corregir**, ii) la declaración se presentaba debida y oportunamente y ii) el pago del impuesto también fuera oportunamente efectuado²⁰.

²⁰ El beneficio de auditoría fue modificado también por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003, que contempló que el beneficio sería aplicable, igualmente, por los años gravables de 2004 a 2006.

El inciso segundo del artículo 689-1 del E.T. previó que el término especial de firmeza era aplicable a las declaraciones de retención en la fuente e IVA correspondientes a los períodos contenidos en el año gravable del denuncia rentístico sometido al beneficio de auditoría. Sin embargo, ese inciso fue derogado por el artículo 69 de la Ley 836 de 2003.

Así, el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario permite un término menor de firmeza de la declaración como contraprestación por el pago de un mayor impuesto. La contrapartida por ese pago mayor no es la posibilidad de que la declaración sea investigada solo como consecuencia de los programas de fiscalización de la DIAN, sino, se reitera, la reducción del término general de firmeza de la declaración.

A partir del año 1998, los contribuyentes que se acogieron al beneficio de auditoría solo podían hacerlo con base en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, que, se insiste, es diferente al beneficio de auditoría del artículo 689 E.T., que hasta este momento no ha podido aplicarse por falta de reglamentación.

Por lo tanto, en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización que tiene la DIAN para la correcta determinación de los tributos, esta entidad puede fiscalizar las declaraciones tributarias que se acogen al beneficio de auditoría. Por ello, es factible que las investigaciones tributarias se inicien, como en este caso, con base en una denuncia de terceros, pues, en general, la DIAN puede “[a]delantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados”, como lo prevé el artículo 684 literal b) del Estatuto Tributario.

Es de anotar que en la sentencia de 3 de junio de 2015²¹, la Sala precisó que el beneficio de auditoría del artículo 689 del Estatuto Tributario es distinto de la del

Asimismo, fue modificado por el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006 que prorrogó el beneficio por 4 años a partir del 2007 y por el artículo 33 de la Ley 1430 de 2010, que estableció que el beneficio también aplicaría por los años 2011 y 2012.

²¹ Exp. 19312, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

artículo 689-1 del E.T., pues el primero está sujeto a la reglamentación que expida el ejecutivo, lo cual no se ha hecho, por lo que solo es posible aplicar el beneficio de auditoría del último artículo, criterio que se reitera en esta oportunidad.

De otra parte, la actora señala que la sentencia apelada desconoce el fallo C-992/01 de la Corte Constitucional, por cuanto en este se dijo que para quienes se acogen al beneficio de auditoría, la investigación tributaria debe ser consecuencia de la selección de programas de computador.

Al respecto, en la sentencia C-992/01 se precisó que el beneficio de auditoría es *“un mecanismo para estimular el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, el legislador estableció que, como contraprestación al aumento de la tributación por parte del contribuyente, se aplicarán unas limitaciones a la iniciativa de modificación del impuesto por parte de la administración, consistentes en la reducción a 12 meses del plazo para la firmeza de la liquidación privada y la garantía de que la selección para investigación con miras a realizar una liquidación de revisión, será efectuada por programas de computador”*.

La anterior consideración se realizó al estudiar la constitucionalidad de varios artículos de la Ley 633 de 2000, que, como se precisó, estableció en su artículo 17 el beneficio de auditoría por los años 2000 a 2003. La sentencia no analizó la constitucionalidad del artículo 689 del Estatuto Tributario, que es la norma que prevé que el efecto del beneficio de auditoría es que solo puede fiscalizarse la declaración como consecuencia de la selección por programas de computador. Ello, porque no hace parte de la Ley 633 de 2000.

Sin embargo, para estudiar la exequibilidad del artículo 4 de la Ley 633 de 2000, que estableció un beneficio de auditoría especial por activos poseídos en el exterior y no declarados,²² la Corte Constitucional se refirió a los artículos 689 y 689-1 del E.T y

²² **Artículo 4º. Beneficio especial de auditoría.** Las liquidaciones privadas de los años gravables 2000 y anteriores de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, que incluyan en su declaración correspondiente al año gravable 2000, activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre del año 1999 y

definió el beneficio de auditoría en los términos ya precisados. Esta definición corresponde a un *obiter dicta* o criterio auxiliar que no es obligatorio por no hacer tránsito a cosa juzgada constitucional, en los términos del artículo 46 de la Ley 270 de 1996²³.

