



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE

Sincelejo, cinco (5) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

SALA TERCERA DE DECISIÓN

Magistrado Ponente: César Enrique Gómez Cárdenas

ASUNTO: SENTENCIA DE SEGUNDA
EXPEDIENTE No. 70-001-33-33-005-2014-00165 -01
DEMANDANTE: LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN
M DE CONTROL: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO.

OBJETO DE LA DECISIÓN

El Tribunal decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 19 de septiembre de 2016 por el Juzgado Quinto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, en la cual negaron las súplicas de la demanda.

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA¹

La señora LILIA INES URIBE GUTIÉRREZ, por conducto de apoderada judicial, formuló demanda en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIRECCIÓN NACIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, en adelante DIAN, **pretendiendo** que se declare la nulidad de la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 232412014000011 de fecha 2 de mayo de 2014, proferida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó se ordene la devolución y/o compensación por el período 2 del año gravable 2012, más los intereses

¹ Fols. 1-50 C. Primera Instancia.

moratorios causados a partir del 29 de julio de 2013, según el art. 863 inciso tercero del Estatuto Tributario.

De igual manera, pretende se ordene dejar sin efectos la sanción impuesta a la contribuyente, en la que se establece un valor a pagar de ciento setenta y cinco millones ciento cincuenta y nueve mil pesos m/cte. (\$ 75.159.000) y se condene al ente demandado, a reconocer la suma de doce millones doscientos un mil (\$12.201.000) correspondiente a la solicitud de devolución y/o compensación por el período 2 del año gravable 2012, concomitantemente con los intereses moratorios que se generen sobre el valor de la solicitud de devolución a partir del 29 de julio de 2013 y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación, de conformidad con el inciso tercero del art. 863 del Estatuto Tributario (E.T.) y con el pago de cuatro millones quinientos mil pesos (\$4.500.000), por concepto de honorarios pagados a su apoderada judicial.

Aunado, requiere, el pago de cien salarios mínimos legales mensuales vigentes, por concepto de daños morales.

Como **fundamentos fácticos**, en la demanda se afirmó que:

La señora LILIA INÉS URIBE GUTIERREZ, durante el Periodo 2, Año 2012, realizó operaciones comerciales con varios clientes, a los cuales les vendió pieles de ganado y otros subproductos para el mencionado periodo. Dichos clientes le practicaron retención en la fuente, a título de ventas por el Periodo 2, Año 2012, originándose unos saldos a favor.

La contribuyente presentó Declaración de IVA por el Periodo 2, Año 2012, el día 16 de mayo de 2012.

El día 15 de mayo de 2013, la demandante, presentó solicitud de Devolución ante la DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, por el Período 2, Año 2012, radicada con el Expediente No. DI 2012201300034.

Dicha solicitud de devolución fue inadmitida, mediante Auto Inadmisorio No. 0015, fechado a 20 de mayo de 2013, el cual tuvo como fundamento, el artículo 857 del Estatuto Tributario y en el hecho de que según la DIAN, esta no cumplía con los requisitos formales que exigen las normas pertinentes, adicionando que el proveedor para ese periodo, OSCAR JAVIER RAMOS

MEDINA, fue declarado ficticio mediante Resolución No. 900002 del 13 de julio de 2012.

Contra el mencionado auto inadmisorio, se presentó recurso de reposición y en subsidio apelación, siendo desatado favorablemente el primero, al proferirse el Auto Admisorio por Reposición No. 900008 de fecha 22 de julio de 2013.

Señala la demandante, que al momento de proferirse el mencionado auto admisorio, la DIAN tenía los términos casi vencidos, ya que los 50 días que establece el artículo 855 del E.T. finalizaban el 29 de julio de 2013 y el mismo día en que es proferido el auto admisorio por reposición, se procedió a notificar a la demandante, de manera personal, en las instalaciones de su propio "negocio", pese a que el auto presentaba errores.

