

**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., doce (12) de diciembre de dos mil catorce (2014)

<b>ACCIÓN:</b>	<b>NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO</b>
<b>DEMANDANTE:</b>	<b>TUNA ATLANTIC LTDA</b>
<b>DEMANDADA:</b>	<b>U.A.E. DIAN</b>
<b>RADICADO:</b>	<b>130012331000-2009-00446-01 (19121)</b>
<b>DECISIÓN:</b>	<b>REVOCA LA SENTENCIA</b>
<b>ASUNTO:</b>	<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS AÑO GRAVABLE 2004</b>

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del doce (12) de agosto de dos mil once (2011), proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante la cual se resolvió: (i) declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y, como consecuencia, la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, (ii) ordenar el archivo del proceso administrativo de determinación del tributo por el impuesto y periodo en discusión y (iii) negar las demás pretensiones de la demanda.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1 Hechos**

El 6 de abril de 2005, TUNA ATLANTIC LTDA. presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004.

El 10 de febrero de 2006, corrigió la anterior declaración y en el renglón 58 se registró como deducción por inversiones en activos fijos la suma de \$26.641.702.000, con lo que se liquidó un impuesto a cargo de \$1.418.000.

El 6 de junio de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Cartagena expidió el Requerimiento Especial No. 060632007000062 mediante el cual propuso modificar la declaración de corrección presentada el 10 de febrero de 2006, en el sentido de (i) rechazar la deducción por la suma de \$26.641.702.000 (renglón 58), (ii) desconocer la deducción por el pago de intereses por la suma de \$6.314.621.964 (renglón 77), (iii) imponer sanción por inexactitud en la suma de \$3.908.658.000 y (iv) determinar un impuesto a cargo de \$6.352.987.000, acto administrativo que fue notificado a la sociedad contribuyente el 19 de junio de 2007.

El 20 de septiembre de 2011, la sociedad dio respuesta al anterior requerimiento especial.

El 14 de marzo de 2008, la DIAN practicó Liquidación Oficial de Revisión No. 060642008000011, mediante la cual se modificó la liquidación privada presentada por la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios de la vigencia fiscal de 2004, en los mismos términos señalados en el requerimiento especial.

El 22 de mayo de 2008, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra la citada liquidación oficial de revisión, que fue resuelto el 2 de abril de 2009 mediante la Resolución No. 900067, confirmándola.

## **1.2 Pretensiones**

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicita:

“1. Que, se **ANULE** el Acto Administrativo contenido en la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 060642008000011 DE FECHA 14 DE MARZO DE 2008**, por medio de la cual se modificó la declaración privada de mi representada, correspondiente al **año gravable de 2004**, proferida por la Administración de Impuestos de Cartagena.

2. Que, así mismo, se **ANULE**, el Acto Administrativo contenido en la **RESOLUCIÓN No. 900067 DE FECHA 2 DE ABRIL DE 2009**, mediante la cual se confirmó la LIQUIDACIÓN OFICIAL No. 060642008000011 de fecha 14 de Marzo de 2008, por parte de la SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS, DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA en Bogotá.

3. Que, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se **DECLARE LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN PRIVADA** de (sic) Impuesto de Renta, presentada por mi Mandante (sic), firma **TUNA ATLANTIC LTDA.**, identificada con el Nit: 806.013.673-7, por la anualidad fiscal de 2004.

4. Que, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se dé por terminado y ordene el **ARCHIVO DEL EXPEDIENTE** No. DF-2004-2006-1573, contentivo del proceso administrativo de determinación de los tributos, adelantado por la Administración de Impuestos Nacionales de Cartagena.

5. Que, igualmente, a título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se dé por terminado y ordene el **ARCHIVO DEFINITIVO** de cualquier proceso que, por Jurisdicción Coactiva, pudiera tener su origen en el **EXPEDIENTE** No. DF-2004-2006-1573, adelantado por la Administración de Impuestos Nacionales de Cartagena, en contra de mi Mandante (sic), la Firma (sic) **TUNA ATLANTIC LIMITADA**, identificada con el Nit.: 806.013.673-7, por la anualidad fiscal de 2004”.

### **1.3 Normas violadas y concepto de la violación**

La parte demandante considera que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron las siguientes normas: los artículos 29 y 228 de la Constitución Política y los artículos 158-3, 705, 707, 710 y 730-3 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Violación de los artículos 29 y 228 de la Constitución Política**

Afirmó que en este caso se desconoció el procedimiento señalado en la norma tributaria para modificar la declaración privada, lo que condujo a la violación del debido proceso.

Además de lo anterior, mencionó que el rechazo de la deducción en discusión, produjo una mayor contribución con las cargas del Estado, que la sociedad no está obligada a soportar.

#### **1.3.2 Nulidad por indebida notificación de la liquidación oficial de revisión y firmeza de la declaración privada**

Expuso que el requerimiento especial proferido el 6 de junio de 2007, fue notificado por correo el 19 de junio del mismo año; por lo tanto, el término previsto en el artículo 707 del Estatuto Tributario venció el 19 de septiembre de 2007, si se tiene en cuenta que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>1</sup>, el primer día de plazo corresponde a la fecha en la que se notificó o se ejecutó el acto procesal indicativo del inicio del término.

---

<sup>1</sup> Consejo de Estado, sentencia del 23 de abril de 2009, radicado No. 16536, C. P. Héctor J. Romero Díaz.

Teniendo en cuenta lo anterior, adujo que la respuesta al requerimiento especial fue extemporánea, habida consideración de que ésta se presentó el 20 de septiembre de 2007, extemporaneidad que no es sancionable.

Agregó que en los términos del artículo 710 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión se debió notificar a más tardar el 19 de marzo de 2008, y comoquiera que este acto administrativo se notificó hasta el día 25 del mismo mes y año, la declaración privada adquirió firmeza.

Respecto de la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión, en el acápite de hechos de la demanda, la parte actora puso de presente que “(...) *el día **VEINTICINCO (25) DE MARZO DE 2008** recibí, personalmente al funcionario de la Firma SERVIENTREGA, quien, en forma irregular, había colocado, de su puño y letra, como fecha de entrega en el “Acuse de Recibo”, el día **DIECIOCHO (18) DE MARZO DE 2008**, fecha que, curiosamente coincide con la “Fecha del Envío” de la misma Guía y, por ello, me vi obligada a reclamarle por esta irregularidad, toda vez que la fecha debe ser colocada por quien ES NOTIFICADO CON LA ENTREGA DEL DOCUMENTO y, no por el funcionario de SERVIENTREGA S.A. Por esta razón, me vi obligada a comunicarme, telefónicamente, con la Jefe de la División de Documentación de Impuestos Nacionales, Doctora (sic) **IRINA AGAMEZ GENEY**, a quien puse de presente la conducta por demás grosera e irrespetuosa del Funcionario de la firma **SERVIENTREGA S.A.**”<sup>2</sup> (Negrillas originales).*

Agregó que para que no quedara duda sobre la fecha de notificación de la liquidación oficial de revisión, y dada la importancia de esta actuación, el 16 de mayo de 2008 le solicitó a la Administración que certificara la fecha de notificación del citado acto administrativo. Petición que fue resuelta el 19 de mayo del mismo año, en el sentido de indicar que la notificación se surtió el 25 de marzo de 2008.

### **1.3.3 Nulidad por falsa motivación y desconocimiento de los documentos**

---

<sup>2</sup> Fl. 6 c.p.

## **contables**

Señaló que el argumento de la Administración, según el cual la sociedad nunca aportó los documentos que permitieran evidenciar la real transacción entre la sociedad vendedora y la sociedad compradora, está en contravía de la realidad procesal; por lo tanto, los actos administrativos demandados están viciados de nulidad por falsa motivación.

Precisó que la DIAN desconoció los actos expedidos con ocasión del control aduanero y cambiario relacionado con la importación de las seis embarcaciones adquiridas por la sociedad.

Puso de presente que en el escrito del 3 de enero de 2007, Jaime Dávila Pestana Padrón le dio respuesta al requerimiento proferido el 27 de diciembre de 2006 por la División Cambiaria, oportunidad en la que se hizo entrega de todos los soportes de las citadas importaciones, tales como facturas de compraventa, registro del INCOMEX, copias de los B/L, etc.

### **1.3.4 Exigencias para el beneficio de adquisición de activos fijos reales productivos**

Adujo que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la DIAN expuso que la motivación de la liquidación oficial de revisión *“no está orientada a que no se dieron los presupuestos del artículo 158-3 del Estatuto Tributario”*, sino a que *“se incumplieron los presupuestos legales de los postulados para lo cual fue creado el beneficio”*, conclusión que es sustentada *“con base en los indicios encontrados que determinan el incumplimiento de requisitos como el precio y el pago como elementos constitutivos del contrato de compraventa”*, argumento que es contradictorio en la medida en que los presupuestos legales para los cuales fue creado el beneficio coinciden con las exigencias legales de la norma que prevé la deducción por inversión en activos fijos reales productivos.

Manifestó que si la sociedad cumplió los requisitos exigidos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es innegable el derecho que le asiste a aplicar la deducción.

### **1.3.5 El Concepto de la DIAN No. 43441 de 2009**

Sustentó sus pretensiones en este concepto y mencionó que si bien es cierto éste tiene plena aplicación para la Ley 730 de 2001<sup>3</sup>, que consagra la exención del impuesto de timbre para las embarcaciones de pesca comercial e industrial, en la exposición de motivos de esta norma el legislador plasmó la voluntad de conceder estímulos a este sector y, en particular, al abanderamiento de naves en Colombia, que se estimula para que las naves colombianas puedan competir en igualdad de condiciones con las demás de igual categoría.

### **1.3.6 Sanción por inexactitud**

Puntualizó que las partidas en discusión son reales y se pueden probar, motivo por el cual no hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.

En sustento de esta afirmación, transcribió apartes de la sentencia del 14 de octubre de 1994<sup>4</sup>, en la que se dijo que no es posible imponer sanción por inexactitud cuando se inadmita, por cualquier causa, un costo o una deducción, de manera que, para que proceda la sanción por inexactitud, será necesario en cada caso establecer, luego del análisis probatorio, si hay o no verdadera inexistencia de los costos rechazados.

## **1.4 Contestación de la demanda**

---

<sup>3</sup> Por medio de la cual se dictan normas para el registro y abanderamiento de naves y artefactos navales dedicados al transporte marítimo y a la pesca comercial y/o industrial.

<sup>4</sup> Consejo de Estado, radicado No. 5756, C. P. Dra. Consuelo Sarria Olcos.

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

#### **1.4.1 Debida notificación de la liquidación oficial de revisión y falta de firmeza de la liquidación privada**

Expuso que el Requerimiento Especial No. 060632007000062 del 6 de junio de 2007, se notificó por correo a la sociedad contribuyente el 19 de junio del mismo año, tal como da cuenta el acuse de recibo certificado No. 6-7755; en consecuencia, y conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, el contribuyente tenía plazo para darle respuesta hasta el 20 de septiembre de 2007, fecha en la que en efecto lo hizo.

Posteriormente, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 060642008000011 del 14 de marzo de 2008, acto administrativo que se notificó por correo el 25 de marzo del mismo año, en debida forma y dentro de la oportunidad legal, si se tiene en cuenta que: (i) conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, la notificación por correo es una de las modalidades de notificación de los actos administrativos, dentro de los cuales se encuentra la liquidación oficial y (ii) los seis (6) meses a los que se refiere el artículo 710 del mismo ordenamiento comenzaron a contar a partir del 21 de septiembre de 2007, por lo tanto, en principio, vencían el 20 de marzo de 2008, pero, por corresponder a un día feriado (jueves santo), el plazo se extendió hasta el día hábil siguiente, es decir, hasta el martes 25 de marzo del mismo año, en aplicación del artículo 70 del Código Civil.

Por lo anterior, concluyó que en este caso no operó la firmeza de la declaración privada y, en consecuencia, se desvirtúa la presunta violación del artículo 29 de la Constitución Política.

En relación los hechos planteados en la demanda, específicamente en lo que tiene que ver con las circunstancias que rodearon la notificación de la liquidación oficial



de revisión, la apoderada de la DIAN puso de presente que conforme con *“la planilla No. 0008 del 18 de marzo de 2009, la Administración envía a notificar la liquidación oficial de revisión objeto de discusión, lo cual es suficiente para demostrar que la entidad adelantó las gestiones pertinentes para la notificación”*<sup>5</sup>, en cumplimiento de lo previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario.

Con fundamento en el informe del Gerente de Servientrega S.A., aportado al expediente, concluyó que en el expediente está probado que *“en dos oportunidades el funcionario de correo llevó a la dirección reportada el acto administrativo enviado a notificar por correo por la DIAN Cartagena, esto es los días 18 y 19 de marzo de 2009 con el inconveniente que no se encontrba (sic) nadie en ala (sic) oficina, y que el potero del mencionado edificio se negó a recibirlo”*<sup>6</sup>, circunstancia que no es imputable a la Administración.

Expuso que las notificaciones no pueden estar supeditadas al arbitrio de los administrados, porque si bien es cierto que la ley establece que la notificación por correo se surte con la entrega de una copia del acto, a la dirección informada por el declarante, en este caso apoderada especial, también lo es, que la norma no establece la exigencia de entregarlo de manera personal al contribuyente o a su apoderado, porque de ser así, la notificación ya no sería por correo sino personal.

Por último, afirmó que la notificación de los actos administrativos no puede sujetarse a las circunstancias personales de los contribuyentes, y que *“avalar este comportamiento sería abrir las puertas para que los administrados pudieran simplemente presentar argumentos personales para luego invocando tales circunstancias, dejar sin efectos notificaciones de la DIAN aunque las mismas se hubieren surtido en debida forma”*<sup>7</sup>.

#### **1.4.2 Inexistencia de falsa motivación y valoración de las pruebas**

---

<sup>5</sup> Fl. 181 c.p.

<sup>6</sup> Fl. 181 c.p.

<sup>7</sup> Fl. 182 c.p.

Dijo que en sede administrativa el contribuyente no aportó los documentos que soportaron la transacción económica realizada entre las partes, lo que provocó que se desconociera la inversión, si se tiene en cuenta que el precio real es un elemento esencial en la naturaleza del contrato de compraventa, argumento que se expuso en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión.

En gracia de discusión, si se aceptara que la transacción económica fue a crédito, afirmó que dicho préstamo debió generar unos intereses, que no fueron desembolsados; además, no se aportó prueba que acreditara la naturaleza de la obligación que garantizó el pago, lo que condujo al rechazo de la deducción.

Explicó que la causación del ingreso regulada en el artículo 28 del Estatuto Tributario, necesariamente debe ir concatenada con el concepto de realización del costo.

Aclaró que los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero, a excepción de los incurridos por contribuyentes que lleven la contabilidad por el sistema de causación. Así las cosas, al estar la sociedad inmersa en esta excepción, le correspondía demostrar, con soportes contables, la transacción y el medio de pago.

Destacó que el desconocimiento del beneficio tributario se soportó en los indicios que evidencian la inexistencia de la operación comercial entre las partes.

Agregó que, en este caso, no se aportó el soporte de pago o el documento que acreditara un crédito a favor de la sociedad investigada por la compra de las embarcaciones.

En relación con las facturas entregadas en sede administrativa, adujo que éstas no pueden ser tenidas en cuenta como prueba de la operación de compraventa, porque no reúnen los requisitos señalados en el artículo 617 del Estatuto Tributario.