En ese orden de ideas, y teniendo en cuenta que **el 1 de abril de 2004**, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2003 y se acogió al beneficio de auditoría²⁴, el plazo para notificar el emplazamiento para corregir vencía el 1 de abril de 2005. Por lo tanto, el emplazamiento para corregir notificado el 31 de marzo de 2005²⁵ fue oportuno y suspendió el término de firmeza de dicha declaración. No prospera el cargo.

no declarados, quedarán en firme dentro de los cuatro (4) meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración del año 2000, en relación con la posible renta por diferencia patrimonial, con la adición de ingresos correspondientes a tales bienes y a los ingresos que les dieron origen, siempre y cuando no se haya notificado requerimiento especial en relación con ingresos diferentes o los originados por comparación patrimonial y se cumpla con las siguientes condiciones:

1. Presentar la declaración de renta del año 2000 y cancelar o acordar el pago de la totalidad de los valores a cargo, dentro de los plazos especiales que se señalen para el efecto, los cuales vencerán a más tardar el 9 de abril del año 2001.

2. Liquidar y pagar en un recibo oficial de pago en bancos, un valor equivalente al tres por ciento (3%) del valor patrimonial bruto de los activos representados en moneda extranjera, poseídos en el exterior a 31 de diciembre de 1999, que se incluyan en el patrimonio declarado a 31 de diciembre del año 2000. Este valor no podrá ser afectado por ningún concepto.

3. En el caso de contribuyentes que pretendan acogerse al beneficio y no hayan declarado por los años gravables 1999 y anteriores, presentar en debida forma estas declaraciones y cancelar o acordar el pago de los valores a cargo que correspondan por concepto de impuestos, sanciones, intereses y actualización, a más tardar el 9 de abril del año 2001.

Del porcentaje mencionado en el numeral segundo de este artículo, dos (2) puntos serán cancelados a título de impuesto sobre la renta y un (1) punto como sanción por la omisión de activos de que trata el artículo 649 del Estatuto Tributario.

La preexistencia a 31 de diciembre de 1999 de los bienes poseídos en el exterior, se entenderá demostrada con su simple inclusión en la declaración de renta del año 2000.

Cumplidos los supuestos señalados en el presente artículo y en firme las liquidaciones privadas en relación con los conceptos señalados en el inciso primero de este artículo, el contribuyente no podrá ser objeto de investigaciones ni sanciones cambiarias, por infracciones derivadas de divisas que estuvieren en el exterior antes del primero de agosto del año 2000, siempre y cuando a la fecha de vigencia de esta ley no se hubiere notificado pliego de cargos respecto de tales infracciones.

²³ **LEY 270 DE 1996, ARTÍCULO 46. CONTROL INTEGRAL Y COSA JUZGADA CONSTITUCIONAL.** En desarrollo del artículo 241 de la Constitución Política, la Corte Constitucional deberá confrontar **las disposiciones sometidas a su control** con la totalidad de los preceptos de la Constitución.

²⁴ Para el año gravable 2003, estaba vigente el beneficio de auditoría del artículo 689-1 del E.T con la modificación artículo 17 de la Ley 633 de 2000.

Adición de ingresos por “planillas vendidas”

Según la demandante, la DIAN adicionó ingresos por venta de planillas con base en una presunción inexistente en la ley, consistente en que todos los vehículos afiliados a la empresa le pagaban a la actora, todos los días del año, la cuota de coparticipación, también denominada planilla, con base en la siguiente fórmula: número de vehículos afiliados a la empresa por la cuota diaria de coparticipación por el número de días del año. Agregó, que la DIAN no tuvo en cuenta que varios días al mes los automotores salían de circulación por imperfectos mecánicos o por descanso de los conductores.

El objeto social principal de la actora es “*prestar el servicio público de transporte automotor en todas sus modalidades*”²⁶.

De acuerdo con el artículo 3 de la Ley 105 de 1993²⁷, el servicio transporte público automotor es una industria encaminada a garantizar la movilización de personas o cosas por medio de vehículos **apropiados** a cada una de las infraestructuras del sector, en condiciones de libertad de acceso, calidad y seguridad de los usuarios sujeto a una contraprestación económica. El servicio puede ser prestado con vehículos propios o de terceros, en este caso, mediante contratos de vinculación, de conformidad con los artículos 47 y 48 del Decreto 170 de 2001²⁸.

²⁵ Folios 51 a 61 c.p.

²⁶ Folio 39 reverso c.p.

²⁷“Por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones”.