El día 25 de julio de 2013, la accionante presenta una solicitud de aclaración contra el mencionado auto, toda vez que en el mismo se mencionaba revocar el auto inadmisorio No. 0017 del 20 de mayo de 2013, cuando en verdad se revocaba el auto 0015 de fecha 20 de mayo de 2013.

Afirma la demandante, que la División de Recaudo y Cobranzas de la DIAN, contaba con un término de cincuenta (50) días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, para efectuar la devolución de conformidad con el artículo 855 del Estatuto Tributario, si la solicitud de devolución era presentada oportunamente y en debida forma, término dentro del cual, podía suspender términos de acuerdo con el artículo 857 ejusdem, hasta por un lapso de noventa (90) días, para hacer la investigación por parte de la División de Fiscalización.

De ahí que en su criterio, el término de cincuenta (50) días que tenía la DIAN a través de su División de Recaudo y Cobranzas, para efectuar la devolución, venció el día 29 de julio de 2013, teniendo en cuenta que la solicitud fue presentada el día 15 de mayo de 2013 y que la administración, no tenía ninguna causal para suspender términos de acuerdo al artículo 857.1 y en este tiempo, no los suspendió, según el calendario 2013, por lo que los 50 días, ya estaban cumplidos.

Empero, anota, a pesar de que estaban vencidos los términos para abrir investigación desde el día 29 de julio de 2013, el día 2 de agosto de 2013, la

División de Gestión de Fiscalización abre el Expediente No. DI20122013000284, por el concepto Ventas del Periodo 2, año 2012, profiriendo el día 5 de agosto del mismo año, el Auto de Verificación o Cruce No. 232382013000230, dentro del Expediente No. DI20122013000284 de fecha 2 de agosto de 2013, decisión que afirma, vulnera la Constitución y al artículo 855 Estatuto Tributario, toda vez que había operado la prescripción y la caducidad del término con el que contaba la DIAN, para que el expediente pasara a la división de Fiscalización, para hacer la investigación.

Mediante escrito de fecha 12 de agosto de 2013, la accionante, solicita la devolución de manera inmediata, toda vez que los términos se encuentran vencidos y según el estatuto tributario, dicha devolución genera intereses; de igual manera, presenta escrito de esa misma fecha, solicitando el archivo o cierre del Expediente No. DI20122013000284.

Añade, que la DIAN, el día 13 de agosto de 2013 realiza visita a la contribuyente LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, a través de su funcionario el señor JAVIER ALONSO HERAZO PÉREZ, quien se desempeña en el cargo de GESTOR II, en la que según el funcionario, la contribuyente pide un plazo para entregar la información, estableciéndose el día 16 de agosto de 2013, como fecha para la entrega de la misma.

El día 15 de agosto de 2013, a dos días de la visita, dice la accionante, presentó un escrito a través del contador de la contribuyente, dirigido a la JEFE DE FISCALIZACION, en el cual le manifiesta, que en ningún momento se pidió plazo alguno para entregar la información y que el contador manifestó telefónicamente al funcionario JAVIER ALONSO HERAZO PEREZ, que la información no sería entregada, toda vez que la visita era contraria a la ley, ya que se efectuaba fuera de término.

El día 16 de agosto de 2013, agrega, es realizada una nueva visita por el mencionado funcionario, en la que es levantada un acta en la que se deja constancia, que le comunican a la contribuyente que el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTINEZ, presentó escrito el día 15 de agosto de 2013, solicitando el archivo y no anexa poder para representarla, requisito indispensable para esta clase de diligencias y para actuar dentro del proceso.

Afirmaciones, que dice, no tenían fundamento legal, ya que el señor PABLO

SEGUNDO ROMERO MARTINEZ actuó en calidad de contador de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ y como agente oficioso, pues, su escrito fue ratificado posteriormente por la contribuyente, el día 21 de agosto de 2013 de manera expresa, reiterando lo afirmado por el contador, documento que fue suscrito por la demandante y el mencionado contador.