Mencionó que a pesar de que este argumento fue expuesto por la Administración en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que la confirmó, la sociedad persistió en la inactividad probatoria, motivo por el cual las razones expuestas para el reconocimiento de la deducción en discusión continúan sin sustento probatorio.

Finalmente, indicó que en este caso no se configura la falsa motivación de los actos enjuiciados, porque en su oportunidad se expusieron los elementos fácticos y jurídicos que sustentaron la decisión.

#### **1.4.3 Exigencias para el beneficio de adquisición de activos fijos reales productivos**

Transcribió el artículo 158-3 del Estatuto Tributario y el artículo 2 del Decreto 1766 de 2004, luego de lo cual advirtió que el legislador condicionó la deducción especial por inversiones en activos fijos reales productivos a aquellas adquisiciones de activos fijos tangibles destinados de manera permanente a la producción de renta.

Agregó que con este beneficio tributario se quiso incentivar la adquisición de activos productivos que dinamicen la economía, siempre y cuando se cumplan los propósitos para los cuales se adquieren.

Además, reprodujo un aparte del Concepto de la DIAN No. 087509 del 13 de diciembre de 2004, y concluyó que el beneficio de esta deducción especial no tiene lugar cuando se haga uso de figuras jurídicas como el *lease back*, la venta con pacto de retroventa o la simulación de compraventa, o se aproveche la vinculación económica entre las personas que intervienen en la operación que da lugar al beneficio, para obtenerlo de manera recíproca, con el fin de evadir o menguar el

pago de impuestos, interpretación que está en consonancia con lo dicho en la sentencia C-015 de 1993.

Precisó que es claro que la limitación del beneficio no opera por el simple hecho de que exista vinculación económica entre los sujetos que intervienen en la transacción, sino porque al amparo de dicha vinculación se haga un doble uso del mismo, en abuso de lo previsto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

Razonó que de nada sirve que las operaciones se encuentren soportadas en los libros de contabilidad, si las mismas carecen de soporte probatorio que demuestre el pago de la obligación, con lo que se evidencia un indicio grave sobre la veracidad de los asientos contables y el acatamiento de los artículos 772, 774 y 776 del Estatuto Tributario, 123 del Decreto 2649 de 1993 y 1 del Decreto 1495 de 1978.

Agregó que los representantes legales de la sociedad compradora TUNA ATLANTIC LTDA, que resultan ser los mismos de la sociedad vendedora SEATECH INTERNATIONAL INC EN COLOMBIA, en respuesta al requerimiento ordinario, manifestaron que no aportaron las declaraciones de cambio porque no se han efectuado pagos al exterior, argumento que desvirtúa el cargo de falsa motivación, en la medida en que no se perfeccionó la compraventa, conducta que podría generar una infracción cambiaria, si se tiene en cuenta que las operaciones de cambio deben canalizarse mediante el mercado cambiario (Resolución No. 21 de 1993).

Concluyó que en este caso existen indicios que llevan a concluir que no hubo una inversión real.

Destacó que existen varios hechos que permiten inferir que existe vinculación económica entre la demandante y la empresa que vendió las embarcaciones pesqueras, a saber: (i) el representante legal, judicial y administrativos de TUNA ATLANTIC LTDA, Jaime Dávila Pestana Padrón, junto con Carlos Zárate Sánchez y Diego Canelos Velasco, son los mismos representantes legales de SEATECH

INTERNATIONAL INC EN COLOMBIA; (ii) no se aportaron declaraciones de cambio que acrediten el pago de las importaciones; (iii) no existe prueba del negocio de compraventa ni del pago de intereses de un crédito otorgado; (iv) las facturas de venta carecen de los requisitos del Estatuto Tributario y (v) la empresa se creó con el fin de obtener el abanderamiento.

Insistió en que la motivación de los actos administrativos demandados no está orientada a que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, para la procedencia del beneficio, sino que se incumplieron los presupuestos legales de los postulados que orientaron la creación del beneficio, conclusión que se sustenta en los indicios encontrados que determinan el incumplimiento de los requisitos como el precio y el pago como elementos constitutivos del contrato de compraventa.

#### **1.4.4 Procedencia de la sanción por inexactitud**

Precisó que las glosas planteadas en los actos acusados se fundamentaron en el desconocimiento de las deducciones que carecían de respaldo probatorio en cuanto a su real existencia.

Adujo que la conducta del contribuyente se enmarcó dentro de los comportamientos sancionables previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, lo que justifica la imposición de la sanción por inexactitud.

#### **1.5 Sentencia apelada**

En la sentencia del 12 de agosto de 2011, el Tribunal Administrativo de Bolívar resolvió: (i) declarar la nulidad de los actos administrativos demandados y, como consecuencia, la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2004, (ii) ordenar el archivo del proceso administrativo de determinación del tributo por el impuesto y periodo

en discusión y (iii) negar las demás pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

#### **1.5.1 Firmeza de la declaración privada**

En consideración a lo previsto en los artículos 707 y 710 del Estatuto Tributario y en el artículo 62 de la Ley 4 de 1913, que derogó el artículo 70 del Código Civil, concluyó que la liquidación oficial de revisión demandada fue notificada en tiempo, si se tienen en cuenta que: (i) el requerimiento especial se notificó al contribuyente el 19 de junio de 2007, (ii) el término para dar respuesta al requerimiento especial venció el 20 de septiembre de 2007 y (iii) la DIAN tenía hasta el 20 de marzo de 2008 para notificar la liquidación oficial de revisión, pero, como ese día fue festivo (jueves santo), el plazo para la notificación se extendió hasta el siguiente día hábil, es decir, hasta el martes 25 de marzo de “2003”, debe leerse 2008, fecha en la que efectivamente se surtió la notificación por correo a la apoderada de la sociedad.

Po lo anterior, el *a quo* descartó que la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por TUNA ATLANTIC LTDA, por el año gravable 2004, haya adquirido firmeza, razón por la cual negó este cargo de ilegalidad.

#### **1.5.2 Procedencia de la deducción por la adquisición de activos fijos reales productivos**

El Tribunal hizo referencia al marco normativo a tener en cuenta para resolver este cargo de ilegalidad y a las pruebas aportadas al expediente, en especial, se remitió a la respuesta al requerimiento ordinario No. 901808 del 15 de diciembre de 2006, en la que el representante legal de TUNA ATLANTIC LTDA le informó a la DIAN (i) que entre esa sociedad y la denominada SEATECH INTERNATIONAL INC no existía vinculación económica sino una simple relación comercial con ocasión de la compraventa de seis (6) barcos pesqueros y (ii) que no había declaraciones de cambio porque no se habían efectuado pagos al exportador.

El *a quo* precisó que las operaciones realizadas por la sociedad demandante, encaminadas a adquirir los activos fijos para incorporarlos a la actividad productora de renta, fueron debidamente reportadas en sus asientos contables, y prueba de ello son las copias del libro mayor y de los libros diarios correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo del año 2004.

De igual manera se remitió a las facturas de compraventa con su respectiva aceptación de compra, a los conocimientos de embarque y a las declaraciones de importación de las embarcaciones que interesan en este proceso, en las que figuran como importador TUNA ATLANTIC LTDA. y como proveedor en el exterior SEATECH INTERNATIONAL INC.

Asimismo señaló que la parte demandante aportó los certificados de matrícula de las embarcaciones GOLD COAST, MARTA LUCÍA R., AMANDA S, NAZCA, CABO DE HORNOS y SEA GEM, y las comunicaciones mediante las cuales le solicitó a BANCOLOMBIA que efectuara el registro de las importaciones amparadas en las declaraciones de importación del 17 de abril y del 12, 17, 21 y 24 de mayo del año 2004.

Con fundamento en los anteriores medios de prueba, concluyó que la sociedad demandante, en el año 2004, adquirió seis (6) buques atuneros, que califican como activos fijos reales productivos, si se tiene en cuenta que en el objeto social de esa sociedad consta que ésta podrá *“comprar y enajenar embarcaciones mayores y menores”, y “explotarlas mediante entrega bajo la modalidad de contratos de fletamento a término o por viajes individuales o sucesivos, de servicios, la pesca del atún, la sardina y demás especies marítimas, su posterior congelación y comercialización y demás actividades relacionadas con la pesca”*.

Razonó que contrario a lo sostenido por la DIAN, la actora demostró que las inversiones en activos fijos fueron efectivamente realizadas, en la medida en que los

movimientos económicos fueron registrados en los libros de comercio y soportados con las facturas de compraventa, documentos en los que se indicó las partes, cada una de las naves adquiridas y el precio convenido.

Agregó que en los libros de comercio la sociedad incluyó las cuentas por pagar a SEATECH INTERNATIONAL INC, así como los intereses.

Precisó que la sociedad cumplió con la obligación de diligenciar las declaraciones de cambio y de solicitar ante el intermediario del mercado cambiario las operaciones de endeudamiento externo, en relación con cada uno de los contratos de compraventa celebrados.

Enfatizó que las pruebas aportadas al proceso no permiten concluir que las transacciones no se hayan realizado o que el precio reportado fuera falso; en consecuencia, concluyó que los actos administrativos demandados están falsamente motivados y, por ende, se declaró la nulidad de los mismos.

Finalmente, respecto de la pretensión número 5, mencionó que no está demostrado que en contra de la sociedad demandante se haya iniciado proceso de cobro coactivo que tenga su origen en los actos administrativos demandados, razón por la cual negó esta pretensión.

## **1.6 El recurso de apelación**

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque.

Adujo que en el fallo apelado el Tribunal no tuvo en cuenta los antecedentes que dieron lugar al desconocimiento del beneficio previsto en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, como tampoco analizó lo relacionado con los indicios que la Administración valoró en su oportunidad y que exteriorizaron la inexistencia de la



operación comercial, en la medida en que no se cumplieron los presupuestos legales que inspiraron el contrato de compraventa.

Mencionó que para el Consejo de Estado (i) “*no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera*”<sup>8</sup> y (ii) la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino que debe perseguir la verdad real para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora<sup>9</sup>.

Además, transcribió apartes del Concepto de la DIAN No. 087509 del 13 de diciembre de 2004 en el que se dice que no es procedente el beneficio por el denominado *lease back*, venta con pacto de retroventa, simulación de compraventa y demás negocios jurídicos que impliquen venta de activos entre vinculados con el fin de rotar el beneficio, o de obtenerlo de manera recíproca, en abuso de la forma jurídica, con el fin de evadir o menguar el pago del impuesto.

Concluyó que lo sustancial prevalece sobre lo formal por mandato del artículo 228 de la Constitución Política, de manera que cualquier forma o mecanismo que se utilice para eludir los impuestos no es aceptable, menos, como en este caso, cuando la transacción refleja una “*pérdida*” no pagada en la declaración de renta, porque no se comprueba el pago de las embarcaciones.

Precisó que al realizarse el análisis de los presupuestos señalados en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario para la procedencia de la deducción en estudio, se estableció la existencia de indicios que dan cuenta de que no hubo una inversión real.

---

<sup>8</sup> Consejo de Estado, sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado No. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>9</sup> Consejo de Estado, sentencia del 22 de febrero de 2002, radicado No. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla.

Reiteró lo expuesto en los actos administrativos demandados y en la contestación de la demanda, respecto de la coincidencia en los representantes legal, judicial y administrativo de la sociedad compradora con los de la sociedad vendedora de los seis (6) buques pesqueros.

Agregó que quienes atendieron la visita de verificación adelantada por la División de Fiscalización Tributaria fueron el contador y el representante legal de la sociedad vendedora, con quienes se acordó por teléfono la práctica de esa diligencia a la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA., circunstancia que quedó plasmada en el acta de la visita.

Destacó que la sociedad demandante nació mediante escritura pública el 23 de enero de 2003, con un capital de \$50.000.000, aspecto que evidencia la falta de correspondencia entre la capacidad económica de la empresa<sup>10</sup>, con el valor de la adquisición de los seis (6) buques por la suma de \$103.415.320.000, por lo que resulta ilógico que la sociedad haya adquirido esos bienes sin ningún tipo de garantía ni estudios previos relacionados con la capacidad de endeudamiento.

Indicó que con ocasión de las conversaciones adelantadas con los encargados de la visita, se estableció que la razón fundamental por la que se creó TUNA ATLANTIC LTDA es porque SEATECH INTERNATIONAL INC necesitaba cumplir con la Ley 732 de 2001, que exige que los barcos de bandera nacional deben pertenecer a personas naturales o jurídicas colombianas, abanderamiento nacional de los barcos que no se podía cumplir si la importación la realizaba la sucursal extranjera.

Mencionó que en las importaciones no existe ningún trámite previo, ni estudio de capacidad económica del comprador, ni un desembolso o medio de pago que demuestre el pago de las operaciones de importación.

---

<sup>10</sup> En la declaración de renta del año 2003 la sociedad reflejó un patrimonio bruto de \$50.000.000.

Señaló que en materia tributaria resulta legítima la aplicación de los indicios y que en este caso la parte demandante no aportó ningún documento que evidencie la real transacción entre la sociedad vendedora con la compradora, así como el pago de la obligación, aspecto que resulta importante en la medida en que el precio es un elemento esencial del contrato de compraventa.

Precisó que la ausencia de soportes que acrediten el pago del precio contraviene las normas fiscales y contables que regulan este aspecto<sup>11</sup>.

Señaló que pese al requerimiento hecho por la Administración, el contribuyente no aportó el contrato de compraventa de las embarcaciones, como tampoco la prueba que demostrara el pago de la obligación. De esta omisión se dejó constancia en el acta de visita realizada en desarrollo del auto de inspección tributaria del 13 de marzo de 2007.

Resaltó que durante el proceso de determinación, liquidación y discusión del tributo, el contribuyente no allegó los documentos que desvirtuaran lo argumentado por la DIAN, falencia que subsiste en sede jurisdiccional.

Mencionó que fue el mismo contribuyente quien indicó que no hay declaraciones de cambio, porque no se habían efectuado pagos al exterior por cuenta de dicha operación, lo que condujo a la inexistencia de soportes para la vigencia fiscal de 2004.

Agregó que de nada sirve que las operaciones se encuentren registradas en los libros de contabilidad, si las mismas carecen de soporte probatorio que indiquen el pago de la obligación en el año 2004, circunstancia que constituye un indicio grave sobre la veracidad de los asientos contables, en la medida en que no es posible un asiento contable sin su correspondiente soporte.

---

<sup>11</sup> Se refiere a los artículos 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario, artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 y el artículo 1 del Decreto 1495 de 1978.

En este orden de ideas, adujo que en la sentencia apelada se incurrió en la incongruencia de reconocer que el contribuyente no realizó ningún pago en la vigencia fiscal en discusión, pese a lo cual, se le concedió el beneficio al tener como plena prueba los registros contables.

Respecto de las facturas, expuso que éstas no pueden ser tenidas en cuenta como pruebas de la operación de compraventa porque no cumplen con los requisitos previstos en el artículo 617 del Estatuto Tributario, argumento que fue expuesto tanto en la liquidación oficial de revisión como en la resolución que decidió en reconsideración, que no fue analizado por el *a quo*.

Adicionalmente, al no realizarse el pago, no se perfeccionó la compraventa y, en consecuencia, no se demostró la inversión en el año 2004.

En gracia de discusión y en el evento de admitirse que la factura No. SI253 reúne los requisitos de ley, este soporte no podría tenerse en cuenta para la vigencia 2004 porque la aceptación de la compra es del 30 de septiembre de 2003, aspecto que tampoco se estudió en la sentencia apelada.