²⁸ **Decreto 170/2001, ARTÍCULO 47.-Vinculación.** La vinculación de un vehículo a una empresa de transporte público es la incorporación de este al parque automotor de dicha empresa. Se formaliza con la celebración del respectivo contrato entre el propietario del vehículo y la empresa y se oficializa con la expedición de la tarjeta de operación por parte de la autoridad de transporte competente.

Decreto 170/2001, ARTÍCULO 48.-Contrato de vinculación. El contrato de vinculación del equipo se registrará por las normas del derecho privado debiendo contener como mínimo las obligaciones, derechos y prohibiciones de cada una de las partes, causales de terminación y preavisos requeridos para ello, así como aquellas condiciones especiales que permitan definir la existencia de prórrogas automáticas y los mecanismos alternativos de solución de conflictos. Igualmente el clausulado del contrato deberá contener en forma detallada los ítems que conformarán los cobros y pagos a que se comprometen las partes y su periodicidad. De

El artículo 7 de la Ley 105 de 1993 establece que las empresas de carácter colectivo de pasajeros y/o mixto y las organizaciones de carácter cooperativo y solidario de la industria del transporte están obligadas a ofrecer a los propietarios de vehículos, programas periódicos de reposición y a establecer y reglamentar fondos que garanticen la reposición gradual del parque automotor, prevista en el artículo 6 de la citada ley²⁹.

Por su parte, el artículo 15 de la Ley 688 de 2001³⁰ dispone que los propietarios de los vehículos de servicio público de transporte colectivo de pasajeros de radio de acción metropolitano y/o urbano están obligados **a entregar diariamente** el aporte al fondo de reposición, ya sea **a la empresa a la que tengan afiliado el vehículo** o directamente al Fondo. En el último caso, deberán presentar **diariamente** su recibo de consignación, el porcentaje del producido diario correspondiente a la recuperación de capital del día anterior. El incumplimiento de las anteriores obligaciones dará lugar a la no entrega de la orden de despacho por parte de la empresa, hasta tanto se cumpla con dichas obligaciones.

En un hecho no discutido en el proceso, que por el año gravable 2003 la actora vinculó a su empresa vehículos de terceros. En la cláusula 7 de los contratos de vinculación de vehículos las partes estipularon lo siguiente³¹:

acuerdo con esta, la empresa expedirá al propietario del vehículo un extracto que contenga en forma discriminada los rubros y montos cobrados y pagados, por cada concepto. Cuando el vehículo haya sido adquirido mediante arrendamiento financiero-leasing, el contrato de vinculación lo suscribirá el poseedor del vehículo o locatario, previa autorización expresa del representante legal de la sociedad de leasing.

²⁹ **Ley 105 de 1993, artículo 6º.** Reposición del Parque Automotor del Servicio Público de pasajeros y/o mixto. La vida útil máxima de los vehículos terrestres de servicio público colectivo de pasajeros y/o mixto será de veinte (20) años. Se excluyen de esta reposición el parque automotor de servicio público colectivo de pasajeros y/o mixto (camperos, chivas) de servicio público colectivo de pasajeros y/o mixto del sector rural, siempre y cuando reúnan los requisitos técnicos de seguridad exigidos por las normas y con la certificación establecidas por ellas. El Ministerio de Transporte exigirá la reposición del parque automotor, garantizando que se sustituyan por nuevos los vehículos que hayan cumplido su ciclo de vida útil.

[...]

³⁰ "Por medio de la cual se crea el Fondo Nacional para la Reposición del Parque Automotor del Servicio Público de Transporte Terrestre y se dictan otras disposiciones".

³¹ Folio 122 c.a. 13

«SÉPTIMA. PAGOS: EL VINCULADO pagará a LA EMPRESA diariamente una cuota de coparticipación, cuyo valor será fijado anualmente por la Junta Directiva de LA EMPRESA e informada a los vinculados. Este valor corresponderá: a) Pago de prestaciones legales, aportes parafiscales y seguridad social del conductor, b) gastos administrativos y operativos, c) Aporte al Fondo de Reposición de Equipo, d) Cuota para el pago de las Pólizas de responsabilidad contractual y extracontractual, adquiridas por LA EMPRESA con cargo al vinculado, e) aporte al Fondo de Reposición de Revisión y Mantenimiento Preventivo»

El valor de la cuota diaria de coparticipación por el año gravable 2003, **también denominada planilla**, que permite que los vehículos puedan prestar el servicio, fue fijado por TRASÁN, mediante Circular 7 del mismo año, así³²:

“CIRCULAR No. 07

SE LES INFORMA A LOS SEÑORES PROPIETARIOS DE VEHÍCULOS VINCULADOS A LA EMPRESA TRASAN S.A. QUE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA EMPRESA HA FIJADO PARA EL AÑO 2003 **EL SIGUIENTE VALOR DE LA CUOTA DIARIA** QUE DEBEN CANCELAR A LA EMPRESA, LOS VEHÍCULOS URBANOS Y METROPOLITANOS, TOMANDO COMO BASE EL INCREMENTO DEL I.P.C. POR LO ANTERIOR **A PARTIR DEL VEINTIOCHO (28) DE MARZO DE 2003** DEBERÁN CANCELAR LA SUMA DE

VEINTITRÉS MIL PESOS (\$23.000)

ESTE VALOR INCLUYE

- | | |
|--|----------|
| 1. APORTE AL FONDO DE REPOSICIÓN | \$1.000 |
| 2. APORTE PARA PAGO DE PRESTACIONES SOCIALES
APORTES PARAFISCALES Y SEGURIDAD SOCIAL
DEL CONDUCTOR, ADMINISTRADOR Y OPERATIVOS | \$22.000 |

LOS MICROBUSES DE PUERTO SANTANDER CANCELARAN EL SIGUIENTE VALOR:

VEINTE MIL PESOS M/CTE (\$20.000)

ESTE VALOR INCLUYE

- | | |
|----------------------------------|---------|
| 1. APORTE AL FONDO DE REPOSICIÓN | \$1.000 |
|----------------------------------|---------|

³² Folio 9 c.a. 14

2. APORTE PARA PAGO DE PRESTACIONES SOCIALES
APORTES PARAFISCALES Y SEGURIDAD SOCIAL
DEL CONDUCTOR, ADMINISTRADOR Y OPERATIVOS
\$19.000”.

Así, por el año gravable 2003 todos los propietarios de vehículos vinculados a la actora estaban obligados a pagar a esta, por cada vehículo, una cuota diaria de coparticipación, **independientemente de que los vehículos estuvieran en funcionamiento o no.**

A partir del 28 de marzo de 2003, el valor de la cuota diaria que, por ese año, los propietarios de buses urbanos y metropolitanos vinculados a la actora estaban obligados a pagar era de \$23.000, que incluía \$1.000 para el fondo de reposición, mientras que para los microbuses, la cuota fue de \$20.000. Entre el 1 de enero de 2003 y el 27 de marzo de 2003 rigió el valor fijado en el comunicado de 29 de enero de 2002, esto es, \$20.000, de los cuales \$1.000 correspondían al fondo de reposición³³.

De acuerdo con el requerimiento especial, el valor de la planilla era distribuido de la siguiente manera³⁴:

- “Fondo de reposición \$1.000, el cual se encuentra registrado en las cuentas: fondos de reposición urbano (21.95.25.01), metropolitano (21.95.25.02) y nacional (21.95.25.03).
- Una vez descontado lo del fondo de reposición se distribuye un 50% como ingreso para la Empresa, los cuales se encuentran registrados en las cuentas contables: ingresos por planillas 41.45.05.001, administración rutas urbanas 41.45.05.003, administración rutas patios Puerto Santander 41.45.05.004 y agencia de transporte 41.45.50.
- El 50% restante se registra en la cuenta contable para contingencias – solidaridad rutas 26.35.95.001”.

³³ Folio 9 vto. c.a. 14

³⁴ Folio 23 reverso, c.a. 11

En la liquidación oficial de revisión, la DIAN determinó a la actora los ingresos por venta de planillas de la siguiente manera:

«Toda vez que los ingresos de TRASAN S.A., son originados en su mayoría **por las ventas de planillas a cada vehículo afiliado** se hizo necesario determinar el parque automotor, por el año 2003, y por consiguiente los ingresos producto de la venta real de las planillas de las rutas autorizadas; **para ello se tienen en cuenta las respuestas a los cruces de información que fueron enviadas al Ministerio de Transporte (Rpta # 1000 del 20-09-05), Área Metropolitana de Cúcuta (Rpta # 15773 del 21-09-05) y Secretaría Municipal de Tránsito y Transporte (#15961 del 23-09-05).**

Del parque automotor determinado se estableció que los ingresos por venta de planillas de las rutas Urbana, Metropolitana, Nacional fueron en cuantía de \$5.842.904.300; igualmente se adicionan ingresos por valor de \$36.032.000, correspondientes a las placas de los vehículos registrados en el archivo: cartera/cartera/ausentes.dbf, (folios 2474 al 2521) que no están incluidos en los reportes mensuales del fondo de reposición; determinándose un total de ingresos por este concepto, por valor de \$5.905.936.000.

