



Sentencia 00300 de 2018 Concejo de Bogotá

OBLIGACIÓN DE EXIGIR LA FACTURA – Normativa / OBLIGACIÓN DE EXPEDIR LA FACTURA – Normativa / PRESENTACIÓN DE LA FACTURA PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Presupuesto / NO EXIGIR LA FACTURA – Consecuencias / INDEBIDA MOTIVACIÓN DEL ACTO ACUSADO – Improcedencia / PRESENTACIÓN DE LA FACTURA COMO PRUEBA IDÓNEA PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Alcance. No es optativa, toda vez que constituye una exigencia legal / RECHAZO DE PAGOS POR NO ESTAR SOPORTADOS CON FACTURAS – Configuración

1.1 El artículo 618 del ET, subrogado por el artículo 76 de la Ley 488 de 1998, dispone que a partir de la entrada en vigencia de dicha ley, *“los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan”* (Subraya la Sala). 1.2 El aparte subrayado de la norma, es el que le sirve de fundamento a la parte actora, para afirmar que la DIAN, en su actuación, no indicó las normas *“con el contenido obligacional para el contribuyente demandante”*, lo que en su criterio, condujo a que se omitieran los fundamentos jurídicos del acto administrativo. 1.3 Al respecto, la Sala advierte que todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, están obligadas a expedir factura o documento equivalente (art. 615 ET), a menos que, por expresa disposición legal, no estén obligados (artículos 616-2 del ET y 2 del Decreto 1001 de 1997). 1.4 A su vez, el artículo 618 del ET prevé la obligación de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, de exigir la factura o documento equivalente, obligación que constituye el *“desarrollo de una normatividad encaminada a enfrentar la evasión tributaria, para evitar el detrimento del erario público y asegurar la efectividad de la función social de la propiedad, de los principios constitucionales de la solidaridad y de la prevalencia del interés general; además constituye instrumento efectivo para que las personas cumplan con su deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”*. 1.5 La anterior norma se debe observar en concordancia con el artículo 771-2 del mismo ordenamiento, adicionado por el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, según el cual, *“[p]ara la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario”*. 1.6 De esta manera, se concluye que si el vendedor de los bienes o el proveedor de los servicios está obligado a facturar, debe expedir la correspondiente factura, pero, a su vez, el comprador de los bienes o el adquirente de los servicios, está en la obligación de exigirla. 1.7 La consecuencia de no exigir la factura, -factura que, desde luego, debe cumplir los requisitos señalados en el artículo 771-2 del ET- a quien está obligado a expedirla, acarreará el desconocimiento de los costos y de las deducciones en materia del impuesto sobre la renta. 1.8 En este orden de ideas y, comoquiera que la Administración fundamentó su actuación, desde el requerimiento especial, entre otras tantas normas, en el artículo 771-2 del ET, es claro que los actos administrativos de determinación oficial del tributo no están viciados de nulidad por indebida motivación, porque como se explicó con anterioridad, el artículo 618 del ET prevé una obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios y, a su vez, el artículo 771-2 del mismo ordenamiento, la consecuencia por la omisión de dicho deber. (...) 2.9 Como en el caso concreto, la parte actora no cumplió con la obligación prevista en el artículo 618 del ET, de exigir la factura, no cuenta con la prueba idónea exigida por la ley para acceder al beneficio (art. 771-2 ET), que no podía ser suplida con la contabilidad y con los comprobantes de orden interno y externo aportados en el curso de la actuación administrativa y judicial, porque la exigencia del artículo 771-2 del ET impide que se predique libertad probatoria y, por ende, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no resulta optativa para el contribuyente. 2.10 Por lo anterior, se concluye que se debe mantener el rechazo de la suma de \$698.060.000, correspondiente a los pagos realizados por la sociedad contribuyente a la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA, porque como lo sostuvo la DIAN en los actos administrativos demandados, el pago no está soportado con facturas, como lo dispone el artículo 771-2 del ET.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 615 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 616-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 76

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la obligación de exigir la factura se cita la sentencia de la Corte Constitucional, C-674 de 1999, M.P. Alejandro Martínez Caballero

NOTA DE RELATORÍA: Sobre el alcance de la factura como exigencia para la procedencia de los costos e impuestos descontables se cita la sentencia de la Corte Constitucional, C-733 de 2003, C.P. Clara Inés Vargas Hernández

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la factura como medio idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 23 de septiembre de 2013, radicado 25000-23-27-000-2008-00018-01(18752), C.P. Jorge O. Ramírez Ramírez y de 07 de marzo de 2018, radicado 76001-23-33-000-2013-00404-01(21041), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

EXPEDICIÓN DE FACTURAS POR LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO – Normativa / COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO – Naturaleza. Pueden ostentar al mismo tiempo la calidad de entidades sin ánimo de lucro y de comerciantes / ACTOS MERCANTILES EFECTUADOS POR COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO – Alcance. Respecto de ellos se deben expedir factura por la totalidad de la operación de servicios, que es el adquirente responsable del régimen común / OBLIGACIÓN DE EXPEDIR FACTURAS POR LAS COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO –

Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Están en la obligación de expedir factura por la operación de prestación de servicios