En lo que tiene que ver con las comunicaciones mediante las cuales la demandante le solicitó a BANCOLOMBIA que efectuara el registro de las importaciones amparadas en las declaraciones de importación que interesan en este proceso, señaló que el Tribunal pasó por alto que este documento no tiene validez probatoria, habida consideración de que (i) fueron aportadas con la demanda en fotocopia simple<sup>12</sup> (art. 254 C. de P.C.) y (ii) no fueron exhibidas ante la DIAN cuando se le requirió al contribuyente la comprobación pertinente, lo que impide que puedan ser invocadas posteriormente como prueba a su favor<sup>13</sup> (art. 781 E.T.).

---

<sup>12</sup> Cfr. sentencia del Consejo de Estado del 6 de diciembre de 1996, radicado No. 7963, C.P. Consuelo Sarria Olcos.

<sup>13</sup> Cfr. sentencia del Consejo de Estado del 30 de abril de 2003, radicado No. 13237, C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

En cuanto a las declaraciones de cambio, adujo que éstas no fueron aportadas en sede administrativa, y que solo cuando la sociedad se vio avocada a una investigación cambiaria las presentó, sin que este hecho se hubiese comunicado a la DIAN en el curso de la actuación administrativa.

En todo caso, esta prueba no desvirtúa lo expuesto en los actos administrativos demandados y adicionalmente no puede ser tenida en cuenta porque dichas declaraciones se presentaron el 17 de diciembre de 2007, lo que confirma que no se realizó el pago y que no hubo una real inversión en el año 2004, circunstancia que tampoco fue tenida en cuenta por el Tribunal.

En lo atinente al registro de un endeudamiento externo, precisó que éste no afectó la vigencia fiscal 2004, en la medida en que se constituyó en febrero de 2007, tal como se expuso en la sentencia apelada y se comprueba con los documentos aportados con la demanda.

Por lo expuesto, concluyó que los citados documentos son inconducentes, impertinentes e ineficaces para probar que en el año 2004 se realizó de manera efectiva la inversión.

Por otra parte, precisó que el Tribunal se equivocó al anular en su totalidad los actos administrativos enjuiciados, porque además del renglón relacionado con la deducción en discusión, la Administración modificó la declaración privada en el renglón 77 (otras deducciones, fletes, seguros, etc.), desconociendo la suma de \$6.314.622.000 relacionados con los intereses presuntamente pagados por la compra de los barcos.

Finalmente, también advirtió que el *a quo* no analizó la improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados, razón por la cual, tampoco procedía la nulidad de los actos demandados.

## 1.7 Alegatos de conclusión

**La parte demandante** solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia.

Para el efecto, reiteró los argumentos expuestos en la demanda, tanto los relacionados con la firmeza de la declaración privada, como con la nulidad de los actos enjuiciados por falsa motivación y desconocimiento de los documentos contables.

En relación con esto último, puso de presente las pruebas aportadas al expediente, dentro de las cuales se encuentran las valoradas por el *a quo*, y concluyó que contrario a lo dicho en los actos acusados, sí se aportaron las pruebas que evidencian la realidad en la transacción de compraventa de las seis (6) embarcaciones, lo que conduce a la falsa motivación de los actos enjuiciados.

Volvió a repetir lo dicho en la demanda respecto del control aduanero y cambiario, así como lo relacionado con las exigencias para el beneficio de adquisición de activos fijos reales productivos.

Concluyó que si la sociedad cumplió con los requisitos señalados en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, es evidente que tiene derecho a la deducción por adquisición de activos fijos, tal como lo reconoció el Tribunal.

Finalmente indicó que tampoco procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, porque está demostrado que las partidas fueron reales.

**La parte demandada** solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, con fundamento en los argumentos expuestos en el recurso de apelación, que se reiteraron en esta etapa procesal.

## **1.8 Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia proferida por el Tribunal de Bolívar y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Luego de referirse al marco normativo aplicable al caso concreto y a los planteamientos expuestos por las partes, adujo que las facturas y documentos relacionados con las importaciones fueron aportados en copia simple por la sociedad demandante, sin que cumplieran con los requisitos exigidos para que prestaran mérito probatorio, máxime si estaba obligada a exigirlos y exhibirlos, conforme lo impone el artículo 618 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no tienen el alcance para demostrar que se realizó una inversión efectiva y, en consecuencia, que proceda la deducción solicitada.

Advirtió que los documentos relacionados con la importación no son idóneos para demostrar la propiedad del bien importado, en la medida en que solamente demuestran el hecho de la importación de un determinado bien.

En lo que tiene que ver con las facturas, precisó que para demostrarse la adquisición de un bien o servicio con fines tributarios, debe cumplirse con los requisitos legales, entre otros, señalar el nombre de quien adquiere y quien la imprime (art. 617 E.T.).

Resaltó que un documento como la factura, en el que el representante de la sociedad vendedora también obra en representación de la empresa compradora, además de no cumplir con los requisitos legales, no puede dar certeza de una inversión efectiva, como lo exige la ley, para efectos de la deducción especial.

Lo normal es que quien obra como vendedor sea ajeno al comprador, no como ocurrió, incoherencia que no debió pasar por alto el Tribunal, pues no corresponde a una valoración probatoria dentro de la sana crítica que ampara el examen de las pruebas por parte del juez y, por lo tanto, consideró que la inconformidad de la parte apelante tiene sustento legal; en consecuencia, debe prosperar el recurso interpuesto.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, debe la Sala determinar si la parte demandante tiene derecho al reconocimiento de la deducción registrada en el renglón 58 de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2004, para lo cual se debe establecer si la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. demostró que en ese año gravable adquirió las embarcaciones denominadas Marta Lucía R., Gold Coast, Cabo de Hornos, Sean Gem, Nazca y Amanda S.

Adicionalmente, se debe comprobar si es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados o si hay lugar a su exclusión.

### **2. Rechazo de la deducción por inversión en activos fijos reales productivos por la suma de \$26.641.702.000**

2.1 Para la **parte demandante**, en este caso se cumplió con los requisitos exigidos en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario para que proceda la deducción por la adquisición de activos fijos reales productivos, motivo por el cual se le debe reconocer este derecho.

2.2 Por su parte, la **Administración** evidencia una serie de indicios que dejan entrever la existencia de vinculación económica entre la empresa vendedora y la



compradora. En consecuencia, al valorar las pruebas que se aportaron al expediente, pone en entredicho que en este asunto se haya realizado una **inversión efectiva** en activos fijos reales productivos de renta y, por ende, se haya cumplido con la finalidad del artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

2.3 Para el **Tribunal**, las operaciones realizadas por la sociedad demandante, encaminadas a adquirir los activos fijos para incorporarlos a su actividad productora de renta, fueron debidamente reportadas en sus asientos contables y soportadas con las facturas de compra venta.

Además, valoró el registro de las cuentas por pagar a SEATECH INTERNATIONAL INC por concepto de intereses, las declaraciones de importación de las seis (6) embarcaciones, los certificados de matrícula y las comunicaciones mediante las cuales se le solicitó a BANCOLOMBIA que efectuara el registro de las importaciones amparadas en las declaraciones de importación que interesan en este proceso, luego de lo cual concluyó que la sociedad demandante demostró que durante el año 2004 realizó inversiones en activos fijos reales productivos de renta.

### **3. Marco normativo**

3.1 Observa la Sala que el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, prevé la deducción por inversión en activos fijos reales productivos en los siguientes términos:

*"Artículo 158-3. Las personas naturales y jurídicas contribuyentes del impuesto sobre la renta, podrán deducir el treinta por ciento (30%) del valor de las inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos, aun bajo la modalidad de leasing financiero con opción irrevocable de compra, a partir del 1º de enero de 2004. Esta deducción solo podrá utilizarse por los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Los contribuyentes que hagan uso de esta deducción no podrán acogerse al beneficio previsto en el artículo 689-1. La DIAN deberá informar semestralmente al Congreso sobre los resultados de este artículo.*

*El Gobierno Nacional reglamentará la deducción contemplada en este artículo”*

3.2 Ha dicho la Sala 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, los fenómenos de la depreciación y/o amortización*”<sup>14</sup>.

3.3 Conforme con esta norma, en términos generales, los contribuyentes del impuesto sobre la renta tienen derecho a deducir el 30% del valor de las **inversiones efectivas realizadas solo en activos fijos reales productivos adquiridos**.

3.4 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, o no son reales o no son productivos<sup>15</sup>.

3.5 Respecto de estas particularidades es oportuno hacer las siguientes anotaciones:

3.5.1 **Activos fijos:** Conforme con el artículo 60 del Estatuto Tributario, son activos fijos los bienes corporales muebles o inmuebles y los incorporales que no se

---

<sup>14</sup> Consejo de Estado, sentencia del 29 de abril 29 de 2007, radiado No. 15153, C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>15</sup> Consejo de Estado, 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.

enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente. Es decir, se excluyen los activos movibles.

**3.5.2 Bienes reales - tangibles:** Conforme con la definición del artículo 653 del Código Civil<sup>16</sup>, los bienes corporales son los que tienen un ser real y pueden ser percibidos por los sentidos. En consecuencia, quedan excluidos los bienes intangibles<sup>17</sup>.

**3.5.3 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”<sup>18</sup> (Subraya y negrilla fuera del texto original).

**3.5.4 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”*<sup>19</sup>.

3.6 Entonces, para que los bienes sean considerados como activos fijos reales productivos se requiere que: (i) se trate de activos fijos; (ii) que estos bienes sean tangibles; (iii) que se adquieran para formar parte del patrimonio del contribuyente; (iv) que participen de manera directa y permanente en la actividad productora de renta y (v) que se deprecien o amorticen fiscalmente.

---

<sup>16</sup> El artículo 653 del Código Civil, señala que *“Los bienes consisten en cosas corporales o incorporales. Corporales son las que tienen un ser real y pueden ser percibidas por los sentidos, como una casa, un libro. Incorporales las que consisten en meros derechos, como los créditos y las servidumbres activas”* (Se subraya).

<sup>17</sup> Consejo de Estado, sentencia del 24 de mayo de 2007, radicado No. 14898, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> Consejo de Estado, sentencia del 13 de septiembre de 2012, radicado No. 18473, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

De manera que no se trata de cualquier bien que adquiera el contribuyente, porque debe corresponder a aquel que cumpla con las citadas condiciones.

3.7 A lo anterior debe agregarse que esta deducción especial debe solicitarse (i) en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable en el que se realiza la inversión y (ii) la base del cálculo corresponde al costo de adquisición, conforme con las siguientes reglas:

- Si se realizan obras de infraestructura para el montaje o puesta en funcionamiento de los activos fijos reales productivos y ellas deben activarse para ser depreciadas o amortizadas de acuerdo con la técnica contable, su costo hace parte de la base para calcular la deducción; y si la confección o construcción de tales obras tardan más de un período gravable, la deducción se aplica sobre la base de la inversión efectuada en cada año gravable.
- Si los activos fijos reales productivos son construidos o fabricados por el contribuyente, la deducción se calcula con base en las erogaciones incurridas por la adquisición de bienes y servicios que constituyan el costo del activo fijo real productivo.
- Si el activo fijo real productivo se deja de utilizar en la actividad productora de renta o se enajena antes de vencer el término de depreciación o amortización del bien, el contribuyente debe incorporar el valor proporcional de la deducción solicitada como renta líquida gravable en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del período fiscal en que ello ocurra, teniendo en cuenta la vida útil pendiente de depreciar o amortizar según la naturaleza del bien<sup>20</sup>.

3.8 En este orden de ideas, es perfectamente claro que la deducción especial opera exclusivamente por la **efectiva inversión** en activos fijos reales productivos

---

<sup>20</sup> Ver el artículo 3 del Decreto 1766 de 2004.

adquiridos por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con la finalidad de formar parte del patrimonio del contribuyente e incorporarse a la actividad productora de renta, de tal manera que participen de manera directa y permanente, y se deprecien o amorticen fiscalmente.

#### **4. El caso concreto**

En este caso, la discusión se centra en determinar si la sociedad demandante, para la vigencia fiscal 2004, tiene derecho a deducir el 30% del valor de la inversión realizada en las embarcaciones de pesca denominados Marta Lucía R., Gold Coast, Cabo de Hornos, Sean Gem, Nazca y Amanda S., por corresponder a activos fijos reales productivos de renta.

En especial, se debe dilucidar si le asiste razón a la DIAN al afirmar que existen indicios de que entre la compañía vendedora de las citadas embarcaciones y la sociedad contribuyente existe vinculación económica que deja en entredicho la **inversión efectiva** a la que se refiere el artículo 158-3 del Estatuto Tributario para que proceda la deducción.

#### **5. Las pruebas que obran en el expediente**

Revisado el expediente, se advierten las siguientes pruebas:

5.1 El Requerimiento Ordinario No. 901162 del 25 de julio de 2006, proferido por el Jefe Grupo de Gestión de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales Cartagena, mediante el cual le solicitó a la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. que informara respecto del renglón 58 –Deducción Inversiones en Activos Fijos, lo siguiente:

- a.) *“La discriminación detallada de los valores declarados, señalando la cuantía, el concepto y la identificación (Nit y nombre) del beneficiario de los pagos.*

- b.) Descripción del bien, indicando clase, marca, referencia, modelo, número de matrícula, dirección de su ubicación y su contribución al proceso productivo.
- c.) Fecha de la adquisición y su costo, al igual que la factura o declaración de importación. En el evento de haberse adquirido por el sistema de leasing, se requiere el contrato donde (sic) se indique la opción irrevocable de compra.
- d.) Discriminación del IVA pagado en la adquisición de los activos e indicar el tratamiento dado al IVA.
- e.) Valor de la Depreciación o amortización correspondiente al año 2004 de dichos activos.
- f.) Si se trata de bienes construidos o fabricados se necesita un cuadro explicativo por concepto y valor de todos los rubros que hacen parte del costo del activo fijo productivo, señalándose el nombre o razón social, Nit, dirección, municipio, teléfono del proveedor del activo o de los bienes y servicios que conforman su costo<sup>21</sup>.

5.2 La respuesta dada por el representante legal de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA., al anterior requerimiento:

“(…)

2.- Renglón 58 (Deducción inversión activos fijos productivos)

a) Discriminación de los bienes:

	Beneficiario	NIT	Valor	Fecha adquisic.	Descripción	Factura
1	Seatech International	444444444	\$16.075.980.000	23-03-04	Buque Atunero	SI428
2	Seatech International	444444444	15.725.640.000	23-03-04	Buque Atunero	SI249
3	Seatech International	444444444	22.134.640.000	24-05-04	Buque Atunero	SI253
4	Seatech International	444444444	16.600.980.000	21-05-04	Buque Atunero	SI252
5	Seatech International	444444444	16.558.740.000	21-01-04	Buque Atunero	SI251
6	Seatech International	444444444	16.319.340.000	21-01-04	Buque Atunero	SI250
	Total		103.415.320.000			

b) Descripción del bien.- barco atunero.

c) Se relacionan las declaraciones de importación y se anexan:

1	06001134936
2	06001148220
3	0620004100012209
4	062004100010222
5	062004100009125

<sup>21</sup> Fl. 56 c.a. 1.

d) *Discriminación del IVA*  
No aplica

e) *Depreciación*

	<i>Valor Histórico</i>	<i>A.P.I</i>	<i>Depreciación</i>
1	16.075.980.000	486.931.860	1.749.725.276
2	15.725.640.000	320.224.175	1.509.081.262
3	22.134.640.000	342.839.948	1.850.924.383
4	16.600.980.000	257.129.962	1.388.809.610
5	16.558.740.000	256.475.713	1.384.664.393
6	16.319.340.000	252.767.681	1.364.642.222
	<hr/> 103.415.320.000	1.916.369.339	9.247.847.146 <sup>n22</sup>

5.3 El Requerimiento Ordinario No. 901808 del 15 de diciembre de 2006, mediante el cual la DIAN le requirió al contribuyente que informara lo siguiente, en relación con el renglón 58 de la declaración privada: (i) las facturas y documentos de transporte (BL), (ii) copia de la escritura de constitución y explicar la vinculación económica que existe con Seatech Int. Inc (vendedor de los barcos), (iii) copia de las declaraciones de cambio y (iv) contrato que pruebe la naturaleza de la obligación (crédito) entre el exportador y el importador de los barcos<sup>23</sup>.