Mediante Oficio No. 123201242-6043 de fecha 16 de agosto de 2013, la DIAN, da respuesta al escrito de fecha 12 de agosto de 2013, en el cual se solicitaba el desembolso de la solicitud de devolución, manifestándose, que si bien las solicitudes fueron presentadas el día 15 de mayo de 2013, estas fueron inadmitidas el día 20 de mayo de 2013 y fue presentado recurso el 23 de mayo de 2013, por lo que los términos no están vencidos, en tanto, se entiende que de conformidad con el artículo 79 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, cuando se presentan recursos, los términos se suspenden.

A pesar de todo lo anterior, afirma, se suministró la información requerida el día 21 de agosto de 2013 y se presenta escrito, aportando la documentación solicitada en las visitas de fecha 13 y 16 de agosto de 2013 y nuevamente, se aclara que las visitas están por fuera de término. Anota que este documento, fue suscrito, tanto por la contribuyente, señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, como por su contador el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ.

El día 23 de agosto de 2013, es proferido el Auto de Archivo No. 232382013000314, en el cual se dispone el archivo del expediente No. DI 20122013000284 del 2 de agosto de 2013.

El día 29 de agosto de 2013, la entidad profiere el Auto de Suspensión de Términos No. 009, por fuera del término de cincuenta (50) días establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario, en el cual resuelve suspender hasta máximo noventa (90) días, el trámite de la solicitud de devolución y ordena a la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, adelantar la Investigación Correspondiente.

El día 30 de agosto se presenta Acción de Tutela contra la DIAN, proceso que fue conocido por el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Sincelejo, solicitando se tutelén los derechos fundamentales al Debido Proceso y a la

Igualdad y como consecuencia de lo anterior, se ordenara a la entidad accionada, dar cumplimiento al término establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario y la realización inmediata de la devoluciones solicitadas.

Adiciona la accionante, que con fundamento en el Auto de Suspensión de Términos y el auto de verificación o cruce, la entidad demandada profiere Auto de Inspección contable No. 232382013000016 del 5 de septiembre de 2013, pese a que la DIAN no tenía competencia para ello. En dicho auto, señala, se solicitó la presentación de libros, los que se presentaron el día 31 de octubre de 2013, de manera extemporánea, debido a que dicha inspección fue ordenada por auto de fecha 5 de septiembre de 2013, notificado el día 9 de septiembre de 2013, en el que se indicaba que la accionante tenía ocho (8) días para hacerlo, los cuales vencían el día 19 de septiembre de 2013, pero el funcionario no se presentó a practicarla y tampoco levantó ningún acta dentro de ese término, sino que se presentó cincuenta y cinco (55) días después y extemporáneamente, levantó acta el día 31 de octubre de 2013, la que además aparece enmendada.

El día 13 de septiembre 2013, dice la demandante, el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Sincelejo, profirió fallo de primera instancia, dentro de la Acción de tutela interpuesta, resolviendo rechazar por improcedente, la acción de tutela presentada. Impugnado el fallo, correspondió en segunda instancia al Tribunal Administrativo de Sucre, el que profirió fallo de tutela de segunda instancia el 17 de octubre de 2013, disponiendo en la parte resolutive de la decisión, que se tutelaba el derecho fundamental de petición de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ y como consecuencia de ello, se ordenaba a la DIRECCION SECCIONAL DE ADMINISTRACION DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE SINCELEJO, que dentro de las cuarenta y ocho (48 horas) siguientes a la notificación de tal decisión, expida los actos administrativos por los cuales resuelva de fondo, concreta y coherentemente, las solicitudes sobre devolución de saldos elevadas por la accionante, sobre el impuesto a las ventas - IVA correspondientes a los periodos 2, 3, 4, 5 y 6 del año gravable 2011 y 1, 2, 3 y 4 del año gravable 2012, en donde se disponga los valores pertinentes a devolver, si a ello había lugar.

Notificada de tal determinación, la DIAN no dio cumplimiento a lo ordenado.