El artículo 616-2 del ET, adicionado por el artículo 38 de la Ley 223 de 1995, señala que 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, y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional. 2.2 En el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, se previó que no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones, entre otros, las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de Grado Superior, las Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, las Cooperativas Multiactivas e Integrales, y los Fondos de Empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades (literal b). 2.3 El artículo 3 del Decreto 4588 de 2006, señala que las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado “*son organizaciones sin ánimo de lucro pertenecientes al sector solidario de la economía, que asocian personas naturales que simultáneamente son gestoras, contribuyen económicamente a la cooperativa y son aportantes directos de su capacidad de trabajo para el desarrollo de actividades económicas, profesionales o intelectuales, con el fin de producir en común bienes, ejecutar obras o prestar servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general*”. Estas pertenecen al régimen tributario especial, porque aparecen mencionadas en el numeral 4 del artículo 19 del ET, vigente para la época de los hechos, pero, están obligadas a expedir factura cuando realicen alguna de las operaciones que, por expresa disposición legal, exigen el cumplimiento de esta obligación, porque no están señaladas dentro de las que están relevadas del cumplimiento de este deber formal. (...) Y con lo afirmado por esta Sala en la sentencia de 7 de marzo de 2018, en la que se dijo que esta clase de cooperativas pueden actuar como comerciantes y, por ende, realizar operaciones que son considerados actos mercantiles, “*circunstancia que no riñe con la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro*”. 2.6 De esta manera, la realización de actos por parte de la cooperativa con terceros no afiliados, en este caso, con la sociedad contribuyente, en cumplimiento de su objeto social, constituyen actos de comercio y, por ende, conforme con el artículo 615 del ET, se debía emitir la correspondiente factura, por la operación -prestación de servicios-. (...) 2.8 Conforme con lo anterior, se concluye que la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA estaba obligada a expedir factura por la prestación del servicio a Regional de Aseo S.A. ESP.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 19 NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 615 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 616-2 / LEY 223 DE 1995 – ARTÍCULO 38 / DECRETO 1001 DE 1997 – ARTÍCULO 2 LITERAL B / DECRETO 4588 DE 2006 – ARTÍCULO 3

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la factura como medio idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 23 de septiembre de 2013, radicado 25000-23-27-000-2008-00018-01(18752), C.P. Jorge O. Ramírez Ramírez y de 07 de marzo de 2018, radicado 76001-23-33-000-2013-00404-01(21041), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

ACTOS NO SUSCEPTIBLES DE CONTROL JURISDICCIONAL – Inhibición. Respecto del auto de apertura de investigación tributaria y del requerimiento especial, por ser actos de trámite

3.1 La parte actora solicitó la nulidad del auto de apertura nro. 060632008001735 de 18 de julio de 2008 y del requerimiento especial nro. 062382009000062 de 3 de marzo de 2010. 3.2 La Sala observa que estos actos administrativos son de trámite, porque no crean, modifican o extinguen una situación jurídica particular. Por esta razón, no es posible someterlos a control de legalidad en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, en consecuencia, se adicionará la sentencia de primera instancia, para inhibirse la Sala para pronunciarse de fondo sobre su legalidad.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la naturaleza de ser acto de trámite el auto de apertura de la investigación tributaria se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de noviembre de 2015, radicado 41001-23-31-000-2009-00476-01(19578), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., quince (15) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 13001-23-31000-2012-00300-01(22073)

Actor: REGIONAL DE ASEO S.A. ESP

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 21 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: DECLÁRASE, no probadas las excepciones propuestas por la DIAN, por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: NIÉGANSE las súplicas de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

TERCERO: No hay lugar a condena en costas.

CUARTO: Devuélvase el remanente de lo consignado para gastos del proceso.

QUINTO: Por Secretaría, devuélvase el expediente al Tribunal Administrativo de Bolívar. Desanótense de los libros correspondientes y archívese una copia de esta providencia en los copiadores de este Tribunal.

I. ANTECEDENTES

1. Los hechos

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 062412010000055 de 9 de noviembre de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2007, presentada por la sociedad Regional de Aseo S.A. ESP, en el sentido de desconocer \$784.394.000 por concepto de costos de venta, de los que \$86.333.552 corresponden a los pagos por concepto de honorarios y servicios pagados a terceros no inscritos en el RUT y \$698.060.000 a pagos realizados a la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA, que no están soportados con las facturas correspondientes. Lo anterior condujo a que se incrementara el saldo a pagar de \$19.862.000 a \$286.556.000¹.

La anterior decisión se confirmó con la Resolución nro. 900249 de 12 de diciembre de 2011, con la que se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la sociedad contribuyente.

La discusión entre las partes gira en torno a la motivación de los actos administrativos y a la necesidad de la factura, como único medio de prueba para soportar el pago realizado a la cooperativa de trabajadores asociados y, por ende, para que procedan los costos en el impuesto sobre la renta (art. 771-2 ET).

2. Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

1.- Que se declare la nulidad de las declare (sic) la Nulidad del Auto de Apertura N° 060632008001735, de fecha 18 de Julio de 2008 expedido por la División de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

2.- Que se declare la nulidad del acto administrativo contenido en Requerimiento Especial N° 062382009000062-03-03-2010 de fecha 3 de Marzo de 2010, relacionado con el desconocimiento de costos y de gastos de la Declaración del (sic) Renta y Patrimonio del año gravable 2007, según el expediente BF 2007 2008 001735 suscrito por el Dr. ABEL P. JURADO MÁRQUEZ, Jefe Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización de la DIAN.

3.- Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 062412010000055 del 09 de Noviembre de 2010, notificada el 17 de Noviembre de 2010 determinando un saldo a pagar en la suma de DOSCIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES QUINIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS M.L. (\$285.556.000,00), proferida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena.