5.4 Respuesta del 11 de enero de 2007, en la que TUNA ATLANTIC LTDA. le informó a la DIAN lo siguiente:

“(…)

2. *Con relación al renglón 58, anexamos copia de las facturas y de los (BL) de los 6 barcos.*

3. *Le informamos que la copia de la escritura de constitución fue entregada al Sr. Jorge González Pérez el día 18 de diciembre de 2006.*

- *No existe vinculación económica, sólo la relación comercial relacionada*

<sup>22</sup> Fls. 61-62 c.a. No. 1.

<sup>23</sup> Fl. 97 c.a. No. 1.

con la compra – venta de los 6 barcos pesqueros.

4. No hay declaraciones de cambio, ya que no seña (sic) efectuado pagos al exterior.

5. Se anexan copias de las escrituras de protocolización del instrumento de compra y de la constancia de entrega material de las motonaves entre el exportador y el importador de los barcos pesqueros y de la matrícula de los 6 barcos pesqueros<sup>24</sup>.

5.5 Copia de seis (6) documentos titulados “**FACTURA DE COMPRA Y VENTA**”, respecto de cada una de las siguientes embarcaciones: Marta Lucía R., Gold Coast, Cabo de Hornos, Sean Gem, Nazca y Amanda S.

Para mejor ilustrar, se transcribe el contenido de la factura No. SI253 que corresponde a la embarcación denominada Marta Lucía R.:

**“FACTURA DE COMPRA VENTA  
No SI253**

*Detalles de la NAVE (Posteriormente denominada “la NAVE”)*

*Número de Patente: Pasavante*

*Nombre de la Nave: Marta Lucía R.*

*Puerto de Registro: Cartagena*

*Clase de Nave: Atunero Purse Seiner*

*Caballos de Fuerza: 4280 HP*

*Eslora: 78.33 mts.*

*Tonelaje:*

*Manga: 13.65 mts.*

*Bruto: 1771*

*Puntal: 8.058*

*Neto Registrado: 531  
el*

*Y como se describe más detalladamente en  
Certificado Técnico y Libro de Registro*

---

**FACTURA DE VENTA**

*Nosotros, Seatech International Inc (posteriormente denominados “los VENDEDORES”), con domicilio en Islas Vírgenes Británicas, hemos convenido a satisfacción el pago del precio de acuerdo con el contrato de*

---

<sup>24</sup> Fl. 98 c. a. No. 1.



*venta, suscrito a (sic) nosotros y por TUNA ATLANTIC Ltda (posteriormente denominados “los COMPRADORES”), con domicilio en Cartagena, Colombia y por lo tanto, transferimos a “los COMPRADORES” nuestro título completo, propiedad e intereses en “la NAVE”, así como en sus botes, aparejos, y otras pertenencias de “la NAVE”. Nosotros, “los VENDEDORES” a nombre nuestro y de nuestros causahabientes, convenimos con “los COMPRADORES” y sus designados en que tenemos la capacidad jurídica para transferir “la NAVE” y título antes mencionado y en la manera antes descrita. Aseguramos que “la NAVE” está libre de Gravámenes, Deudas y Demandas Marítimas.*

*Valor CIF: US \$8.000.000*

*Para constancia de lo anterior, firma el representante legal de Seatech International Inc.*

*CARLOS E. ZÁRATE S<sup>25</sup>.*

5.6 Copia de seis (6) documentos titulados “**ACEPTACIÓN DE COMPRA**”, todos suscritos por el señor Diego Canelo Velasco y relacionados con las seis (6) embarcaciones citadas en el numeral anterior.

Para mejor ilustrar, se transcribe a continuación la aceptación de compra de la aeronave denominada Marta Lucía R.

#### **“ACEPTACIÓN DE COMPRA**

*El suscrito DIEGO CANELOS VELASCO a nombre y representación de la sociedad llamada TUNA ATLANTIC LTDA, en el anterior Contrato de Venta y en mi carácter de representante legal de la mencionada sociedad, por este medio y para todos los efectos legales ACEPTO LA COMPRA Y EL TRASPASO DE “la Nave” a la citada sociedad de la nave Marta Lucía R a la que se refiere el Contrato de Venta y por este documento “Tuna Atlantic Ltda” reconoce la entrega, recepción y custodia de la nave y la acepta*

*DIEGO CANELO VELASCO*

*Fechado el 30 de Septiembre de 2003<sup>26</sup>.*

---

<sup>25</sup> Fl. 100 c.a. No. 1.

5.7 Copia de las declaraciones de importación de las seis (6) aeronaves, en las que se observa lo siguiente: (i) todas son del año 2004, (ii) en todas se registra como importador a la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA y como exportador o proveedor en el exterior a la sociedad SEATECH INT. INC.<sup>27</sup> y (iii) la descripción de la mercancía importada es la siguiente: barcos de pesca de factoría y demás barcos para tratamiento o conservación de productos de la pesca de registro superior a 1000T. Equipo usado motonave destinada a la pesca de atún y actualmente se encuentra pescando en aguas territoriales colombianas<sup>28</sup> o en aguas internacionales<sup>29</sup> o con permiso para pesqueros extranjeros<sup>30</sup>.

5.8 Copia del certificado de la Cámara de Comercio de Cartagena, expedido el 31 de agosto de 2006, en el que consta que: el 23 de enero de 2003, mediante la Escritura Pública No. 112, otorgada en la Notaría Tercera de Cartagena<sup>31</sup>, inscrita en la Cámara de Comercio el 4 de abril del mismo año, se constituyó la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA con domicilio en Cartagena, NIT. 806013673-7, con una duración de 30 años a partir de su constitución, con un capital de \$50.000.000 dividido en 50.000 cuotas de un valor nominal de \$1.000.000 cada una, capital pagado por los socios de la siguiente manera: Andrean Trading International Inc. \$40.000.000 y Altamar Corporation \$10.000.000.

---

<sup>26</sup> Fl. 101 c.a. No. 1.

<sup>27</sup> Sociedad constituida el 26 de abril de 1989 con sede principal en las Islas Vírgenes Británicas (Cfr. fls. 289-322 c. a. No. 2) que conforme con el certificado de la Cámara de Comercio de Cartagena, expedido el 17 de octubre de 2006, esta compañía tiene el establecimiento denominado SEATECH INTERNATIONAL INC., con número de matrícula 58797 del 31 de julio de 1989, renovado el 30 de marzo de 2006 (Fls. 325-329 c. a. No. 2).

<sup>28</sup> Para las declaraciones de importación Nos. 062004100010222 y 062004100009125.

<sup>29</sup> Para la declaración de importación No. 0620004100012209.

<sup>30</sup> Para las declaraciones de importación Nos. 06001134936, 06001148220 y 062004100006935.

<sup>31</sup> Fls. 76-79 c. a. No. 1.

En el cargo de Gerente, Presidente y Representante Legal Judicial y Administrativo se nombró a los señores Diego Canelos Velasco, Carlos Enrique Zárate Sánchez y Jaime Dávila Pestana Padrón, respectivamente<sup>32</sup>.

5.9 Copia de los siguientes documentos:

Nombre de la embarcación	Factura de compra venta <sup>33</sup>	Valor CIF en factura US\$	Aceptación de compraventa <sup>34</sup>	Conocimiento de embarque marítimo <sup>35</sup>	Declaración de importación No. de formulario <sup>36</sup>	Certificado de matrícula en el Puerto de Cartagena <sup>37</sup>
Marta Lucía R.	SI 253 Sin fecha	8.000.000	30-09-2003	24-05-2004	062004100012209-8 28-05-2004 (Factura SI 253) <sup>38</sup>	28-05-2004
Gold Coast	Sin fecha y sin número	No se especifica	21-01-2004	17-04-2004	06001148220 21-04-2004 (Factura SI 249)	23-09-2004
Cabo de Hornos	Sin fecha y sin número	6.000.000	21-01-2004	17-05-2004	062004100009125-7 21-05-2004 (Factura SI251)	23-09-2004
Sean Gem	Sin fecha y sin número	6.000.000	21-01-2004	21-05-2004	062004100010222 25-05-2004 (Factura SI252)	23-09-2004
Nazca	Sin fecha y sin número	6.000.000	21-01-2004	Sin fecha	06001134936 26-03-2004 (Factura SI428)	23-09-2004
Amanda S	Sin fecha y sin número	6.000.000	21-01-2004	12-05-2004	062004100006935-2 17-05-2004 (Factura SI250)	23-09-2004

5.10 Copia del registro de importación<sup>39</sup> y de la declaración Andina del Valor en Aduana<sup>40</sup> de las seis (6) embarcaciones.

<sup>32</sup> Fls. 69-71 c. a. No. 1.

<sup>33</sup> Fls. 100, 109, 118, 128, 137 y 150 c. a. No. 1.

<sup>34</sup> Fls. 101, 110, 119, 129, 138 y 151 c. a. No. 1.

<sup>35</sup> Fls. 102, 111, 120, 130, 139 y 152 c. a. No. 1.

<sup>36</sup> Fls. 103, 112, 121, 131, 140, 153 c. a. No. 1.

<sup>37</sup> Fls. 160, 159, 163, 164, 162 y 161 c. a. No. 1.

<sup>38</sup> Este número de factura se relaciona en la casilla No. 68 de la correspondiente declaración de importación.

<sup>39</sup> Fls. 104-107, 113-116, 122-125, 132-135, 144-149 y 154-157 c. a. No. 1.

<sup>40</sup> Fls. 108, 117, 126, 136, 143 y 158 c. a. No. 1.

5.11 Copia del Conocimiento de Embarque Marítimo de las seis (6) embarcaciones<sup>41</sup>, prueba documental que no será tenida en cuenta porque su contenido está parcialmente en idiomas inglés y español, con desconocimiento de lo previsto en el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil, según el cual: *"para que los documentos extendidos en idioma distinto del castellano puedan apreciarse como prueba, se requiere que obren en el proceso con su correspondiente traducción efectuada por el Ministerio de Relaciones Exteriores, por un intérprete oficial o por traductor designado por el juez; en los dos primeros casos la traducción y su original podrán ser presentados directamente"*<sup>42</sup>.

5.12 Copia de la Escritura Pública de Protocolización No. 2191 de la Notaría Primera del Círculo de Cartagena, del 29 de octubre de 2003, otorgada por Jaime Dávila Pestana Padrón a favor de él mismo. Mediante ese instrumento público se protocolizó: (i) la copia auténtica del PASAVANTE No. 001 expedido por el Consulado de Colombia en Chile al barco pesquero **MARTA LUCÍA R.**, (ii) copia auténtica del certificado de entrega y aceptación de la misma nave y (iii) copia auténtica del resultado de la inspección de condición de remolque oceánico de la misma nave<sup>43</sup>.

5.13 Copia de la Escritura Pública de Protocolización No. 126 de la Notaría Primera del Círculo de Cartagena, del 28 de enero de 2004, otorgada por Jaime Dávila Pestana Padrón a favor de él mismo. Mediante ese instrumento público se protocolizó: (i) copia auténtica de las facturas de compraventa de las embarcaciones **"SEAGEM"**, **AMANDA S**, **"GOLDCOAST"**, **NAZCA** y **CABO DE HORNOS** y (ii) copia de la aceptación de la compra<sup>44</sup>.

---

<sup>41</sup> Fls. 102, 111, 120, 130, 139 y 152 c. a. No. 1.

<sup>42</sup> Fl. 102 c.a. No. 1.

<sup>43</sup> Se aportó copia de la escritura pública en un folio (Fl. 166 c.a. No. 1).

<sup>44</sup> Se aportó copia de la escritura pública en un folio (Fl. 168 c. a. No. 1).

5.14 Copia del certificado expedido por el Director General Marítimo, en el que certifica que en el Puerto de Cartagena ha sido expedido el certificado de matrícula provisional a la nave denominada Cabo de Hornos, de propiedad de Tuna Atlantic Ltda<sup>45</sup>.

5.15 Copia del Libro Diario y del Libro Mayor de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. de los meses de enero a diciembre del año 2004<sup>46</sup>

5.16 Copia de las solicitudes de registro de endeudamiento externo, dirigidas a la Oficina de Operaciones Internacionales de BANCOLOMBIA, todas del **14 de febrero de 2007**, en relación con las declaraciones de importación Nos. 23830012048653<sup>47</sup>, 23830012050376<sup>48</sup>, 07500280001816<sup>49</sup>, 23830012054924<sup>50</sup>, 09019140590061<sup>51</sup> y 09019140578985<sup>52</sup>. Pruebas que fueron aportadas con la demanda.

## **6 Los indicios como medios de prueba y su valoración en el caso concreto**

6.1 Analizadas las anteriores pruebas, está demostrado en el expediente que la sociedad que aparece como vendedora de las seis (6) embarcaciones tiene sucursal en la ciudad de Cartagena de Indias y se denominada SEATECH INTERNATIONAL INC<sup>53</sup>.

6.2 De igual manera, está probado que existe coincidencia entre los representantes legales de esa sociedad con los de la que demanda en este proceso.

---

<sup>45</sup> Fl. 88 c. a. No. 1.

<sup>46</sup> Fls. 173- 273 c. a. No. 2.

<sup>47</sup> Corresponde al formulario No. 062004100009125-7.

<sup>48</sup> Corresponde al formulario No. 062004100010222.

<sup>49</sup> Corresponde al formulario No. 5004003566735 y a la aceptación de declaración No. 06001148220.

<sup>50</sup> Corresponde al formulario No. 062004100012209-8.

<sup>51</sup> Corresponde al formulario No. 062004100006935-2.

<sup>52</sup> Corresponde al formulario No. 5004002261626 y a la aceptación de declaración No. 06001134936

<sup>53</sup> Cfr. el certificado de la Cámara de Comercio de Cartagena (Fls. 325-329 c. a. No. 2).

En efecto, si se confrontan los certificados de la Cámara de Comercio de Cartagena, no hay lugar a dudas de que existe identidad en las personas que ostentan los cargos de Presidente, Gerente y Representante Legal, Judicial y Administrativo de la sociedad SEATECH INTERNATIONAL INC Sucursal Cartagena y de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA<sup>54</sup>. En este orden de ideas, los señores Carlos Zárate Sánchez, Diego Canelos Velasco y Jaime Dávila Pestana Padrón, en su orden, ejercen los citados cargos en ambas compañías, razón que llevó a la DIAN a inferir que entre estas dos compañías existía una vinculación de carácter económico.