Mes	1. Ruta Nacional				2. Ruta Metropolitana		3. Ruta Urbana	
	Total Vehíc	Puerto Santander	Otras Agencias	Total Ruta Nacional	Total Vehíc.	Valor Ingreso	Total Vehíc.	Valor ingreso
Enero	102	\$34.720.000	\$108.746.800	\$143.466.800	42	\$26.040.000	504	\$312.480.000
Febrero	102	\$31.360.000	\$52.221.000	\$83.581.000	42	\$23.250.000	505	\$282.800.000
Marzo	104	\$34.720.000	\$75.969.500	\$110.689.500	62	\$38.440.000	486	\$301.320.000
Abril	105	\$33.600.000	\$51.638.000	\$85.238.000	63	\$43.470.000	487	\$336.030.000
Mayo	105	\$34.720.000	\$80.626.500	\$115.346.500	64	\$45.632.000	487	\$347.231.000
Junio	105	\$33.600.000	\$69.865.600	\$103.465.600	64	\$44.160.000	487	\$336.030.000
Julio	122	\$34.720.000	\$84.569.400	\$119.289.400	64	\$45.632.000	487	\$347.231.000
Agosto	131	\$34.720.000	\$82.978.500	\$117.698.500	64	\$45.632.000	487	\$347.231.000
Septiembre	134	\$33.600.000	\$51.836.500	\$85.436.500	64	\$44.160.000	488	\$336.720.000

Octubre	136	\$34.720.00 0	\$59.371.500	\$94.091.500	66	\$47.058.000	488	\$347.944.000
Noviembre	132	\$33.600.00 0	\$82.333.500	\$115.933.500	156	\$107.640.00 0	407	\$280.830.000
Diciembre	136	\$34.720.00 0	\$150.288.50 0	\$185.008.500	152	\$108.376.00 0	404	\$288.052.000
Total año		\$408.800.000	\$950.445.30 0	\$1.359.245.30 0		\$619.760.000		\$3.863.899.000
SUBTOTAL INGRESOS DETERMINADOS POR VENTA DE PLANILLAS								
\$5.842.904.300								
+ Valor de ingresos de las placas no relacionadas en las planillas del fondo de reposición, Los cuales se determinaron con el archivo cartera/cartera/ausentes.dbf \$63.032.000								
TOTAL INGRESOS DETERMINADOS POR VENTA DE PLANILLAS								
\$5.905.936.300								

En cada ruta se totalizaron mensualmente el promedio de vehículos y el valor del Fondo de Reposición reportado a las entidades de control, de los que se consolida la siguiente información, y se determina que el valor a reconocer por concepto de aportes al fondo de reposición es por \$206.811.903; cifra que se descontará del valor total de los ingresos recibidos por concepto de planillas vendidas.

MES	RUTA URBANA		RUTA METROPOLITANA		RUTA NACIONAL		TOTAL	
	Parque Autom	valor reportado DATT	Parque Autom	Valor reportado Área Metropolitana	Parque Autom	Valor Reportado Ministerio Transporte	Parque Autom	Fondo de Reposición
Enero	504	\$12.453.00 0	42	\$1.005.000	102	\$3.931.851	648	\$17.389.85 1
Febrero	505	\$11.657.00 0	42	\$971.000	102	\$2.042.176	649	\$14.670.17 6
Marzo	486	\$17.131.00 0	62	\$2.081.000	104	\$2.681.800	652	\$21.903.80 0
Abril	487	\$9.860.000	63	\$1.388.000	105	\$1.690.663	655	\$12.938.66 3
Mayo	487	\$12.556.00 0	64	\$1.807.000	105	\$2.008.575	656	\$16.371.57 5
Junio	487	\$11.886.00 0	64	\$11.664.000	105	\$1.560.000	656	\$15.110.00 0
Julio	487	\$14.865.00 0	64	\$2.215.000	122	\$3.442.386	673	\$20.552.38 6
Agosto	487	\$13.224.00 0	64	\$1.809.000	131	\$2.352.000	682	\$17.385.00 0
Septiembre	488	\$12.883.00	64	\$1.807.000	134	\$2.170.776	686	\$16.860.77

e		0						6
Octubre	488	\$12.960.000	66	\$2.253.000	136	\$2.088.651	690	\$17.301.651
Noviembre	407	\$10.152.000	156	\$4.163.000	132	\$2.226.705	695	\$16.541.705
Diciembre	404	\$11.670.000	152	\$5.151.000	136	\$2.995.320	692	\$19.816.320
Total año		\$151.297.000		\$26.314.000		\$29.200.903		\$206.811.903