4.- Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900249 de fecha 12 de Diciembre de 2011, notificada el 10 de Enero de 2012, suscrita por la Dra. LUZ DARY CELIS VARGAS, Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Dian.

5.- Se condene en costas a la parte Demandada.

3. Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN vulneró los artículos 29 de la Constitución Política (CP), 177-2, 555 a 559, 615, 618,

683, 686, 689, 689-1, 703, 707, 742, 743, 744, 745, 746 y 767 del Estatuto Tributario (ET), 35 del Código Contencioso Administrativo (CCA), 47 del Decreto Reglamentario 825 de 1978, así como las leyes 488 de 1998 y 633 de 2000.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La selección para efectos de fiscalización no se basó en programas de computador

La parte actora expuso que la declaración de renta del año 2007, objeto de cuestionamiento, estaba cobijada por el beneficio de auditoría, porque el impuesto neto de renta de este año (\$72.202.000), en relación con el del año anterior (\$59.891.000), sufrió un incremento en el 20.56%².

Por esta razón, en los términos del artículo 689-1 del ET, la investigación adelantada por la DIAN, necesariamente debía provenir de una selección basada en programas de computador.

Como no existe prueba de este hecho, los actos administrativos anulados están viciados de nulidad.

Falta o indebida motivación del requerimiento especial

La actuación de la DIAN se fundamentó en el artículo 618 del ET, norma de cuyo contenido se desprende que no es autónoma³ y, por ende, requiere de otra disposición legal para que se pueda determinar la omisión de exigir la factura o el documento equivalente.

En el requerimiento especial, la DIAN se refirió a los artículos 177-2, 685, 742, 743, 744, 747 y 771-2 del ET, pero, omitió mencionar las normas que establecen la obligación de facturar. En consecuencia, se incurrió en indebida y falta de motivación, lo que conduce a la violación del debido proceso, porque se requería de dicha norma para *“poder determinar si REGIONAL DE ASEOS S.A. E.S.P estaba obligada a exigir a la COOPERATIVA DE TRABAJADORES LA ROCA CTA, factura o documento equivalente”*⁴.

La Administración tampoco tuvo en cuenta el inciso final del artículo 177-2 del ET, según el cual, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT operaba a partir de la fecha que estableciera el reglamento. Este presupuesto no fue analizado en la actuación administrativa, lo que conduce a la falta o indebida motivación.

De igual manera, la DIAN obvió el concepto nro. 042326 de 13 de julio de 2004, según el cual, mientras no se reglamente la obligación para los responsables del régimen simplificado de demostrar ante terceros su inscripción en el RUT, son procedentes los costos, deducciones e impuestos descontables por operaciones realizadas con terceros, si el contribuyente que realiza el pago presenta el documento que le exige el reglamento según el caso, con el lleno de los requisitos legales, sin perjuicio de las verificaciones del caso por parte de la Administración Tributaria.

La Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA no estaba obligada a facturar

La Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA no se encuentra dentro de los supuestos previstos en el artículo 615 del ET y, por lo tanto, no está obligada a facturar.

Además, se debe tener en cuenta que esta cooperativa prestó el servicio de recolección de basura, transporte de residuos sólidos y barrido de calles y de parques, que corresponden a actividades propias de los entes públicos, que no pierden su naturaleza, por darse en concesión.

Presunción de veracidad de la declaración de renta

Las declaraciones de renta presentadas por la Cooperativa de Trabajadores La Roca CTA y por Regional de Aseo S.A. ESP gozan de presunción de veracidad conforme con el artículo 746 del ET, en concordancia con el artículo 22 del Decreto 825 de 1978. En este caso, la DIAN no logró invertir, legalmente, la carga de la prueba.

Precisó que, en esta clase de asuntos la ley no exige comprobación especial del hecho. Además, la DIAN no probó que la cooperativa está incluida en el artículo 615 del ET o en cualquier otra norma y que, por lo mismo, está obligada a facturar.

Tampoco está probado que la actuación de la contribuyente lesionó los intereses de la Administración y, por el contrario, se está poniendo en riesgo la existencia de la empresa, porque las sumas determinadas de manera oficial, más los intereses correspondientes, superan cuatro veces su patrimonio líquido, con lo que no se desconocen los criterios de proporcionalidad y de racionalidad.

La sanción por inexactitud

El artículo 647 del ET no prevé como causal para que proceda la sanción por inexactitud, la falta de cumplimiento de las formalidades legales.

Además, la sanción por inexactitud no puede ser impuesta por vía de la interpretación, de esta manera, solo cuando la Administración establezca que los costos o gastos no son reales, procede la sanción⁵.

En el año 2007, el acceso del ciudadano a la Dirección de Impuestos no era eficaz

Para el año 2007, en el que la sociedad contrató los servicios de la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA y de otros particulares, en el municipio de Magangué no se contaba con oficina de la DIAN, por lo que estos trámites se debían surtir en la ciudad de Cartagena, lo que *“incidió en que la población del Municipio y de sectores aledaños adelantaran sus negocios bajo la informalidad”*⁶.

Inexistencia de detrimento patrimonial

Citó la sentencia C-160 de 1998 y afirmó que está probado que la contribuyente realizó los pagos reclamados a favor de la cooperativa de trabajo asociado y que estos fueron debidamente declarados por ambas partes; por lo tanto, no se ha generado detrimento al fisco.