6.3 Respecto de los indicios, el artículo 175 del Código de Procedimiento Civil señala que sirven como medio de prueba.

6.4 Para la doctrina, un indicio es *“un hecho conocido del cual se infiere lógicamente otro desconocido”*<sup>55</sup>, *“es la prueba de cualquier hecho conocido, del cual se infiere otro hecho desconocido, mediante una operación mental lógica basada en reglas generales de la experiencia o en principios científicos o técnicos especiales”*<sup>56</sup> o son *“los hechos de los cuales se deducen otros, que son jurídicamente relevantes, por encontrarse subsumidos en los supuestos de hecho previstos en una norma jurídica”*<sup>57</sup>.

En lo que tiene que ver con la inferencia lógica, como parte de la prueba indiciaria, existe discusión al respecto, porque se considera que esta inferencia es la labor propia de la crítica de cualquier medio probatorio<sup>58</sup>.

6.5 En este caso, la prueba indiciaria, es decir, la comprobación de ciertos hechos, permitiría llegar al convencimiento de que entre las partes existe una vinculación económica.

---

<sup>54</sup> Fls. 70 c. a. No. 1 y 328 c. a. No. 2.

<sup>55</sup> LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, Procedimiento Civil, Tomo 3, Pruebas, segunda edición, Editorial Dupre Editores, Bogotá, D.C., 2008, p. 312.

<sup>56</sup> WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, Las Pruebas en el Proceso Tributario, Editorial Temis, Bogotá, 2005, p. 65.

<sup>57</sup> *Ibidem*.

<sup>58</sup> LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *op cit.* pp. 312-313.

6.6 En materia tributaria, la doctrina ha dicho que *“a partir de la comprobación de ciertos hechos, que se consideran indicios, puede llegar a demostrarse la inexistencia de las operaciones que según el contribuyente o responsable originan los conceptos y factores declarados, a partir de los cuales pretende el reconocimiento de un derecho o de un beneficio”*<sup>59</sup>.

Por lo tanto, una vez el hecho indiciario o inferido ha sido procesalmente y probatoriamente establecido por medios válidos e idóneos, el indicio es una prueba eficaz.

6.7 Partiendo de las definiciones anotadas y de la procedencia del indicio como prueba en materia tributaria, se advierte que el hecho conocido o indicador, es decir, aquel que está probado en el proceso mediante prueba documental conducente, pertinente y útil como es el certificado de la Cámara de Comercio<sup>60</sup>, es la identidad en las personas que conforman el gobierno corporativo<sup>61</sup> en ambas empresas – compradora y vendedora-; por lo tanto, el hecho desconocido en este caso y que, en principio, se puede inferir, es la existencia de vinculación económica entre SEATECH INTERNATIONAL INC y TUNA ATLANTIC LTDA.

6.8 Respecto de la vinculación económica, los artículos 260 y 261 del Código de Comercio y 451 del Estatuto Tributario señalan los casos en los que se considera que una sociedad está subordinada, y el artículo 750 del citado estatuto menciona los eventos en los que se considera que existe vinculación económica.

---

<sup>59</sup> WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, *op. cit.* p. 71.

<sup>60</sup> Conforme con el artículo 248 del C. de P. C., *“Para que un hecho pueda considerarse como indicio, debería estar debidamente probado en el proceso”*.

<sup>61</sup> En las dos empresas el gobierno corporativo está conformado por un presidente y un gerente, que son los representantes de la sociedad y los directos responsables de la administración de los negocios sociales.

A su vez, el artículo 28 de la Ley 222 de 1995<sup>62</sup> dispone que habrá grupo empresarial cuando además del vínculo de subordinación, exista entre las entidades unidad de propósito y dirección.

Esta misma norma señala que se entenderá que existe unidad de propósito y dirección *“cuando la existencia y actividades de todas las entidades persigan la consecución de un objetivo determinado por la matriz o controlante en virtud de la dirección que ejerce sobre el conjunto, sin perjuicio del desarrollo individual del objeto social o actividad de cada una de ellas”* y que le corresponderá *“a la Superintendencia de Sociedades, o en su caso a la de Valores o Bancaria, determinar la existencia del grupo empresarial cuando exista discrepancia sobre los supuestos que lo originan”*.

Ha dicho la doctrina que esta unidad *“implica la existencia de un interés común entre la matriz y sus subordinadas, organizadas como una empresa que se ha propuesto alcanzar un objetivo definido por aquella”*<sup>63</sup>.

Dado que las necesidades del conglomerado siempre serán distintas, para la doctrina no es posible establecer parámetros estáticos para configurar este elemento de manera unívoca. Sin embargo, entiende que es posible verificar esta unidad de propósito y dirección, teniendo en cuenta los siguientes aspectos: *“(i) el objeto social de las sociedades, el cual puede ser semejante o complementario; (ii) si la composición accionaria de las compañías se estructura con la participación de los mismos accionistas; (iii) si la administración de las sociedades está a cargo de una junta directiva, la cual se encuentra presente en las sociedades vinculadas y subordinadas, conformada en su mayoría por las mismas personas naturales o jurídicas, o (iv) si la representación legal de las sociedades se encuentra a cargo de*

---

<sup>62</sup> Por la cual se modifica el Libro II del Código de Comercio, se expide un nuevo régimen de procesos concursales y se dictan otras disposiciones.

<sup>63</sup> GALGANO Francesco, ROITMAN Horacio, LEÓN Edgar y LÓPEZ Yira, Los Grupos Societarios. Dirección y Coordinación de Sociedades. Colección Textos de Jurisprudencia, Editorial Universidad del Rosario, Bogotá, 2009, p. 333.



las mismas personas que figuran como representantes de las otras vinculadas<sup>64,65</sup>  
(Se subraya).

6.9 En el presente caso, son dos las hipótesis que permiten inferir que entre las sociedades SEATECH INTERNATIONAL INC y TUNA ATLANTIC LTDA existe vínculo empresarial.

6.9.1 Aunque no está inscrita en el Registro Mercantil la situación de control que se verifica aquí en Colombia, teniendo la obligación de hacerse, conforme con lo dispuesto en el artículo 30 de la Ley 222 de 1995<sup>66</sup>, la realidad empresarial apunta a que existe la vinculación económica entre las sociedades SEATECH INTERNATIONAL INC y TUNA ATLANTIC LTDA por la identidad en los representantes legales de una y otra compañía, en procura de la obtención de un

---

<sup>64</sup> “No habrá lugar a considerar la figura del “grupo empresarial” por el simple hecho de que la matriz persiga que sus subordinadas sean rentables, salvo que dicho objetivo se encuentre acompañado de una injerencia de aquella en cuanto a la disposición planificada y sistemática de objetivos determinados, que han de ejecutarse por los sujetos que conforman el grupo, al tiempo que deben someterse a su evaluación y control directo o indirecto estableciendo una clase de relación de interdependencia”- Superintendencia de Sociedades, Circular Externa 030, nov. 26/1997-.

<sup>65</sup> GALGANO, Francesco, ib. p. 333.

<sup>66</sup> “**ARTÍCULO 30. OBLIGATORIEDAD DE INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO MERCANTIL.** Cuando de conformidad con lo previsto en los artículos 260 y 261 del Código de Comercio, se configure una situación de control, la sociedad controlante lo hará constar en documento privado que deberá contener el nombre, domicilio, nacionalidad y actividad de los vinculados, así como el presupuesto que da lugar a la situación de control. Dicho documento deberá presentarse para su inscripción en el registro mercantil correspondiente a la circunscripción de cada uno de los vinculados, dentro de los treinta días siguientes a la configuración de la situación de control.

Si vencido el plazo a que se refiere el inciso anterior, no se hubiere efectuado la inscripción a que alude este artículo, la Superintendencia de Sociedades, o en su caso la de Valores o Bancaria, de oficio o a solicitud de cualquier interesado, declarará la situación de vinculación y ordenará la inscripción en el Registro Mercantil, sin perjuicio de la imposición de las multas a que haya lugar por dicha omisión.

En los casos en que se den los supuestos para que exista grupo empresarial se aplicará la presente disposición. No obstante, cumplido el requisito de inscripción del grupo empresarial en el registro mercantil, no será necesaria la inscripción de la situación de control entre las sociedades que lo conforman.

**PARÁGRAFO 1o.** Las Cámaras de Comercio estarán obligadas a hacer constar en el certificado de existencia y representación legal la calidad de matriz o subordinada que tenga la sociedad así como su vinculación a un grupo empresarial, de acuerdo con los criterios previstos en la presente ley.

**PARÁGRAFO 2o.** Toda modificación de la situación de control o del grupo, se inscribirá en el Registro Mercantil. Cuando dicho requisito se omita, la entidad estatal que ejerza la inspección, vigilancia o control de cualquiera de las vinculadas podrá en los términos señalados en este artículo, ordenar la inscripción correspondiente”.

beneficio del grupo empresarial, en este caso, de carácter tributario, con una marcada relación de interdependencia.

6.9.2 También se advierte que el objeto social de las empresas en cuestión es complementario, tal y como se desprende de la siguiente comparación:

#### **TUNA ATLANTIC LTDA**

*“Comprar y enajenar embarcaciones mayores y menores, gravarlas con hipotecas y otras limitaciones al derecho de dominio, explotarlas mediante su entrega bajo la modalidad de contratos de fletamento a término o por viajes individuales o sucesivos, la pesca del atún, la sardina y demás especies marítimas su posterior congelación y comercialización y demás actividades relacionadas con la pesca”<sup>67</sup>.*

#### **SEATECH INTERNATIONAL INC**

*“El objeto principal de la sucursal en la ciudad de Cartagena, será la pesca de atún, la sardina y demás especies marítimas, su preparación industrial y empaque en forma apta para el consumo, y en su comercialización bien sea al granel congelado, o en enlatados”<sup>68</sup>.*

6.10 Visto lo anterior, y en el entendido de que el indicio es contingente grave<sup>69</sup>, es del caso tener en cuenta el artículo 250 del Código de Procedimiento Civil, en el que se establece como regla para la apreciación de los indicios el hacerlo en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obran en el expediente.

6.11 En consideración a lo expuesto, se advierte que otra prueba que obra en el expediente es el Acta de Visita del 13 de marzo de 2007, en la que consta lo siguiente:

---

<sup>67</sup> Fl.69 c. a. No. 1

<sup>68</sup> Fls. 293-294 c.a. No. 2.

<sup>69</sup> LÓPEZ BLANCO, Hernán Fabio, *op. cit.* pp. 314-135. **Indicio necesario** es “aquel hecho desconocido que, probado el hecho indicador, de manera fatal tiene que darse, por ser este el obligado supuesto para la existencia del otro” y el **indicio contingente** es aquel “que con mayor o menor probabilidad, de acuerdo con la fuerza indicadora del hecho conocido, puede permitir la inferencia de hechos desconocidos, de manera que, a que vez, se les subclasifica en indicios graves o leves”, según la probabilidad de llevar con mayor o menor certeza al hecho desconocido que se quiere establecer.

“(...)

*La sociedad vendedora tiene su sucursal en Cartagena de nombre SEATECH INTERNACIONAL INC, cuyos representantes legales son los mismos de la empresa TUNA ATLANTIC LTDA, de tal manera que controlan administrativamente todos los aspectos de la empresa objeto del presente acto administrativo, tan cierto es lo anterior, que el contador y el representante de SEATECH INTERNACIONAL INC., son los encargados de atender la visita fiscal.*

*Se destaca como un hecho relevante que en el sitio donde se realizó la visita corresponde a la dirección de la Agencia de Aduanas “ASERCOL”, firma que efectúa los trámites aduaneros de la importación de los barcos. En dichas instalaciones se encuentra una oficina pequeña, que permanece desocupada y sin atención al público, y que para entrevistarse o concertar una visita con los representantes de la empresa primero tiene que llamarse por teléfono a la sucursal de SEATECH INTERNACIONAL INC. (folio 283).*

(...)

*Quando reafirmamos que se predica la vinculación económica, nos fundamentamos en el hecho que SEATECH INTERNACIONAL INC. (vendedor), ejerce el control administrativo directo por medio de sucursal sobre TUNA ATLANTIC LTDA, acorde a lo señalado en los artículos 450 numeral 1 del E.T., 260 y numeral 3 del 261 (sic) Código de Comercio, con el objeto de conseguir el abanderamiento nacional de los barcos, objetivo que se descubre con ocasión de las conversaciones que se adelantan con los encargados de la visita, es así, como se establece que la razón fundamental por la cual se crea la empresa TUNA ATLANTIC LTDA, es porque SEATECH INTERNACIONAL INC., necesitaba cumplir con la Ley 732 de 2001, disposición que exige que los barcos de bandera nacional debían pertenecer a personas naturales o jurídicas Colombianas, abanderamiento nacional de los barcos que no podían cumplir en el evento que la importación la hubiese efectuado su misma sucursal (SEATECH INTERNACIONAL INC., ES SUCURSAL EXTRANJERA)”<sup>70</sup>.*

6.12 También se observa la factura de compraventa de la embarcación Gold Coast<sup>71</sup>, en la que no aparece el precio fijado por las partes, por lo tanto, no se

---

<sup>70</sup> Fls. 335 -336 c. a. No. 2.

<sup>71</sup> Fl. 109 c. a. No. 1.

cumple con el precio como requisito indispensable de este tipo de contrato<sup>72</sup>, habida consideración de que conforme con el artículo 1849 del Código Civil, la compraventa “es un contrato en que una de las partes se obliga a dar una cosa y la otra a pagarla en dinero. Aquella dice vender y ésta comprar. El dinero que el comprador da por la cosa vendida se llama precio”, es decir, que para la existencia del contrato de compraventa, son elementos esenciales el precio y la cosa, de manera que si el contrato carece de alguno de ellos, resulta inexistente, o en algunos casos, se transformaría en otro diferente, por ejemplo, en una donación.

6.13 En este caso particular, otra situación llama la atención de la Sala, y es que la parte demandante no comprueba, correspondiéndole la carga de la prueba, que por concepto de las embarcaciones en cuestión, en el año 2004, haya realizado pagos, así sean parciales, o adquirido obligaciones de tipo crediticio, para cubrir el pago del precio de los bienes adquiridos, que resulta ser una suma considerable.

La única prueba que se aporta es con la demanda, y corresponde a la copia de un correo electrónico encabezado: Contabilidad Seatech International Inc., de: Martha Márquez – Contadora <[martha.marquez@seatechint.com](mailto:martha.marquez@seatechint.com)>, para: Alicia Esther Vargas Puche <[aevargas@telecom.com](mailto:aevargas@telecom.com)>, Jaime Dávila Pestana Padrón <[jaime.davila-pestana@seatechint.com](mailto:jaime.davila-pestana@seatechint.com)>, con copia a: Martha Márquez <[martha.marquez@seatechint.com](mailto:martha.marquez@seatechint.com)>, enviado el 19 de abril de 2007, asunto: préstamo compra de barcos y cuyo contenido es el siguiente: “*Por la presente estamos recordando el pago de los intereses generados por la obligación registrada en nuestros libros por concepto del préstamo otorgado a ustedes para la compra*”<sup>73</sup>.

Prueba que además de no ser conducente y pertinente para comprobar una obligación a cargo de TUNA ATLANTIC LTDA. y en favor de SEATECH INTERNATIONAL INC, por la compra de las embarcaciones que interesan en este proceso, aporta otro elemento de juicio para analizar el tema de la vinculación económica entre estas dos empresas, en la medida en que, si se mira con

---

<sup>72</sup> Fl. 109 c. a. No. 1.

<sup>73</sup> Fl. 165 c. p.

determinación de las direcciones de correo electrónico de la remitente y de uno de los destinatarios, concretamente del señor Jaime Dávila Pestana Padrón, es evidente la identidad en el dominio<sup>74</sup> de internet, vale decir, seatechint.com, situación que no es usual que ocurra entre dos sociedades entre las que se dice, no existe ningún tipo de vinculación económica.