[...]» (Se destaca)

Así, en los actos demandados, la DIAN determinó un total de ingresos por venta de planillas por \$5.905.936.300, a los que descontó el valor reconocido por aportes al fondo de reposición por \$206.811.903, cifra que, sumada a los \$1.226.964.752 reconocida por la DIAN por pagos laborales, da un total de ingresos netos por servicio de transporte – venta de planillas por \$4.472.159.645, que es el valor que determinó la DIAN para la actora por este concepto³⁵.

No obstante, en la inspección tributaria, la DIAN encontró que la actora solo registró la suma de \$2.413.370.970 en las cuentas 414505001, 414505004 y 414550³⁶, por lo que determinó que se presentó una omisión de ingresos de \$2.058.788.675 por concepto de la venta de planillas³⁷.

Es de anotar que a los ingresos brutos operacionales declarados por la actora, esto es, \$2.708.190.000, la DIAN adicionó un total de ingresos de \$2.120.674.648 (\$2.058.788.675 por servicio de transporte – venta de planillas más \$61.885.973 por ingresos por reafiliaciones³⁸). Por lo tanto, determinó tales ingresos en \$4.828.865.000³⁹.

Como se precisó, la determinación de los anteriores ingresos se hizo con base en la inspección tributaria decretada el 15 de septiembre de 2005, notificada el 19 del mismo

³⁵ Folio 198 c.p. 1

³⁶ De acuerdo con el PUC, en las cuentas 4145 se registran **los ingresos operacionales por concepto de transporte**, almacenamiento y comunicaciones.

³⁷ Folio 107 c.p. 1

³⁸ Folios 107 y 198 c.p. 1

³⁹ Folios 96 y 198 c.p. 1

mes⁴⁰. En desarrollo de la inspección tributaria, **la DIAN realizó cruces de información** para determinar **el número de vehículos afiliados a la actora** y el valor de los aportes al fondo de reposición.⁴¹

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

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

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

La Sala advierte que a pesar de que en el trámite de la inspección tributaria, la DIAN solicitó a la actora **información contable** para verificar la exactitud de la declaración de renta del año 2003⁴², esta se abstuvo de remitirla e, inclusive, impidió que la diligencia se adelantara con normalidad en las oficinas de la empresa.

En efecto, según consta en el acta parcial de 11 de octubre de 2005, la diligencia de inspección tributaria se inició ese día y se suspendió hasta el 18 de octubre de 2005.

⁴⁰ 117 c.a. 3

⁴¹ Folios 102 y 120 ca.3 y 75 c.a 8

En esa fecha, los funcionarios de la DIAN se hicieron presentes en las oficinas de la actora y fueron atendidos por la revisora fiscal de TRASÁN S.A. quien manifestó “no estar para suministrar información hasta tanto no tener respuesta de la Jefe de la División de Fiscalización de los derechos de petición radicados el 11 de octubre/05⁴³ y a la acción de cumplimiento radicada el 13 – oct/05⁴⁴”. Por tanto, consta en el acta que en ese momento “no se obtuvo la información solicitada el 11-oct/05 en desarrollo de la inspección tributaria. Asimismo, no se pudo continuar con la revisión de la información que corresponde al año gravable 2003”. La diligencia se suspendió otra vez hasta el 19 de octubre de 2005⁴⁵.

El 19 de octubre de 2005, los funcionarios comisionados por la DIAN para la práctica de la inspección tributaria se hicieron presentes de nuevo en las oficinas de la actora. Esta vez, tampoco pudieron continuar con la diligencia porque, según lo manifestado por la recepcionista de la empresa “la revisora fiscal no se encontraba”. Por tal motivo, en esa ocasión tampoco se “tuvo acceso a la información para verificar la veracidad de la declaración de renta del 2003”, por lo que la diligencia se suspendió hasta el 24 de octubre de 2005⁴⁶.