Por lo expuesto, solicitó que en aplicación de principio de justicia y de equidad, se declare la nulidad de los actos administrativos demandados.

4. La contestación de la demanda

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

El requerimiento especial es un acto de trámite que no es susceptible de control de legalidad, lo que conduce a la ineptitud de la demanda presentada.

La DIAN tiene facultad para adelantar el procedimiento en orden a establecer la correcta determinación de los tributos y, en el caso concreto, la investigación a la sociedad contribuyente se inició a solicitud del nivel central, por el programa beneficios fiscales –renta 2007.

Contrario a lo afirmado por la parte actora, los actos administrativos demandados están debidamente sustentados y, en estos consta el motivo del rechazo de la suma en discusión, que no es otro que la falta de la prueba legalmente establecida –factura o documento equivalente- para que proceda la deducción.

En lo que tiene que ver con que la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA no está obligada a facturar, afirmó que se trata de un hecho nuevo, porque no fue propuesto ante la administración y, por ende, no puede ser objeto de estudio en sede jurisdiccional.

En gracia de discusión, puso de presente que los artículos 616-2 del ET y 2 del Decreto Reglamentario 1001 de 1997 no eximen de la obligación de expedir factura a las cooperativas de trabajo asociado que vendan bienes o presten servicios.

Además, consta que la Cooperativa de Trabajo Asociada La Roca CTA está inscrita como responsable del impuesto a las ventas del régimen común, lo que permite establecer, con absoluta claridad, que está obligada a expedir factura.

En cuanto a la presunción de legalidad de la declaración privada, precisó que esta se desvirtuó con la investigación adelantada por la Administración, que dio lugar al rechazo de la deducción.

Respecto del RUT, afirmó que este se reglamentó con el Decreto 2788 de 2004 y, en el artículo 20 señaló varias fechas, del año 2005, a partir de las cuales se hizo exigible la inscripción en este registro, dependiendo de cada supuesto.

En el caso concreto, una vez verificado el sistema informático de la DIAN, que consolida los responsables inscritos en el RUT, se determinó que los terceros beneficiarios de los pagos en discusión no contaban con la correspondiente inscripción, lo que condujo a que se aplicara el artículo 177-2 del ET.

Agregó que el cumplimiento del deber de inscripción del RUT no está circunscrito a las circunstancias de cercanía o de lejanía de tipo geográfico que los contribuyentes tengan con las sedes de la DIAN. Además, conforme con la resolución nro. 8502 de 2004, este trámite se podía realizar por internet.

De esta manera, se trata de una obligación formal que se debió cumplir en el término legal y, en el caso concreto no se expuso una excusa válida que sustentara la omisión.

En cuanto a la sanción por inexactitud, precisó que esta se propuso en el requerimiento especial, pero, en los actos administrativos definitivos se levantó. En consecuencia, no hay lugar a debate en este punto.

En cuanto a la sentencia C-160 de 1998, no aplica al caso concreto, porque en esta se analizó la constitucionalidad del artículo 651 del ET –sanción por no enviar información–.

Por otra parte, afirmó que la sociedad contribuyente: (i) no probó, con el medio idóneo, los costos de ventas en discusión y (ii) no acreditó la inscripción en el RUT de los terceros beneficiarios de los pagos en discusión, razón por la cual, resultaba procedente y legal que se modificara la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, en los términos expuestos en los actos administrativos de carácter definitivo.

Finalmente, propuso las siguientes excepciones:

i) Improcedencia de la demanda contra el auto de apertura, el requerimiento especial y el auto de inspección tributaria, porque no se trata de actos administrativos de carácter definitivo, susceptibles de control de legalidad en los términos del artículo 135 del CCA.

ii) Inepta demanda por indebida individualización de las pretensiones y por ausencia de pretensión relacionada con el restablecimiento del derecho.

iii) Indebido agotamiento de la vía gubernativa, porque se plantearon los siguientes hechos nuevos, que no fueron expuestos en el recurso de reconsideración: la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA no estaba obligada a facturar, la investigación no provino de una selección basada en programas de computador, la improcedencia de la sanción por inexactitud y, el acceso del ciudadano a la DIAN, en el año 2007, no era eficaz.

5. La sentencia apelada

El Tribunal declaró no probadas las excepciones propuestas por la DIAN en la contestación de la demanda, porque: (i) la demanda contra otros actos administrativos diferentes a los de carácter definitivo, que también fueron demandados por la parte actora, no da lugar a la ineptitud de la demanda y (ii) en sana lógica, de resultar avante la pretensión de nulidad de la liquidación oficial de revisión, esta resultaría inoponible al contribuyente.

En lo que tiene que ver con el fondo del asunto, el *a quo* negó las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Expuso que desde el requerimiento especial, la Administración motivó en debida forma su actuación, porque explicó las razones que condujeron al rechazo de la suma en discusión; por lo tanto, se garantizó el debido proceso.

Además, existió congruencia en todas las actuaciones derivadas del requerimiento especial e identidad en los hechos investigados.

Precisó que a partir del año 2003 surgió la obligación para el comprador de bienes y servicios de exigir al proveedor su inscripción en el RUT⁷. En consecuencia, conforme con el artículo 177-2 del ET, procedía el rechazo de los costos, porque no se cumplió con la carga impuesta por la ley.

Con fundamento en esta misma norma, concluyó que la sociedad contribuyente tampoco cumplió con la obligación de soportar, con pruebas idóneas, en este caso, facturas, los pagos realizados a contratistas de la Cooperativa de Trabajadores Asociados, por la prestación de servicios personales.