6.14 Analizados estos indicios, se encuentra acertado el cuestionamiento hecho por la DIAN respecto de la realidad de las operaciones realizadas entre estas dos empresas para efectos de la procedencia de la deducción prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, porque aunque en este caso, en el libro diario la sociedad registró que en el año 2004 (i) adquirió cinco (5) buques: Nazca<sup>75</sup>, Gold Coast<sup>76</sup>, "Sea Gem", Cabo de Hornos y Amanda S.<sup>77</sup> y (ii) contabilizó unos intereses por pagar a SEATECH<sup>78</sup>, existen indicios de que la realidad económica contrasta frente a la realidad formal, con lo que se desvían los objetivos perseguidos por el legislador al otorgar el beneficio fiscal en cita, que en este caso, no es otro que el de reactivar la economía.

En este orden de ideas, no es admisible que el Tribunal haya hecho caso omiso de los indicios advertidos, y que los haya dejado de valorar, junto con las demás pruebas que se aportaron al expediente, porque como lo ha dicho esta Sala, *"tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los*

---

<sup>74</sup> En el concepto de la Sala de Consulta del Consejo de Estado del 11 de diciembre de 2001, radicado No. 1376, C.P. César Hoyos Salazar, al referirse a los nombres de dominio se precisó que *"Por ser la Internet, como se dijo atrás, un entramado mundial de redes conectadas entre sí de un modo que hace posible la comunicación casi instantánea desde cualquier computador de una de esas redes a otros situados en otras redes del conjunto, es necesario que cada sitio esté plenamente identificado para que la comunicación se obtenga. Esto se logra mediante la IP (Internet Protocol), (...)".*

*"Para facilitar la memorización de las direcciones y la asociación de éstas con la actividad o entidad a la que corresponde, se creó el sistema de nombres de dominio (Domain Name System), que permite asignar nombres diferenciados para identificar los equipos conectados a la Red, los cuales son equivalentes con los números IP que en último extremo identifican el destino de la transmisión. Por consiguiente, los usuarios no necesitan conocer la dirección numérica correspondiente sino el nombre de dominio formado por letras, que dan lugar al empleo de denominaciones de organizaciones públicas o privadas, de nombres comerciales o marcas".*

*"Técnicamente, el nombre de dominio ha sido definido de diferentes maneras: como "una dirección alfanumérica para acceder a la Internet", como "un nombre alfanumérico único utilizado para identificar un sitio web en la Internet", y como "una forma fácil de identificar una computadora o servidor conectado a la Internet".*

<sup>75</sup> Fl. 32 c. a. No. 2, periodo marzo de 2004.

<sup>76</sup> Fl. 179 c. a. No. 2, periodo abril de 2004.

<sup>77</sup> Fls. 183 c. a. No. 2, periodo mayo de 2004.

<sup>78</sup> Fls. 177, 179, 182, 186, entre otros.

*contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil, esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera”<sup>79</sup>, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora<sup>80</sup>.*

## **7 Procedencia de la deducción por activos fijos reales productivos**

7.1 Teniendo en cuenta que en este caso el hecho indiciario o inferido –vinculación económica- ha sido probatoriamente establecido por medios válidos e idóneos, lo que lo convierte en una prueba eficaz, le corresponde a la Sala determinar si los medios de prueba aportados por la parte actora desvirtúan lo afirmado por la DIAN, en el sentido de que en este caso no se realizó una **efectiva inversión** en activos fijos reales productivos que dé lugar a la deducción prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario.

7.2 En estos términos, se hace necesario analizar los documentos que soportan la compraventa, porque conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la aceptación de los costos y gastos en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá (i) de **factura** con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del citado ordenamiento o (ii) de **documento equivalente**<sup>81</sup> que cumpla con los requisitos señalados en los literales b), d), e) y g) del citado artículo

---

<sup>79</sup> Consejo de Estado, sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado No. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se reiteró lo expuesto en la sentencia del 11 de febrero de 2000, radicado No. 9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

<sup>80</sup> Cfr. sentencia del Consejo de Estado del 22 de febrero de 2002, radicado No. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla.

<sup>81</sup> Conforme con el artículo 616-1 del E.T, son documentos equivalentes a la factura de venta: el tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

617 o (iii) cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, **el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos**, deducciones o impuestos descontables, caso en el cual, deberá cumplir con los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

7.3 Disposición que debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en los artículos 616-1, 616-2 y 618 del mismo ordenamiento, según los cuales:

i) La factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales,

ii) no se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado<sup>82</sup> y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional, y

iii) los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios tiene la obligación de exigir la factura o documento equivalente y de exhibir estos comprobantes cuando el fisco las exija.

7.4 En consideración con lo expuesto, cuando el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario condiciona la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta a la presentación de la factura o documento equivalente, debe entenderse que en los casos no contemplados en el

---

<sup>82</sup> El artículo 499 del Estatuto Tributario señala que pertenecen al régimen simplificado las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan con las condiciones señaladas en esta norma.

artículo 616-2 *ibídem*, le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva.

7.5 Comoquiera que en el *sub exámine* se aportó como medio de prueba el documento titulado “**FACTURA DE COMPRA Y VENTA**” se analizará si este soporte cumple con los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto tributario, valga decir, contiene: (i) los apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, (ii) los apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado, (iii) el número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta, que conforme con el párrafo del artículo 771-2 del E. T., para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables bastará que contenga la correspondiente numeración, (iv) la fecha de su expedición, (v) la descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados y (vi) el valor total de la operación.

7.6 Revisadas las facturas de las embarcaciones Marta Lucía R., Gold Coast, Cabo de Hornos, Sea Gem, Nazca y Amanda S., se advierte que:

- En todas se señala la razón social pero no el NIT del vendedor.
- En todas se menciona la razón social pero no el NIT del adquirente del bien.
- Solo en la factura relacionada con la embarcación Martha Lucía R. se indica el número de factura (SI253), las demás carecen de numeración.
- Todas las facturas de compraventa omiten la fecha de expedición. El documento denominado “**ACEPTACIÓN DE COMPRA**” es el que señala una fecha, que para el caso de la embarcación Marta Lucía R. corresponde al 30 de septiembre de 2003, en tanto que, para las demás embarcaciones se registra el 21 de enero del año 2004, que corresponde al periodo en discusión.



- En todas las facturas se especifica el bien vendido.
- En todas las facturas se detalla el valor de la operación, excepto en la que tiene que ver con la embarcación Gold Coast.

7.7 De lo anterior se infiere que las facturas aportadas por el contribuyente no cumplen a cabalidad con los requisitos exigidos en la citada norma que, como dijo la Corte Constitucional, no se trata de una simple formalidad sin efectos jurídicos, “*sino el cumplimiento mismo de buena parte de los deberes impositivos que permiten el recaudo de los impuestos fundamentales para la hacienda pública y cuya expedición con el lleno de los requisitos exigidos resulta indispensable para determinar las partes de la obligación tributaria, el objeto sobre el que recae el gravamen, o la aplicación de ciertos beneficios contemplados por la ley*”<sup>83</sup>.

7.8 Aunque la factura o documento equivalente constituye la prueba documental idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas, el hecho de aportarse en el proceso no conduce necesariamente a su reconocimiento, porque en cada caso es necesario que la administración o el juez, cada uno en el ámbito de su competencia, compruebe la veracidad de los datos y cifras contenidos en la factura o en el documento equivalente, porque el derecho a solicitar el reconocimiento de estos beneficios no surge con la simple transacción económica, sino que parte de que ésta se realice en el marco de la ley y con el cumplimiento de las formalidades previstas para cada caso concreto.

7.9 De manera que en materia tributaria, no resulta suficiente que en la declaración privada el contribuyente registre un beneficio para que éste sea reconocido, porque debe existir certeza de que en casos como el presente, se haya hecho una inversión efectiva en activos fijos reales productivos adquiridos, máxime cuando existe una vinculación económica entre las dos partes que intervienen en la operación.

---

<sup>83</sup> Corte Constitucional, sentencia C-733 de 2003, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

7.10 Respecto de la prueba contable aportada por la parte actora y valorada por el Tribunal, que afirma que se demostró que las inversiones en activos fijos fueron efectivamente realizadas porque “*los movimientos económicos fueron registrados en los libros de comercio y soportados con las facturas de compraventa*”<sup>84</sup>, precisa la Sala que la prueba contable está integrada por los libros de contabilidad y los comprobantes que respaldan los correspondientes registros, y conforme con el artículo 774 del Estatuto Tributario, para que los libros de contabilidad constituyan prueba, además de estar registrados en la cámara de comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según sea el caso, deberán estar respaldados por comprobantes internos y externos, reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural y no haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

7.11 Este mismo ordenamiento señala que los libros de contabilidad prevalecen frente a la declaración (art. 775) y que los comprobantes sobre los asientos de contabilidad (art. 776), de manera que la contabilidad constituye un medio probatorio que debe ser valorado como una sola unidad y conforme con las reglas de la sana crítica; por lo tanto, en casos como el presente, si bien no se discute que los conceptos y las cifras declaradas sean coincidentes con los registros contables, lo cierto es que éstos no están debidamente respaldados con los soportes contables pues, como se analizó, los soportes externos aportados en el expediente –facturas-, no cumplen con la totalidad de los requisitos señalados en la norma tributaria (art. 771-2) para que proceda la deducción.

7.12 De manera que el solo registro contable no resulta suficiente para comprobar la adquisición de las seis (6) embarcaciones en el año 2004, menos aun cuando una de ellas, la denominada Marta Lucía R., ni siquiera se menciona en los libros de contabilidad, lo que resulta razonable porque en el documento denominado aceptación de compra aparece como fecha el 30 de septiembre de 2003, es decir, un año diferente al que se analiza.

---

<sup>84</sup> Fl. 288 c. p.

7.13 Adicionalmente, se advierte que las solicitudes de endeudamiento externo fechadas el 14 de febrero de 2007, mediante las cuales el representante legal de Tuna Atlantic Limitada le solicitó a la Oficina de Operaciones Internacionales de Bancolombia que efectuara el registro de endeudamiento externo para la importación de las seis (6) embarcaciones y debitara de la cuenta corriente de esa sociedad la comisión causada por el registro solicitado, no es una prueba conducente, pertinente y útil para comprobar la realidad de las operaciones de compra venta supuestamente realizadas durante el año 2004 y, por ende, la **inversión efectiva** en activos fijos reales productivos en dicho año, como requisito indispensable para que proceda la deducción especial prevista en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003.

7.14 En efecto, se trata de una prueba que es posterior a la época de los hechos y con la que se demuestra que Tuna Atlantic Ltda., en el año 2007, es decir, en una vigencia fiscal diferente a la que interesa en este proceso (año 2004), obtuvo un crédito otorgado por un no residente colombiano, que se canalizó por medio del mercado cambiario, que en esas condiciones indicaría que la inversión efectiva, presupuesto *sine qua non* del beneficio, no se dio en el periodo gravable que se discute.

7.15 Por lo expuesto se concluye que, en el *sub exámine*, la sociedad demandante no aportó los medios de prueba que conduzcan a la certeza sobre la inversión efectiva en activos fijos reales productivos durante el año 2004 y, por ende, a la procedencia de la deducción especial señalada en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, lo que resultaría suficiente para revocar la sentencia apelada y, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, inclusive, en lo que tiene que ver con la **sanción por inexactitud**, porque, en este caso, el menor valor declarado por la sociedad contribuyente no se derivó de errores de apreciación o de diferencia de criterio entre ésta y la

Administración, relativa a la interpretación del derecho aplicable, tal como se desprende del análisis de fondo que se ha hecho en esta sentencia.

7.16 No obstante lo anterior, y habida consideración de que la parte apelante es la DIAN y, por ende, esta entidad interpuso el recurso de apelación respecto del cargo de ilegalidad –procedencia de la deducción- que dio lugar a la nulidad de los actos administrativos demandados, le corresponde a la Sala analizar el argumento que en primera instancia no prosperó en favor de la parte demandante, esto es, el que tiene que ver con la firmeza de la declaración privada, porque al proferirse decisión de mérito favorable a sus pretensiones, no podía interponer el recurso de apelación<sup>85</sup>, toda vez que la sentencia le fue favorable, lo que excluye su interés legítimo para recurrir<sup>86</sup>.

7.17 En casos como este, el superior tiene el deber de estudiar los otros argumentos o razones expuestos en la demanda, para garantizar así el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

7.18 Recuérdese que los “límites” del juez, en sede de apelación, solo están demarcados por uno subjetivo –solo afecta a las partes que apelan- y por otro objetivo determinado a) por el objeto de la apelación derivado de la correspondencia entre lo que le fue desfavorable y lo que pretende sea reformado o revocado y b) por la prohibición de la reforma peyorativa (reforma en peor), que prohíbe que la

---

<sup>85</sup> Cfr. el artículo 350 del C. de P. C.

<sup>86</sup> “Para poder interponer el recurso se requiere tener interés, por serle la providencia desfavorable; estar legitimado, por ser parte o tercero con interés reconocido, e interponerlo en el tiempo y forma estatuidos en la ley procesal ante el juez competente, sin que sea necesario fundamentar el recurso”, en MONROY CABRA, “Principios de Derecho Procesal Civil”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “Código de Procedimiento Civil Colombiano”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 350.

sentencia le sea más gravosa, en los términos de la parte resolutive de la decisión, llámese auto o sentencia, que es, por decirlo de alguna manera, la causa del daño o agravio que se predica de la providencia de primera instancia.

7.19 Por esas razones no solo es válido, sino que es imperativo el estudio de los otros argumentos o razones, sin que se infrinjan esos principios y límites, si eventualmente la sentencia es confirmatoria, porque ello no desmejora el status del recurrente.

7.20 En síntesis, esta interpretación no viola el principio de la *reformatio in pejus*, esto es, la prohibición de reformar en peor la providencia cuando se trate de apelante único, porque la parte resolutive es la misma, y es ésta la que determina la favorabilidad o no de la decisión objeto de revisión, mediante el recurso de apelación.

7.21 En ese contexto puede entenderse la siguiente cita: “*al revisar la sentencia del Tribunal o juez de apelación extiende su examen a los hechos y al derecho, actuando respecto de ellos con plena jurisdicción y competencia*”<sup>87</sup>.

## **8. Firmeza de la declaración privada**

8.1 En el *sub júdice* está probado que la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cartagena expidió el Requerimiento Especial No. 060632007000062 del 6 de junio de 2007, mediante el cual propuso modificar la liquidación privada presentada el 10 de febrero de 2006 por la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA., por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente a la vigencia fiscal de 2004.

---

<sup>87</sup> MONROY CABRA, “*Principios de Derecho Procesal Civil*”, citado por BONILLA ECHEVERRI, Oscar y USECHE LÓPEZ, Carlos Arturo, “*Código de Procedimiento Civil Colombiano*”, EDICOLDA, Editorial Colombiana Ltda., Bogotá, D.E. 1976, p. 349.

8.2 Este acto administrativo se notificó el 19 de junio de 2007, mediante correo recibido en la dirección “*BRR MANGA AV TERCERA 28 02*” en la ciudad de Cartagena<sup>88</sup>.