El 24 de octubre de 2005, se dio continuidad a la inspección tributaria. En esta oportunidad, la recepcionista transmitió a los funcionarios de la DIAN el mensaje telefónico dado por la revisora en el sentido de que la inspección tributaria no sería atendida “hasta tanto no (sic) se reciba respuesta del derecho de petición”. De nuevo, la diligencia se suspendió hasta el 2 noviembre de 2005.

⁴² Folios 7 a 13 c.a. 11

⁴³ En el derecho de petición la actora solicitó a la DIAN que se le “indique la finalidad o la relación que guarda desde el punto de vista contable, la información solicitada en su escrito 3029-16227 con la investigación del impuesto de renta año 2003” y dar “estricto cumplimiento a lo ordenado en la Ley 223 de 1995, en lo concerniente al plazo mínimo que se debe otorgar a los contribuyentes para dar respuesta a los requerimientos que haga la Administración”. Y agregó que dicha advertencia se hace con el fin de que, ante su incumplimiento la funcionaria del a DIAN no se vea incurso en conductas punitivas y para respetar el debido proceso (folio 3).

⁴⁴ La acción de cumplimiento fue instaurada ante el Tribunal Administrativo de Norte de Santander para que en el caso de TRASAN S.A. se diera cumplimiento al artículo 689 del Estatuto Tributario.

⁴⁵ Folio 2 c.a. 3

⁴⁶ Folio 4 c.a. 3

En esta fecha tampoco se pudo llevar a cabo la diligencia porque la demandante informó que la visita no sería atendida hasta que el Tribunal se pronunciara frente a la acción de cumplimiento interpuesta⁴⁷.

No obstante, la negativa de la demandante, la DIAN continuó con la diligencia, como se desprende del acta de inspección tributaria⁴⁸:

«Sin embargo, al no obtenerse información de las visitas efectuadas a las oficinas del contribuyente, y teniendo en cuenta que la expresión “constatación directa” de que trata el artículo 779 del E.T. 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, consagradas además de modo general en el artículo 684 del E.T., dentro de las “amplias facultades de fiscalización”; por tal motivo se continua la presente inspección **con el estudio de los documentos internos y externos de la contabilidad obtenidos en diligencia de registro efectuada por la Administración el 3 de marzo de 2005, con la información obtenida a partir de cruces de terceros y posteriormente se complementa con la documentación obtenida en desarrollo de la diligencia de registro efectuada del día 11 de noviembre de 2005**» (Se destaca)

Así, ante la negativa de la actora de aportar la información solicitada por la DIAN y de atender las visitas de la DIAN, esta entidad tuvo acceso a la información contable y los estados financieros de la actora a través de distintos medios, entre ellos, mediante las diligencias de registro y los cruces de información⁴⁹.

Como se precisó, por medio de la inspección tributaria, que se fundamentó en la abundante información obtenida mediante cruces de información y a través de las diligencias de registro, la DIAN determinó que por el año gravable 2003 los ingresos brutos operacionales de TRASAN S.A. ascendieron a \$4.828.865.000.

⁴⁷ Folios 8 c.a. 3

⁴⁸ Folios 7 a 13 c.a. 11

⁴⁹ Folios 4 a 6 c.a. 14 y folios 171 a 179 c.a. 7

Por su parte, para demostrar la realidad de los ingresos obtenidos por el año gravable 2003, la actora solicitó en el proceso, la práctica de dictamen pericial. En este se aprecia lo siguiente⁵⁰:

«Se procedió a realizar el examen de los Libros de Contabilidad en las oficinas de la empresa **TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. TRASAN S.A.** ubicada en Av 9 0 AN 96 Pueblo Nuevo en la oficina de Contabilidad atendida por el señor Gerente HERNANDO ACEVEDO y por el señor Contador Público de la empresa JESÚS HUMBERTO JAIMES CAVADÍAS.

En la inspección contable se le solicitó (sic) al señor JESÚS HUMBERTO JAIMES CAVADÍAS Contador de la empresa los libros de Contabilidad Mayor y Balance, Libro Diario correspondiente al año 2003.

En la solicitud de exhibición de los libros oficiales de Contabilidad se detalla:

1. LO QUE SE PRETENDE PROBAR

PRUEBA PERICIAL Y INSPECCIÓN CONTABLE (sic) de los Libros contables oficiales de la empresa TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. TRASAN S.A. con NIT 890.502.669-0 para el año gravable 2003 para determinar la situación real de los ingresos, gastos y deducciones.

2. FECHA

Esta inspección se realizó durante los días de 25 de febrero de 2012 a 30 de abril de 2012.