Por otra parte, explicó que el término de firmeza de la declaración de renta de 2010, que gozaba del beneficio de auditoría, se interrumpió con la notificación del emplazamiento para corregir.

En lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, explicó que esta no se impuso en la liquidación oficial de revisión, solo en el requerimiento especial.

Finalmente, se abstuvo de condenar en costas porque la actuación de las partes no fue temeraria.

6. El recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, porque el Tribunal no tuvo en cuenta que en la demanda se explicó que del artículo 618 del ET “*no resulta de la entidad suficiente para determinar un incumplimiento*”⁸ por parte de la contribuyente, porque de su contenido se infiere que son otras normas las que deben imponer o disponer esa obligación.

Como la Administración, en su actuación, solo se refirió a esta norma (art. 618 ET) y “*no citó ninguna otra con el contenido obligacional para el contribuyente*”⁹, es claro que la DIAN omitió señalar los fundamentos jurídicos que soportaran los actos administrativos demandados y, por ende, vulneró los artículos 35 del CCA y 703 del ET, que imponen la motivación del acto administrativo, lo que conduce a su nulidad¹⁰.

Por lo anterior, como el Tribunal afirmó que existió identidad en todas las actuaciones derivadas del requerimiento especial, como argumento para desestimar este cargo, incurrió en incongruencia en su decisión¹¹.

En lo que tiene que ver con la aplicación e interpretación del artículo 177-2 del ET, precisó que las operaciones realizadas por la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA no están gravadas con IVA, en virtud del numeral 4 del artículo 476 del ET.

En este sentido se pronunció la DIAN en el concepto unificado del impuesto sobre las ventas nro. 0001 de 2003, según el cual, los servicios públicos, entre otros, el de aseo y recolección de basuras, no causa IVA.

De lo que se sigue que la norma en cita no aplica al caso concreto, porque esa cooperativa no estaba obligada a facturar un servicio que no está gravado con IVA. En consecuencia, el documento soporte de los gastos o costos lo elabora internamente el comprador o el vendedor, constituyendo el documento equivalente a la factura (art. 771-2 ET).

En este orden de ideas, procede el reconocimiento de los pagos realizados por la sociedad contribuyente a dicha cooperativa, porque está probado con los libros contables y con los soportes internos y externos, pruebas que no fueron analizadas por el Tribunal, que la operación efectivamente se realizó.

7. Los alegatos de conclusión

La parte demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La parte demandante guardó silencio.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Las razones de inconformidad del apelante, respecto de la providencia objeto del recurso, se concretaron en los siguientes aspectos:

i) Que el artículo 618 del ET no resulta suficiente para motivar la actuación de la Administración, porque de su contenido no se puede determinar incumplimiento por parte de la sociedad contribuyente, habida consideración de que dicha norma remite a otras de carácter legal, que no fueron citadas en la actuación demandada, lo que condujo a la indebida motivación del acto, a la violación del derecho al debido proceso y, por la desatención de este argumento, a una sentencia incongruente.

ii) Que las operaciones realizadas por la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA no están gravadas con IVA, en los términos del numeral 4 del artículo 476 del ET y, por lo mismo, no estaba obligada a expedir factura.

iii) Que no se valoraron los documentos equivalentes a las facturas, que dan cuenta de la realización del pago que se reclama como costo de ventas.

1. La obligación del comprador de bienes o adquirente de servicios de exigir factura a quien está obligado a expedirla. Necesidad de la factura para que procedan costos y deducciones en el impuesto sobre la renta

1.1. El artículo 618 del ET, subrogado por el artículo 76 de la Ley 488 de 1998, dispone que a partir de la entrada en vigencia de dicha ley¹², *“los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan”* (Subraya la Sala).

1.2. El aparte subrayado de la norma, es el que le sirve de fundamento a la parte actora, para afirmar que la DIAN, en su actuación, no indicó las normas *“con el contenido obligacional para el contribuyente demandante”*, lo que en su criterio, condujo a que se omitieran los fundamentos jurídicos del acto administrativo.

1.3. Al respecto, la Sala advierte que todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, están obligadas a expedir factura o documento equivalente (art. 615 ET), a menos que, por expresa disposición legal, no estén obligados (artículos 616-2 del ET y 2 del Decreto 1001 de 1997¹³).

1.4. A su vez, el artículo 618 del ET prevé la obligación de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, de exigir la factura o documento equivalente, obligación que constituye el *“desarrollo de una normatividad encaminada a enfrentar la evasión tributaria, para evitar el detrimento del erario público y asegurar la efectividad de la función social de la propiedad, de los principios constitucionales de la solidaridad y de la prevalencia del interés general; además constituye instrumento efectivo para que las personas cumplan con su deber constitucional de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado”*¹⁴.

1.5. La anterior norma se debe observar en concordancia con el artículo 771-2 del mismo ordenamiento, adicionado por el artículo 3 de la Ley 383 de 1997, según el cual, *“[p]ara la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario”*.

1.6. De esta manera, se concluye que si el vendedor de los bienes o el proveedor de los servicios está obligado a facturar, debe expedir la correspondiente factura, pero, a su vez, el comprador de los bienes o el adquirente de los servicios, está en la obligación de exigirla.

1.7. La consecuencia de no exigir la factura, -factura que, desde luego, debe cumplir los requisitos señalados en el artículo 771-2 del ET- a quien está obligado a expedirla, acarrearía el desconocimiento de los costos y de las deducciones en materia del impuesto sobre la renta.