8.3 Por lo tanto, conforme con el artículo 707 del Estatuto Tributario, el contribuyente contaba con el término de tres (3) meses, contabilizados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, para darle respuesta. Es decir, la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. tenía hasta el día miércoles **19 de septiembre de 2007** para formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley y solicitar a la Administración que allegue al proceso documentos que reposen en sus archivos o la práctica de inspecciones tributarias, si a ello hubiere lugar.

8.4 No obstante lo anterior, es tan solo hasta el 20 de septiembre del mismo año, es decir, en forma extemporánea, que la citada sociedad le dio respuesta al requerimiento especial proferido en su contra, actuación que no tiene la entidad de extender el término para que se profiera y notifique la liquidación oficial de revisión; por lo tanto, en acatamiento de lo dispuesto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, la Administración de Impuestos tenía hasta el miércoles **19 de marzo de 2008** para notificar la Liquidación Oficial de Revisión No. 060642008000011 del 14 de marzo de 2008.

8.5 Aclara la Sala que el cómputo realizado por el Tribunal, es decir, a partir del día siguiente a la notificación del requerimiento especial, no es el correcto, en la medida en que el término de meses concedido por la norma tributaria comienza a contarse desde el mismo día de la notificación del acto, por ser éste el primer día del plazo, y termina en el mismo día pasado el término de meses señalado en la disposición aplicable, en acatamiento de lo previsto en los artículos 59 del código de Régimen Político y Municipal<sup>89</sup> y 67 del Código Civil<sup>90</sup>.

---

<sup>88</sup> Fl. 352 c.a. No. 3.

<sup>89</sup> Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención legal, se entenderá que terminan a la media noche del último día del plazo. Por años y mes se entienden los del calendario común, y por día el espacio de veinticuatro horas; pero en la ejecución de penas se estará a lo que disponga la ley

8.6 Se ha dicho que cuando el término está señalado en meses o en años, el plazo corre “de fecha a fecha, es decir, el número del mes o año en el que inicia debe coincidir con el mismo número del mes o año en el que termina”<sup>91</sup>, por esta razón, cuando el artículo 707 del Estatuto Tributario señala que se puede dar respuesta al requerimiento especial “*Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial*”, la norma se refiere, como primer día de plazo, al de la notificación de este acto administrativo, fecha a partir de la cual se comienza a contabilizar el plazo para dar respuesta al requerimiento especial, el que a su vez sirve de punto de partida para contabilizar el término señalado en el artículo 710 del mismo ordenamiento para que la Administración notifique la liquidación oficial de revisión, porque esta última norma indica como plazo “*Dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación*”.

8.7 Dicho lo anterior, le corresponde a la Sala analizar si la liquidación oficial de revisión demandada se notificó en el término legal.

8.8 Las pruebas que obran en el expediente dan cuenta de lo siguiente:

---

penal. El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días según los casos.

<sup>90</sup> Todos los plazos de días, meses o años de que se haga mención en las leyes o en los decretos del Presidente de la Unión, de los Tribunales o Juzgados, se entenderá que han de ser completos y correrán, además, hasta la media noche del último día de plazo.

El primero y último día de un plazo de meses o años deberán tener un mismo número en los respectivos meses. El plazo de un mes podrá ser, por consiguiente, de 28, 29, 30 o 31 días, y el plazo de un año de 365 o 366 días, según los casos.

Si el mes en que ha de principiarse un plazo de meses o años constare de más días que el mes en que ha de terminarse el plazo, y si el plazo corriere desde alguno de los días en que el primero de dichos meses excede al segundo, el último día del plazo será el último día de este segundo mes.

Se aplicarán estas reglas a las prescripciones, a las calificaciones de edad, y en general a cualesquiera plazos o términos prescritos en las leyes o en los actos de las autoridades nacionales, salvo que en las mismas leyes o actos se disponga expresamente otra cosa.

<sup>91</sup> Consejo de Estado, sentencia del 30 de agosto de 2007, radicado No. 15517, C.P. Ligia López Díaz, reiterada el 23 de abril de 2009, radicado No. 16536, C.P. Héctor Romero Díaz, el 25 de marzo de 2010, radicado No. 16831, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, el 15 de julio de 2010, radicado No. 16916, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y el 24 de octubre de 2013, radicado No. 19386, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

8.8.1 El 6 de junio de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cartagena profirió el Requerimiento Especial No. 060632007000062, mediante el cual propuso modificar la declaración de corrección del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, presentada el 10 de febrero de 2006 por la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. Acto administrativo que se notificó a la sociedad por correo certificado enviado por Adpostal y entregado en la dirección “*BRR MANGA AV TERCERA 28 02*” en la ciudad de Cartagena<sup>92</sup>, el 19 de junio de 2007.

8.8.2 El 20 de

8.8.3 septiembre de 2007, la doctora Alicia Esther Vargas Puche, en su calidad de apoderada de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA., conforme con el poder otorgado por el representante legal de la sociedad ante entidades judiciales y administrativas del Estado, le dio respuesta al citado requerimiento especial, oportunidad en la que indicó que las notificaciones “[*]as recibo en mi Oficina de Abogados, ubicada en el Centro, Calle 33 No. 8-78, EDIFICIO CITIBANK, Oficina 7-G. Y, así mismo, en la secretaría de la División de Documentación de la Administración de Impuestos Nacionales de Cartagena*”<sup>93</sup>, porque conforme con el poder que le fue conferido, estaba facultada para “(*...*) *atender hasta su culminación este proceso, notificarse de los actos administrativos, presentar recursos (...)*”<sup>94</sup>.

8.8.4 El 14 de marzo de 2008, la División de Liquidación Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Cartagena expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 060642008000011, mediante la cual modificó la liquidación privada presentada por TUNA ATLANTIC LTDA., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2004.

---

<sup>92</sup> Fl. 352 c.a. No. 3.

<sup>93</sup> Fl. 370 c.a. No. 3.

<sup>94</sup> Fls. 371-372 c.a. No. 3.



En el artículo tercero del anexo explicativo la DIAN ordenó: “*Notificar la presente Liquidación de revisión de acuerdo a lo contemplado en los artículos 565 y 566 del Estatuto Tributario, a la doctora Alicia Esther Vargas Puche en su calidad de apoderada del Contribuyente TUNA ATLANTIC LIMITADA, a la siguiente dirección.- CENTRO, CALLE 33 No. 8-78, EDIFICIO CITIBANK OFICINA 7-G CARTAGENA*”, dirección que corresponde a la procesal informada por la apoderada de la sociedad contribuyente.

8.8.5 En el acuse de recibo de correo correspondiente a la Guía de Crédito No. 198405379 de Servientrega S.A., en el que aparece como remitente la DIAN y como destinataria la doctora Alicia Esther Vargas Puche – Apoderada de Tuna Atlantic Ltda., dirección: “*ED. CITYBANK (sic) CENTRO CL 33 8-78 OFC. 7 G*”, en la ciudad de Cartagena, consta que el **18 de marzo de 2008** (fecha que aparece cruzada por una línea horizontal hecha a mano), siendo las 5:10, la destinataria recibió a conformidad el correo<sup>95</sup>.

En este mismo documento se observa que en la parte inferior aparece la anotación a manuscrito “*CONSTANCIA DE RECIBO 25/03/08*” y al final de esta observación, en la parte superior, la fecha “*31 MAR 2008*” puesta con fechador.

8.8.6 El 3 de abril de 2008, vía correo electrónico, la Jefe de la División de Liquidación de la DIAN le solicitó a la Jefe del Grupo de Documentación Tributaria de la misma entidad, que “*(...) se sirva obtener de Servientrega una certificación en la cual se exprese por qué, si el día 18 de marzo fue llevado el envío No. 198405379 a la dirección correcta, en este caso a la dirección procesal, el mismo no fue entregado, tal como lo dispone el parágrafo 1 del artículo 565 del Estatuto Tributario*”<sup>96</sup>.

8.8.7 El 7 de abril de 2008, en atención al anterior requerimiento, la Jefe del Grupo de Documentación Tributaria de la DIAN remitió el “*oficio firmado por el señor*

---

<sup>95</sup> Fl. 424 c.a. No. 3.

<sup>96</sup> Fl. 426 c.a. No. 3.

Esteban Charris Gerente Servientrega Cartagena<sup>97</sup>, fechado el 7 de abril de ese mismo año, en el que se informó lo siguiente:

“Por medio de la presente certificamos que el día **18 de marzo** del presente año fue llevado el envío con No de guía 198405379 al ED City (sic) banck en el centro de la ciudad a la sra. Alicia Esther Vargas Puche con la casualidad que ella no se encontraba en la oficina en ese momento, era las horas de la tarde del día mencionado; nuestro funcionario se lo iba a entregar al portero de dicho edificio el cual no lo recibió porque la sra. Alicia le tiene prohibido aceptar correspondencia de la DIAN según dijo. Las especificaciones de la DIAN eran que ese envío era de carácter urgente, por eso lo volvimos a sacar a zona el día **19 de marzo** con el mismo inconveniente. No se encontraba nadie en la oficina. Por ser días de semana santa no le hicimos devolución a la DIAN de ese envío pensando que la sra. Alicia se encontraba de vacaciones, nuestro funcionario tiene la obligación de que cuando sale a zona un envío sea recibido o no, tiene que colocar la fecha y la hora de cuando estuvieron en el lugar acordado. El día **25 de marzo** en horas de la tarde fue entregado este envío a el (sic) destinatario después de una serie de intentos por ser de carácter urgente según especificaciones de la DIAN<sup>98</sup> (Subrayado y negrilla de la Sala).

8.8.8 El 9 de abril de 2008, la doctora Alicia Esther Vargas Puche radicó escrito ante la Jefe de la División de Documentación de la Administración Local de Impuestos de Cartagena, en los siguientes términos:

“Tal como le informé telefónicamente, el día **25 de Marzo de 2008**, le estoy haciendo llegar copia de la **GUIA CRÉDITO No. 198405379** de la Empresa **SERVIENTREGA S.A.**, en la cual, el funcionario encargado, (MUY GROSERO ADEMÁS) colocó, EN FORMA INDEBIDA, como **fecha de entrega** el día **18/03/08**, que es la misma **fecha de envío** como puede verse tachado, en lugar del día **25 de Marzo de 2008**, fecha en la cual se recibió REALMENTE la notificación del acto.

Lo anterior quiere decir, que estos funcionarios de la Empresa **SERVIENTREGA S.A.** **anotan directamente la fecha de recepción**

---

<sup>97</sup> Fl. 457 c.a. No. 3.

<sup>98</sup> Fl. 459 c.a. No. 3.

**que compete al contribuyente o apoderado, con lo cual se está violando el **debido proceso, mucho más cuando se trata de un acto de notificación** para permitirle al contribuyente el libre ejercicio de su **derecho de defensa**<sup>99</sup>.**

8.8.9 El 22 de abril de 2008, la Jefe del Grupo de Documentación Tributaria de la Administración Local de Impuestos de Cartagena, en atención al anterior requerimiento, le informó a la doctora Alicia Esther Varga Puche que: “(...) *este Despacho en aras de prestar un mejor servicio a los contribuyentes, tomo (sic) atenta nota a su Observación y en conversación sostenida con el Coordinador del Contrato de Correo con Servientrega, se hicieron las aclaraciones y recomendaciones pertinentes. Con lo anterior esperamos este tipo de dificultades sean superadas*<sup>100</sup>”.

8.8.10 El 16 de mayo de 2008, la doctora Alicia Esther Vargas Puche le solicitó a la Jefe del Grupo de Documentación Tributaria de la DIAN que “(...) *certifique, con destino a esta Oficina, la fecha en la cual quedó debidamente notificado el acto administrativo LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 060642008000011 DE FECHA 14 DE MARZO DE 2008, para efectos de los términos que corresponden, en cuanto al Recurso de Reconsideración que debo interponer*<sup>101</sup>”.

8.8.11 Con el oficio No. 8006156 726 del 19 de mayo de 2008, la Jefe del Grupo Interno de Documentación de la Administración Local de Impuestos de Cartagena, le informó a la doctora Alicia Esther Vargas Puche que “(...) *revisado nuestro sistema de Notificar, se pudo establecer que la fecha de Notificación del acto administrativo Liquidación de Revisión No. 11 (sic) de fecha 14 de marzo de 2008, **fue notificada el 25 de marzo de 2008***<sup>102</sup> (Se subraya y resalta).

8.8.12 El 22 de mayo de 2008, la apoderada de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA. interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión

---

<sup>99</sup> Fl. 480 c.a. No. 3.

<sup>100</sup> Fl. 481 c.a. No. 3.

<sup>101</sup> Fl. 483 c.a. No. 3.

<sup>102</sup> Fl. 449 c.a. No. 3.

No. 060642008000011 del 14 de marzo de 2008. En esa oportunidad puso de presente que el acto administrativo recurrido fue notificado por correo el 25 de marzo de 2008 y que la dirección de notificación es la “*Oficina de Abogados, ubicada en el Centro, Calle 33 No. 8-78, EDIFICIO CITIBANK, Oficina 7-G*”<sup>103</sup>, que coincide con la dirección procesal informada en el escrito mediante el cual se dio respuesta al requerimiento especial.

8.8.13 El 2 de abril de 2009, la DIAN expidió la Resolución No. 900067, mediante la cual confirmó la liquidación oficial de revisión en reconsideración. Acto administrativo que se notificó personalmente a la apoderada de la sociedad contribuyente, el 16 de abril de 2009<sup>104</sup>.

8.9 Teniendo en cuenta lo expuesto, en especial, las circunstancias que rodearon la notificación de la liquidación oficial de revisión, aspecto respecto del cual las partes tuvieron oportunidad de presentar sus argumentos tanto en la demanda como en su contestación, la Sala deberá analizar en qué fecha se tiene por notificado este acto administrativo.

8.10 Para resolver, es preciso tener en cuenta que conforme con el artículo 565 del Estatuto Tributario, norma vigente para la época de los hechos, entre otras actuaciones, las liquidaciones oficiales expedidas por la DIAN se deben notificar 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.

En este último evento, se debe entregar copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT, pero, en casos

---

<sup>103</sup> Fl. 430 -447 c.a. No. 3.

<sup>104</sup> Fl. 476 vltto. c.a. No. 3.

como el presente, en el que se informa una dirección procesal, la notificación se debe surtir en esta última.

8.11 Así lo prevé el artículo 564 del Estatuto Tributario, según el cual, si durante el proceso de determinación y discusión del tributo, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, señala expresamente una dirección para que se le notifiquen los actos correspondientes, la Administración deberá hacerlo a dicha dirección. Es lo que se conoce como **dirección procesal**, que es de naturaleza especial frente a la dirección de notificación de carácter general prevista en el artículo 563 del mismo ordenamiento.

8.12 Tal y como está probado en el expediente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial relacionado con el impuesto sobre la renta del año gravable 2004, la apoderada de la sociedad demandante le informó a la DIAN como dirección procesal la siguiente: “*Centro, Calle 33 No. 8-78, EDIFICIO CITIBANK, Oficina 7-G*” de la ciudad de Cartagena. Es decir, que la notificación de la liquidación oficial de revisión proferida en el correspondiente proceso de determinación del tributo se debía intentar en esa dirección y no en otra.

8.13 En cumplimiento de lo previsto en el artículo 564 del Estatuto Tributario, el **18 de marzo de 2008** la DIAN procedió a notificar por correo, en la dirección procesal, la citada liquidación oficial de revisión, pero, según lo informó el gerente de la empresa de correos SERVIENTREGA S.A. Cartagena, el funcionario se encontró con dos inconvenientes: (i) que la persona a notificar en una de las oficinas del Edificio Citibank no se encontraba en ese momento y (ii) que el portero del edificio se negó a recibir la correspondencia porque la destinataria “*le tiene prohibido aceptar correspondencia de la DIAN*”, afirmación respecto de la cual la parte actora

omitió referirse.