Agrega, que posteriormente la DIAN, a través de su DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN, profiere Requerimiento Especial No. 232382013000028 de fecha 12 de noviembre de 2013, en donde propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$ 75.159.000 (SETENTA Y CINCO MILLONES CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MIL M/CTE), con fundamento en la suspensión de términos ordenada en el Auto de Suspensión de Términos No. 009 de agosto 29 de 2013.

Señala también, que la DIAN en su División de Gestión de Recaudo y Cobranzas profiere el AUTO DE IMPROCEDENCIA PROVISIONAL No. 007 de fecha 28 de noviembre de 2013, en el cual resuelve: "*DECLARAR la Improcedencia provisional sobre el valor de DOCE MILLONES DOSCIENTOS UN MIL PESOS M/CTE (\$12.201.000). Correspondiente a la solicitud de Devolución y/o Compensación radicada con el número DI2012201300064 de fecha 8 de agosto de 2013*" (sic). Anota la demandante, en este aspecto, que el **mencionado auto**, en sus consideraciones, habla de una solicitud de devolución radicada con el No. DI 2012201300064 de fecha 8 de agosto de 2013, lo cual es totalmente falso, pues, la solicitud de devolución por el periodo 3 de 2012, fue radicada el día 15 de mayo de 2013, con el radicado No. DI 2012201300034, de ahí que no se entienda de donde salía ese expediente, ya que no se tenía conocimiento de él.

Agrega, que el mencionado acto administrativo fue proferido en consideración a que se profirió Auto de Suspensión de Términos No. 009 de agosto 29 de 2013 y teniendo en cuenta que la División de Gestión de Fiscalización mediante Requerimiento Especial No. 232382013000028 de fecha 12 de noviembre de 2013, propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$ 75.159.000 (SETENTA Y CINCO MILLONES CIENTO CINCUENTA MIL PESOS M/CTE).

Adiciona, que ante tal acto, se le informó por escrito a la DIAN que el mismo es nulo, toda vez que fue proferido sin ningún fundamento legal y por fuera de término, cuando el funcionario no tenía competencia para hacerlo, ya que los actos administrativos en que se fundamentaba, tales como el Auto de Suspensión de Términos No. 007 de agosto 29 de 2013 y el Requerimiento Especial No. 232382013000025 de fecha 8 de noviembre de 2013, fueron proferidos cuando ya había vencido el plazo de 50 días, establecido por el artículo 855 del Estatuto Tributario, el cual venció el 29 de julio de 2013,

según la norma citada y de conformidad con una sentencia de tutela que así lo declara.

Afirma, que contra el Requerimiento Especial, se propusieron objeciones el día 13 de febrero de 2014, en las cuales, se advirtió a la entidad demandada, que el Auto de Suspensión de Términos No. 009 de fecha 29 de agosto de 2013, con fundamento en el cual se realiza la investigación, es una actuación que resulta ilegal y contraria a derecho, toda vez que es extemporánea y los funcionarios carecían de competencia desde el día 29 de julio de 2013.

De igual manera indica, que se informó a la DIAN, que la actuación del día 3 de septiembre de 2013, dispuesta mediante auto comisorio, en la que se dirige a FRIOGAN un funcionario enviado por la DIAN, es un acto nulo de pleno derecho, al igual que todas las pruebas obtenidas, pues, se carecía de competencia y se vulneró el artículo 750 del Estatuto Tributario, que dice, que los testimonios están sujetos a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, en tanto no estuvo presente la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ para ejercer su derecho de contradicción, por lo cual, dice la demandante, se solicitó fueran excluidas y no tenidas en cuenta en el referido proceso administrativo.

A parte de lo anterior, la demandante dice, que la DIAN manifestó en el requerimiento especial que todas las transacciones se hicieron en supuesto efectivo y no se evidencia la utilización de otro medio de pago formal, afirmando también, que la accionante si giró varios cheques de su cuenta BANCOLOMBIA al proveedor OSCAR RAMOS MEDINA y en dicho requerimiento, no aparece nada de ello y si de personas que no eran sus proveedores y que no fueron reportados en la solicitud de devolución.