1.8. En este orden de ideas y, comoquiera que la Administración fundamentó su actuación, desde el requerimiento especial, entre otras tantas normas, en el artículo 771-2 del ET, es claro que los actos administrativos de determinación oficial del tributo no están viciados de nulidad por indebida motivación, porque como se explicó con anterioridad, el artículo 618 del ET prevé una obligación a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios y, a su vez, el artículo 771-2 del mismo ordenamiento, la consecuencia por la omisión de dicho deber.

1.9. Asunto diferente, es determinar si la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA estaba obligada a facturar y, por ende, si la demandante debía solicitarle la factura y, aportarla para soportar los costos y las deducciones en el impuesto sobre la renta, cuestión que se analiza a continuación.

2. Las cooperativas de trabajadores asociados. Deber de facturar

2.1. El artículo 616-2 del ET, adicionado por el artículo 38 de la Ley 223 de 1995, señala que 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, y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional.

2.2. En el artículo 2 del Decreto 1001 de 1997, se previó que no se encuentran obligados a expedir factura en sus operaciones, entre otros, las Cooperativas de Ahorro y Crédito, los Organismos Cooperativos de Grado Superior, las Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, las Cooperativas Multiactivas e Integrales, y los Fondos de Empleados, en relación con las operaciones financieras que realicen tales entidades (literal b).

2.3. El artículo 3 del Decreto 4588 de 2006¹⁵, señala que las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado *“son organizaciones sin ánimo de lucro pertenecientes al sector solidario de la economía, que asocian personas naturales que simultáneamente son gestoras, contribuyen económicamente a la cooperativa y son aportantes directos de su capacidad de trabajo para el desarrollo de actividades económicas, profesionales o intelectuales, con el fin de producir en común bienes, ejecutar obras o prestar servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general”*.

Estas pertenecen al régimen tributario especial, porque aparecen mencionadas en el numeral 4 del artículo 19 del ET, vigente para la época de los hechos, pero, están obligadas a expedir factura cuando realicen alguna de las operaciones que, por expresa disposición legal, exigen el cumplimiento de esta obligación, porque no están señaladas dentro de las que están relevadas del cumplimiento de este deber formal.

2.4. En el caso concreto, está probado que entre la Regional de Aseo S.A. ESP (contratante) y la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA (contratista), en el transcurso del año 2007, se celebraron varios contratos de *“PRESTACIÓN DE SERVICIOS”*¹⁶, que tenían por objeto, en algunos *“atender las actividades de prestación de servicio especial de LIMPIEZA Y RECOLECCIÓN DE BASURA DE PARQUES Y ZONAS PERTENECIENTES AL MUNICIPIO”* de Magangué (Bolívar), en otros atender *“las actividades de prestación de servicio de RECOLECCIÓN DE BASURAS, TRANSPORTE DE RESIDUOS SÓLIDOS, BARRIDO DE CALLES Y PARQUES, Y EN LA PARTE ADMINISTRATIVA (SECRETARIOS, SUPERVISORES Y OTROS)”*, y en otros la *“prestación del servicio especial de LIMPIEZA Y RECOLECCIÓN DE BASURAS DE PARQUES Y ZONAS PERTENECIENTES AL MUNICIPIO PARA ERRADICAR BOTADEROS SATÉLITES”*, en el citado municipio¹⁷.

2.5 Es claro que el servicio prestado por la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA a la sociedad contribuyente, se hizo mediante la modalidad de prestación de servicio¹⁸ y, aunque la actividad desarrollada, en cumplimiento de dicho contrato, está asociada con la prestación del servicio público de aseo¹⁹, no se puede pasar por alto que el contrato se suscribió en desarrollo del objeto social de la citada cooperativa²⁰ y, por ende, al no estar probado lo contrario, se trata de una actividad mercantil, en los términos de los numerales 14 y 20 del artículo 20 del Código de Comercio²¹.

Lo anterior se refuerza con lo previsto en el artículo 12 del Decreto 4588 de 2006, según el cual, *“[s]on actos cooperativos los realizados entre sí por las cooperativas, o entre éstas y sus propios asociados en desarrollo de su objeto social”*.

Con lo expuesto por la Corte Constitucional en la sentencia C-589/95²², en el sentido que las *“cooperativas, como personas jurídicas de derecho privado, realizan, en cumplimiento de su objeto social, multiplicidad de actos jurídicos; sin embargo, no todos esos actos pueden calificarse como actos cooperativos, pues ellos están definidos expresamente en el artículo 7 de la Ley 79 de 1988”*²³.

Y con lo afirmado por esta Sala en la sentencia de 7 de marzo de 2018²⁴, en la que se dijo que esta clase de cooperativas pueden actuar como comerciantes y, por ende, realizar operaciones que son considerados actos mercantiles, *“circunstancia que no riñe con la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro”*.

2.6. De esta manera, la realización de actos por parte de la cooperativa con terceros no afiliados, en este caso, con la sociedad contribuyente, en cumplimiento de su objeto social, constituyen actos de comercio y, por ende, conforme con el artículo 615 del ET, se debía emitir la correspondiente factura, por la operación –prestación de servicios–.

2.7. Se aclara que el hecho que la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA sea quien ejecute de forma material la labor de aseo en el municipio de Magangué, en cumplimiento de un contrato de prestación de servicios suscrito con una ESPD, no conduce a que se le considere que es una empresa prestadora de servicios públicos domiciliarios, porque no consta que esté autorizada para la prestación del servicio público²⁵.