8.14 Teniendo en cuenta lo anterior, la pregunta que surge es ¿qué hizo SERVIENTREGA S.A. ante esta situación?

Según informa el gerente de la citada empresa de correos, en atención a las especificaciones de la DIAN respecto de la urgencia del envío, al día siguiente del primer intento de notificación, es decir, el **19 de marzo de 2008** (anterior al jueves santo), el funcionario de la empresa de correos intentó nuevamente surtir la notificación por correo, tropezando “*con el mismo inconveniente*” porque no se encontraba nadie en la oficina. Es de destacar que en esa fecha se cumplía el término con el que contaba la Administración para notificar la liquidación oficial de revisión dentro del plazo señalado en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, se advierte que a pesar de tal “*orden*”, el acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración sí fue recibido en esa dirección.

8.15 Dadas las anteriores circunstancias, solo hasta el día martes **25 de marzo de 2008**<sup>105</sup>, cuando ya la notificación de la liquidación oficial de revisión era extemporánea, fue posible hacer entrega del correo a la doctora Alicia Esther Vargas Puche, en su calidad de apoderada de la sociedad TUNA ATLANTIC LTDA., destacando la Sala que esa diligencia se llevó a cabo en la misma dirección en la que en días anteriores se había intentado realizar la notificación por correo, pero que, por circunstancias atribuibles a la destinataria, según se desprende de la prueba documental aportada al expediente, no fue posible.

Se dice que es imputable a la destinataria porque ella había suministrado

---

<sup>105</sup> Los días 20 y 21 de marzo de 2008 correspondieron a jueves y viernes santo, respectivamente (días feriados) y el lunes 24 de marzo de ese mismo año a día feriado.

dicha dirección como la idónea para efectos de las notificaciones.

Y a pesar de ello, se negaron a recibir el correspondiente acto administrativo, no obstante que otros actos posteriores, pero relacionados con el asunto, sí se notificaron en esa dirección.

8.16 Sobre la notificación por correo, la Sala, en reciente jurisprudencia<sup>106</sup>, precisó que esta clase de notificación de ninguna manera implica que la actuación de la Administración se haga mediante la entrega directa de copia del acto a quien se deba notificar del mismo.

Se dijo en esa oportunidad que si se aceptara la tesis, según la cual, el envío por correo debe ser entregado personalmente al contribuyente o a la persona autorizada por este para recibir notificaciones, se llegaría a la conclusión de que la notificación por correo y la personal son idénticas. Es más, en estricto sentido, la notificación por correo terminaría siendo “*más personal*” que la notificación personal misma, ya que en esta última es el interesado quien debe desplazarse a las oficinas de la entidad a notificarse, al paso que en la notificación por correo –como la entiende la demandante- sería el empleado del correo oficial o de la empresa de mensajería quien debería acudir a la dirección del contribuyente, buscarlo y entregarle personalmente copia de la actuación.

Además, se precisó que lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de oficinas ubicadas en propiedad horizontal en la que exista una portería, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia.

---

<sup>106</sup> Consejo de Estado, sentencia del 18 de junio de 2014, radicado No. 20088, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

8.17 Teniendo en cuenta lo anterior y las circunstancias especiales que se presentaron en este caso, se concluye que no es justificable que la apoderada de la sociedad destinataria de la liquidación oficial de revisión impartiera instrucciones al portero del edificio, en el sentido de que se abstuviera de recibir la correspondencia proveniente de la Administración de Impuestos, cuando había suministrado esa dirección para efectos de notificación y, además, posteriormente si recibieron otros documentos.

8.18 Esta actuación, de ninguna manera puede ser aceptada por la Sala y mucho menos puede beneficiar al contribuyente en perjuicio de la Administración de Impuestos, porque la dilación en la notificación no es imputable a la DIAN.

8.19 La Sala no desconoce que en el proceso obra como prueba un oficio suscrito por la Jefe del Grupo Interno de Documentación de la DIAN, dirigido a la apoderada de la sociedad actora, en el que le informa que conforme con el sistema de esa entidad, la notificación de la liquidación oficial de revisión se llevó a cabo el **25 de marzo de 2008**.

8.20 Si bien es cierto, esta prueba en principio podría darle la razón a la parte actora, en cuanto a la fecha en la que se debe tener por notificada la liquidación oficial de revisión, se recuerda, que es obligación del juez valorar todos y cada uno de los medios de prueba que obren en el expediente con el fin de cumplir con el compromiso de hallar la verdad como presupuesto de la justicia y, precisamente, esto es lo que se ha hecho en este caso.

8.21 Adicionalmente, la Sala debe tener en cuenta el principio de buena fe, previsto en el artículo 83 de la Constitución Política, según el cual: “[/]*as actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse*



a los postulados de buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquéllos adelanten ante éstas".

8.22 Sobre este principio, la Corte Constitucional ha dicho que se puede ver "por su aspecto activo, como el deber de proceder con lealtad en nuestras relaciones jurídicas, o por el aspecto pasivo, como el derecho a esperar que los demás procedan en la misma forma"<sup>107</sup>.

8.23 Esta obligación se predica por igual de los particulares y de las autoridades públicas.

*"En el campo de las relaciones administrado y administración, el principio de la buena fe, ha dicho esta Corporación,<sup>108</sup> "juega un papel no sólo señalado en el ámbito del ejercicio de los derechos y potestades, sino en el de la constitución de las relaciones y en el cumplimiento de los deberes, comporta la necesidad de una conducta leal, honesta, aquella conducta que, según la estimación de la gente, puede esperarse de una persona".<sup>109</sup>*

*La buena fe incorpora el valor de la confianza. En razón a esto, tanto la administración como los administrados deben actuar conforme a las exigencias de la buena fe, sin olvidar "Que el derecho nunca debe ser manejado de espaldas a su fundamento ético que debe ser el factor informante y espiritualizador"<sup>110</sup>. Lo anterior implica que, así como la administración pública no puede ejercer sus potestades defraudando la confianza debida a quienes con ella se relacionan, tampoco el administrado puede actuar en contra de aquellas exigencias<sup>111</sup> (Se subraya).*

8.24 En otro pronunciamiento, la Corte Constitucional enfatizó que en el tema del principio de la buena fe se cuenta con una sólida línea jurisprudencial en la materia. Al respecto, esa Corporación ha dicho lo

---

<sup>107</sup> Corte Constitucional, sentencia C-544 de 1994, M. P. Jorge Arango Mejía.

<sup>108</sup> Ver entre otras Sentencia T-617 de 1995, M. P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

<sup>109</sup> González Pérez Jesús, El Principio General de la buena fe en el Derecho Administrativo, Ed. Civitas, pág. 43.

<sup>110</sup> *Ibidem*, Pág. 59.

<sup>111</sup> Corte Constitucional, sentencia T-075 del 31 de enero de 2008, M. P. Manuel José Cepeda Espinosa.

siguiente:

*“(…) el principio de la buena fe no es absoluto, por cuanto no es ajeno a limitaciones y precisiones, y que igualmente, su aplicación, en un caso concreto, debe ser ponderada con otros principios constitucionales igualmente importantes para la organización social como lo son, por ejemplo, la seguridad jurídica, el interés general o la salvaguarda de los derechos de terceros<sup>112</sup>. Así mismo, el juez constitucional ha considerado que el principio de la buena fe no implica que las autoridades públicas deban regular los asuntos suponiendo que las personas se portan siempre bondadosamente y que cumplen voluntariamente con todas sus obligaciones legales<sup>113</sup>. Tampoco se opone a que, con el propósito de salvaguardar el interés general, el legislador prevea la posibilidad de que se den ciertos comportamientos contrarios a derecho y adopte medidas para prevenir sus efectos ni a que se establezcan determinadas regulaciones y trámites administrativos<sup>114,115</sup> (Se subraya).*

8.25 Por su parte, el Consejo de Estado ha dicho lo siguiente:

*“La Buena fe –o bona fides- es un principio general del derecho que irradia todas las relaciones jurídicas, y significa fundamentalmente rectitud y honradez en el trato entre las personas en una determinada situación social y jurídica. Dicho de otro modo, es la ética media de comportamiento entre los particulares y entre éstos y el Estado con incidencia en el mundo del derecho, descansa en la confianza respecto de la conducta justa, recta, honesta y leal del otro, y se constituye en un comportamiento que resulta exigible a todos como un deber moral y jurídico propio de las relaciones humanas y negociables.<sup>116</sup>*

*Por lo demás, la buena fe, en su carácter de principio, incorpora el valor ético de la confianza y lo protege, fundamenta el ordenamiento jurídico, sirve de cauce para la integración del mismo e informa la labor interpretativa del derecho<sup>117,118</sup>. (Se subraya).*

<sup>112</sup> Corte Constitucional, sentencia C-963 de 1999, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

<sup>113</sup> Corte Constitucional, sentencia C-490 de 2000, M.P. Alejandro Martínez Caballero.

<sup>114</sup> Corte Constitucional, sentencia C-412 de 2001, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

<sup>115</sup> Corte Constitucional, sentencia C-131 de 2004, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

<sup>116</sup> Ver a este respecto. GONZÁLEZ, Pérez Jesús, El Principio General de la Buena Fe en el Derecho Administrativo, Editorial Civitas, Págs. 44 y s.s.

<sup>117</sup> Cfr. GONZÁLEZ, Pérez Jesús, Ob. Cit. págs. 45 y 46.

<sup>118</sup> Consejo de Estado, sentencia del 3 de diciembre de 2007, radicado No. 24.715 acumulado, C.P. Ruth Stella Correa Palacio.

8.26 Es decir, de manera general, la buena fe refleja la confianza y comporta necesariamente y de manera recíproca una conducta justa, recta, leal y honesta en todas las relaciones sociales y jurídicas.

8.27 No cabe duda de que la aplicación de la buena fe es amplia; por lo tanto, también debe observarse en asuntos de carácter tributario.

8.28 En este sentido, la Corte Constitucional expuso que “[/]la administración y el administrado deben adoptar un comportamiento leal en el perfeccionamiento, desarrollo y extinción de las relaciones jurídicas. Este imperativo constitucional no sólo se aplica a los contratos administrativos, sino también a aquellas actuaciones unilaterales de la administración generadoras de situaciones jurídicas subjetivas o concretas para una persona. El ámbito de aplicación de la buena fe no se limita al nacimiento de la relación jurídica, sino que despliega sus efectos en el tiempo hasta su extinción<sup>119</sup>”.

8.29 En materia Tributaria, la Corte Constitucional ha dicho que la buena fe no es de carácter absoluto, así lo expuso en la sentencia C-160 de 1998 y lo reiteró en la sentencia C-877 de 2011<sup>120</sup>.

*“La carga de la prueba, en general, la tiene la administración. Pero si existió mala fe por parte del administrado al suministrar un dato erróneo, o una información que no correspondía a la solicitada, la carga de la prueba se trasladará a éste, quien deberá demostrar que no existió mala fe, y que del error suministrado, no se generó para él un beneficio no establecido en la ley, o daño a un tercero. Por tanto, la aplicación del principio de la buena fe, en los términos del artículo 83 de la Constitución, no es de carácter absoluto en esta materia”<sup>121</sup> (Se subraya).*

8.30 En anteriores oportunidades, la Sección Cuarta del Consejo de

---

<sup>119</sup> Corte Constitucional, sentencia T-475 de 1992, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

<sup>120</sup> Corte Constitucional, sentencia C-877 de 2011, M.P. Humberto Antonio Sierra Porto.

<sup>121</sup> Corte Constitucional, sentencia C-160 de 1998, M.P. (E) Carmenza Isaza de Gómez.

Estado, al analizar casos en los que la parte actora informó como dirección procesal una rural y omitió recoger la correspondencia enviada por la DIAN en la oficina de correos ubicada en la cabecera municipal correspondiente, precisó que “(...) *en relación con la notificación por correo y el aviso de citación a direcciones rurales, en las cuales no existe el servicio de correo, ha sido reiterada la jurisprudencia de la Sala en el sentido de señalar que tal circunstancia, más que conducir a la falta de notificación, evidencia un error o negligencia del administrado, que además de obstruir el procedimiento administrativo de determinación y discusión del tributo, implica la falta de legitimación para desvirtuar la notificación postal*”<sup>122</sup> (Se subraya).

8.31 De lo anterior se infiere que ha sido posición reiterada de la Sala, en materia de notificación por correo, que las maniobras que dificulten o imposibiliten la notificación de las actuaciones de la administración, entre otras, señalar como dirección de notificación aquellas que presenten algún tipo de dificultad, tienden a obstruir el procedimiento administrativo de determinación y discusión del tributo; por lo tanto, implica la falta de legitimación del administrado para desvirtuar la notificación postal.

8.32 Si se examina la conducta asumida por la sociedad actora puede afirmarse que no se ajusta a un patrón o modelo respetado de manera general; por el contrario, corresponde a una actuación excepcional y, por demás, reprochable, que no puede ser avalada por la Sala.

8.33 Por lo expuesto, no puede conferirle ventajas ni beneficios respecto de la Administración, que obró de buena fe.

---

<sup>122</sup> Consejo de Estado, sentencia del 9 de octubre de 2003, radicado No. 10506, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiterada entre otras, en las sentencias del 10 de octubre de 2007, radicado No. 15601 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapie y del 27 de agosto de 2009, radicado No. 16342, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Por lo tanto, no es admisible que la sociedad actora se presente ante la justicia para pedir protección de un derecho, si este tiene como fundamento una actuación que le es imputable. Así se desprende de la máxima *nemo auditur suam turpitudinem allegans*, pues ello, en últimas, es contrario al orden jurídico y al principio que prohíbe abusar de los propios derechos.

8.34 Conforme con lo anterior, se concluye que dadas las especiales circunstancias que rodearon el trámite para efectuar la notificación de la liquidación oficial de revisión demandada, no le asiste razón a la parte actora al solicitar que se tenga como fecha de notificación el **25 de marzo de 2008**, por lo tanto, teniendo en cuenta las actuaciones que le antecedieron, se declarará que la notificación se surtió dentro del término de los seis (6) meses siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para dar respuesta al requerimiento especial, habida consideración de que en este caso no se practicó inspección tributaria o contable que suspendiera el citado término.

8.35 En este orden de ideas, contrario a lo sostenido por la demandante, no puede hablarse de la firmeza de la liquidación privada.

8.36 Finalmente, debe precisar la Sala que el hecho de tenerse por notificada en tiempo la liquidación oficial de revisión, no vulnera el derecho de defensa y el debido proceso de la parte actora, porque lo cierto es que en contra de ese acto administrativo se interpuso el recurso de reconsideración, oportunidad en la que la apoderada de la sociedad contribuyente pudo exponer sus razones de hecho y de derecho para controvertir las consideraciones expuestas por la DIAN en el acto administrativo de determinación del tributo.

Argumentos que también fueron expuestos en sede jurisdiccional y objeto de estudio por esta Sala.

8.37 En conclusión, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se negarán las pretensiones de la demanda porque se comprobó (i) que los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, inclusive, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud y (ii) la declaración privada no adquirió firmeza.

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

### **FALLA**

**1. REVÓCASE** la sentencia del 12 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. En su lugar:

**DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**2. RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO, como apoderada de la Unidad Administrativa Especial - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos y para los fines del memorial poder conferido, visible en el folio 359.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**