3. Se determinó los **INGRESOS REALES** TRANSPORTES PUERTO SANTANDER S.A. TRASAN S.A. con NIT 890.502.669-0 para el año gravable 2003, inspeccionando cada uno de los recibos de caja en el Sistema Contable ANT TIMAX 2003 con los libros oficiales Libro Diario, Libro Mayor y Balance.

Esta información inspeccionada aparece en los libros oficiales de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio.

[...]

DETALLE POR CONCEPTO DE LOS INGRESOS

INGRESOS MENSUALES OPERACIONALES

ENERO	\$213.051.483.50
-------	------------------

⁵⁰ Folios 353 a 370 c.p. 2

FEBRERO	\$208.270.132.00
MARZO	\$261.530.916.00
ABRIL	\$186.931.185.00
MAYO	\$222.652.803.00
JUNIO	\$234.839.259.00
JULIO	\$226.531.345.00
AGOSTO	\$243.651.718.00
SEPTIEMBRE	\$222.006.769.00
OCTUBRE	\$201.768.617.00
NOVIEMBRE	\$249.891.967.85
DICIEMBRE	\$237.063.688.00

TOTAL INGRESOS MENSUALES OPERACIONALES
\$2.708.189.883.35»

Si bien el dictamen pericial pretende demostrar que los ingresos declarados por la actora coinciden con los que figuran la contabilidad, lo que pone en evidencia dicho dictamen es que la actora no contabilizó todos los ingresos por planillas vendidas, por lo que tampoco los declaró.

Sin embargo, las pruebas obtenidas en la inspección tributaria demuestran que los ingresos adicionados por planillas vendidas fueron reales y que, no obstante lo anterior, no fueron contabilizados por la demandante y mucho menos declarados por esta. En consecuencia, el dictamen pericial no será tenido en cuenta frente a la realidad de los ingresos obtenidos por la demandante por venta de planillas.

De otra parte, no es cierto que la DIAN haya adicionado ingresos por venta de planillas con base en una presunción inexistente en la ley, pues la determinación de la cuota diaria de coparticipación con base en el número de vehículos afiliados se realizó con base en los cruces de información realizados con la Secretaría de Tránsito y Transporte de San José de Cúcuta, la Dirección Territorial del Ministerio de Transporte de Norte de Santander y la Oficina de Transporte Público Metropolitano del Área Metropolitana de Cúcuta, a través de los cuales determinó el número de vehículos afiliados a la actora y el monto de los aportes al fondo de reposición. Asimismo, tuvo en cuenta las colillas de las planillas vendidas a los propietarios de los vehículos afiliados a la empresa, que fueron recaudadas en las diligencias de registro 3 de

marzo de 2005⁵¹ y de 10 de noviembre de 2005⁵² y que aparecen en tres cuadernos del expediente⁵³.

Además, como se precisó, el artículo 15 de la Ley 688 de 2001 establece que los propietarios de los vehículos de servicio público de transporte de pasajeros de radio de acción metropolitano y/o urbano están obligados **a pagar diariamente** el aporte al fondo de reposición. Igualmente, en los contratos de vinculación de vehículos entre los propietarios de estos y la actora se pactó que los propietarios de vehículos debían pagar **diariamente** a la actora la cuota de coparticipación o planilla y no se excluía de dicho pago los vehículos que supuestamente no estaban en funcionamiento.

Es de anotar que no es cierto que se hubiera violado el debido proceso de la actora porque *“a lo largo del proceso administrativo tributario se solicitó la inspección tributaria y contable y esta nunca quisieron realizarla”⁵⁴*, pues la DIAN sí practicó inspección tributaria. Fue la demandante quien no permitió que la diligencia de inspección se adelantara con normalidad y se resistió a exhibir su contabilidad y los soportes correspondientes.

Todo lo anterior corrobora que los actos demandados se expidieron de acuerdo con la ley y se encuentran debidamente motivados tanto en los aspectos de hecho como de derecho, pues era procedente la adición de ingresos que cuestionó la actora.

En suma, la demandante no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos demandados, por lo que se confirma la sentencia apelada.

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

⁵¹ Folio 6 reverso c.a. 14

⁵² Folio 174 c.a. 7

⁵³ c.a. 4, 5 y 6

⁵⁴ Folio 480 c.p.

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a MARTHA LUICÍA RINCÓN BENÍTEZ como apoderada de la DIAN, según poder que está en el folio 497 del expediente.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