En consecuencia, tampoco se puede razonar que a los servicios “personales” prestados por la cooperativa en desarrollo de su objeto social, se le pueda hacer extensiva la exclusión de IVA prevista en el numeral 4 del artículo 476 del ET, que aplica para el servicio público, en este caso, prestado por la sociedad Regional de Aseo S.A. ESP²⁶.

2.8. Conforme con lo anterior, se concluye que la Cooperativa de Trabajo Asociado La Roca CTA estaba obligada a expedir factura por la prestación del servicio a Regional de Aseo S.A. ESP.

Factura que, en los términos del artículo 771-2 del ET, se constituye en presupuesto para que procedan los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta²⁷.

2.9. Como en el caso concreto, la parte actora no cumplió con la obligación prevista en el artículo 618 del ET, de exigir la factura, no cuenta con la prueba idónea exigida por la ley para acceder al beneficio (art. 771-2 ET), que no podía ser suplida con la contabilidad y con los comprobantes de orden interno y externo aportados en el curso de la actuación administrativa y judicial, porque la exigencia del artículo 771-2 del ET impide que se predique libertad probatoria y, por ende, la presentación de la factura como prueba de la procedencia de los costos no resulta optativa para el contribuyente²⁸.

2.10. Por lo anterior, se concluye que se debe mantener el rechazo de la suma de \$698.060.000, correspondiente a los pagos realizados por la sociedad contribuyente a la Cooperativa de Trabajadores Asociados La Roca CTA, porque como lo sostuvo la DIAN en los actos administrativos demandados, el pago no está soportado con facturas, como lo dispone el artículo 771-2 del ET.

2.11. Finalmente, se aclara que el rechazo de la suma de \$86.333.552, por concepto de honorarios y servicios pagados a terceros, obedeció a que estos no estaban inscritos en el RUT.

Que la parte actora haya presentado pruebas documentales, que en su criterio, soportan la procedencia de la deducción, no conduce a que se revoque la sentencia apelada, porque el rechazo del beneficio por parte de la DIAN, cuestión que encontró legal el Tribunal, se fundamentó en el incumplimiento del artículo 177-2 del ET -falta de prueba de inscripción en el RUT-, aspecto que no fue objeto de cuestionamiento en el recurso de apelación.

Razón por la cual, también se mantiene su rechazo.

2.12 En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada, en cuanto negó las pretensiones de la demanda.

3. NULIDAD DEL AUTO DE APERTURA Y DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL

3.1 La parte actora solicitó la nulidad del auto de apertura nro. 060632008001735 de 18 de julio de 2008 y del requerimiento especial nro. 062382009000062 de 3 de marzo de 2010.

3.2. La Sala observa que estos actos administrativos son de trámite²⁹, porque no crean, modifican o extinguen una situación jurídica particular. Por esta razón, no es posible someterlos a control de legalidad en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, en consecuencia, se adicionará la sentencia de primera instancia, para inhibirse la Sala para pronunciarse de fondo sobre su legalidad.

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

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia de 21 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina.

SEGUNDO: ADICIÓNASE la sentencia de primera instancia, en el sentido de INHÍBESE la Sala para pronunciarse de fondo sobre la legalidad del auto de apertura y del requerimiento especial.

TERCERO: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora Tatiana Orozco Cuervo, como apoderada de la UAE – DIAN, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible en el folio 38 de este cuaderno.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

NOTAS DE PIE DE PAGINA

1. En la requerimiento especial se propuso la imposición de la sanción por inexactitud, pero, en la liquidación oficial de revisión demandada, la Administración se abstuvo de imponerla, porque consideró que *“los documentos aportados demuestran la Realización del gasto y/o deducciones por la suma de \$784.394.000 y que ante esta circunstancia solo procede la aplicación del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, (...)”*. Cfr. el anexo explicativo de la liquidación oficial de revisión demandada. Fl. 44 del c.p. nro. 1.

2. La inflación para el año 2007 fue de 5.69%.
3. Esta norma señala que a partir de su entrada en vigencia, *“los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales”* (Subraya la parte actora).
4. Fl. 6 del c.p. nro. 1.
5. Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 15 de agosto de 1997, radicado nro. 8400, C.P. Delio Gómez Leyva.
6. Fl. 13 del c.p. nro. 1.
7. Conforme con el artículo 177-2 del ET y la sentencia del Consejo de Estado de 4 de marzo de 2010, radicado nro. 250002327000-2006-01257-01 (17074), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
8. Fl. 801 del c.p. nro. 2.
9. Ib.
10. En este sentido, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 3 de marzo de 2011, radicado nro. 250002327000-2007-00215-01 (17828), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
11. Transcribió apartes de la sentencia de la Corte Constitucional T-773 de 2008.
12. Publicada en el Diario Oficial No. 43.460 del 28 de diciembre de 1998.
13. Por el cual se reglamentan los artículos 616-1, 616-2 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.
14. Corte Constitucional, sentencia C-674/99, M.P. Alejandro Martínez Caballero y Álvaro Tafur Galvis.
15. Por el cual se reglamenta la organización y funcionamiento de las Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado.
16. Nros. 249, 256, 257, 259, 261, 262, 264, 267, 269, 270, 272, 274 y 276.
17. Fls. 260 y s.s. del c.p. nro. 2.
18. El artículo 6 del Decreto 4588 de 2006, señala: *“[l]as Cooperativas y Precooperativas de Trabajo Asociado, podrán contratar con terceros la producción de bienes, la ejecución de obras y la prestación de servicios, siempre que respondan a la ejecución de un proceso total en favor de otras cooperativas o de terceros en general, cuyo propósito final sea un resultado específico. Los procesos también podrán contratarse en forma parcial o por subprocesos, correspondientes a las diferentes etapas de la cadena productiva, siempre atados al resultado final”*.
19. El artículo 14 de la Ley 142 de 1994, numeral 14.24, en los términos en que fue modificado por el artículo 1 de la ley 689 de 2001, define el servicio público de aseo, así: *“[e]s el servicio de recolección municipal de residuos, principalmente sólidos. También se aplicará esta ley a las actividades complementarias de transporte, tratamiento, aprovechamiento y disposición final de tales residuos”*.
- “Igualmente incluye, entre otras, las actividades complementarias de corte de césped y poda de árboles ubicados en las vías y áreas públicas; de lavado de estas áreas, transferencia, tratamiento y aprovechamiento”*.
20. Artículo 5 del Decreto 4588 de 2006 *“OBJETO SOCIAL DE LAS COOPERATIVAS Y PRECOOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO. El objeto social de estas organizaciones solidarias es el de generar y mantener trabajo para los asociados de manera autogestionaria, con autonomía, autodeterminación y autogobierno. En sus estatutos se deberá precisar la actividad socioeconómica que desarrollarán, encaminada al cumplimiento de su naturaleza, en cuanto a la generación de un trabajo, en los términos que determinan los organismos nacionales e internacionales, sobre la materia”*.
21. *“ARTÍCULO 20. Son mercantiles para todos los efectos legales:*

(...)

14. Las empresas editoriales, litográficas, fotográficas, informativas o de propaganda y las demás destinadas a la prestación de servicios;

(...)

20. Los demás actos y contratos regulados por la ley mercantil”. (Se subraya).
22. M.P. Fabio Morón Díaz.
23. *“Serán actos cooperativos los realizados entre sí por las cooperativas, o entre éstas y sus propios asociados, en desarrollo de su objeto*

social”.

24. Radicado nro. 760012333000-2013-00404-01 (21041), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En esa oportunidad, se tuvo en cuenta el concepto nro. 02041868 de 24 de mayo de 2002, proferido por la Superintendencia de Industria y Comercio, en el que se dijo que *“la ley faculta a las cooperativas para ejecutar actos mercantiles y en consecuencia, en la medida en que los desarrollen profesionalmente en los términos del artículo 10 del Código de Comercio, ostentan al mismo tiempo la calidad de entidades sin ánimo de lucro y de comerciantes”*.

25. La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el concepto nro. 810 de 2016 afirmó que *“conforme con lo previsto en la Ley 142 de 1994 y en la Circular 01 de 1996 de la CRA, pueden prestar servicios públicos domiciliarios de agua potable y saneamiento básico, tanto las organizaciones comunitarias como juntas de acción comunal, juntas administradoras y asociaciones de usuarios, así como las organizaciones de carácter asociativo: pre-cooperativas, cooperativas (Ley 454 de 1998) y las administraciones públicas cooperativas”*, lo que necesariamente, requiere de la respectiva autorización.

26. Conforme con el certificado de la Cámara de Comercio aportado con la demanda, el objeto social de esta sociedad es el de la prestación del servicio de saneamiento básico, aseo y actividades complementarias o directamente relacionadas con el servicio de aseo como: manejo, barrido, recolección, transporte y tratamiento de residuos sólidos, desechos industriales, domésticos y peligrosos en el sector oficial, hospitalario, industrial y cualquier otro sector de la economía que lo solicite. Fls. 64 a 67 del c.p. nro. 1.

27. En este sentido, cfr. la sentencia de la Corte Constitucional C-733/03, M.P. Clara Inés Vargas Hernández.

28. En este sentido, cfr. la sentencia de esta Sección de 23 de septiembre de 2013, radicado nro. 250002327000-2008-00018-01 (18752), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada en la sentencia de 7 de marzo de 2018, radicado nro. 760012333000-2013-00404-01 (21041), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

29. En la sentencia de 26 de noviembre de 2015, radicado nro. 41001-23-31-000-2009-00476-01(19578), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, la Sala precisó que el auto de apertura de investigación tributaria *“es un acto de trámite interno de la Administración cuya expedición no está expresamente regulada en el Estatuto Tributario pero que, no obstante, se expide, en la práctica, con el fin de formalizar el ejercicio de las facultades de fiscalización asignadas por ley a la DIAN como autoridad tributaria, en cabeza de los funcionarios competentes y a la manera de un auto de inicio de una indagación preliminar. Así entendido ese auto, no es necesario que se notifique porque, per se, no crea una situación jurídica particular y concreta que tenga que controvertir el contribuyente”*.

En lo que tiene que ver con el requerimiento especial, la Sala, de manera reiterada, ha dicho que se trata de un acto de trámite. En este sentido, cfr. las sentencias de 13 de noviembre de 2014, radicado nro. 76001-23-31-000-2008-00253-01(19419), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 26 de mayo de 2016, radicado nro. 05001-23-31-000-2008-00968-01(20574), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), de 2 de febrero de 2017, radicado nro. 05001-23-31-000-2011-01299-01(20517), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E), entre otras.

Fecha y hora de creación: 2025-11-23 11:08:50