Señala igualmente la demandante, que la funcionaria MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO, debía declararse impedida en la actuación administrativa, ya que había sido recusada por el contador de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, causal que también aplicaba, si se tenía en cuenta, que el día 30 de septiembre de 2013 se interpuso Denuncia Penal en contra del contador PABLO ROMERO MARTÍNEZ, ante la FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN, ambas a causa de las investigaciones adelantadas en contra de la accionante y otros contribuyentes, a pesar de lo cual, la señora MERCADO CARRASCO no se declaró impedida y tampoco aceptó la recusación, pese a

que en criterio de la demandante, se afectaba la imparcialidad y objetividad del instructor.

A lo anterior sumó, que se formularon sendas denuncias disciplinarias ante la Procuraduría General de la Nación, "*la Presidencia y Vicepresidencia de la República*" y la propia DIAN, que daban lugar, igualmente, a que se verificara el impedimento alegado, tanto por la funcionaria indicada, como por otros funcionarios de la DIAN, sobre los cuales se predicaron faltas, sin que el mismo se aceptara o declarara, pese a las diversas recusaciones formuladas.

Señala que el día 2 de mayo de 2014, la DIAN, a través de su DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN, profiere LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - REVISIÓN No. 232412014000011, por el Periodo 2, Año 2012, en la mencionada liquidación, dice la demandante, la entidad decide modificar la Liquidación Privada No. 92000237302352 de fecha 16 de mayo de 2012 e impone a la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ una sanción, en la que se establece un valor a pagar de \$75.159.000 (SETENTA Y CINCO MILLONES CIENTO CINCUENTA Y NUEVE MIL PESOS).

Finaliza afirmando, que todo lo anterior le ha ocasionado a demandante, daños que no está en el deber de soportar, tales como la negativa de la entidad a la devolución y la sanción propuesta en el requerimiento especial, los gastos de abogado para poder defenderse de todas estas irregularidades, los intereses por sobre giro a BANCOLOMBIA, además el daño moral ocasionado ante el estrés y el miedo por su situación económica y por el futuro de su actividad como comerciante.

Como **soporte jurídico** de su pretensión, alega como violadas las siguientes normas: Constitución Política de Colombia, Artículos 13, 29, 83. Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Artículos 137 y 138. Estatuto Tributario: Artículos 703, 730, 750, 853, 855, 856 y 857-1.

Para la parte actora, el acto acusado vulnera las citadas normas de carácter constitucional y legal, toda vez que la DIAN, le adelantó una investigación a la accionante, violentando el debido proceso y su derecho de defensa contemplado en el artículo 29 de la constitución y en el E.T., dadas las irregularidades que atrás se reseñaron.

1.2. ACTUACIÓN PROCESAL.

Durante el trámite del proceso se surtieron las siguientes etapas:

- Presentación de la demanda: 17 de julio de 2014 (Folio 50 C. Principal).
- Inadmisión de demanda: 4 de septiembre de 2014. (folio 628 C. Ppal).
- Admisión de la demanda: 29 de septiembre de 2014 (folios 638 C. Ppal).
- Notificación a las partes: 7 de octubre de 2014 (Folios 645 y ss C. Principal).
- Contestación a la demanda: 22 de enero de 2015 (Folios 656 y ss C. Principal).
- Acta de audiencia Inicial: 18 de febrero de 2016 (Fol. 2874 y ss C. Principal).
- Audiencia de pruebas: 31 de mayo de 2016 (folios 2895 y ss C. Ppal.)
- Sentencia de primera instancia: 19 de septiembre de 2016 (folios 2916 y ss C. Ppal.)
- Recurso de apelación: 4 de octubre de 2016 (folios 2939 y ss C. Principal).
- Concesión del recurso: 2 de noviembre de 2016 (folio 2972 C. Principal).

1.2.1 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA².

Respecto a los hechos, parcialmente aceptó algunos y de otros manifestó que se trataba de especulaciones de la demandante. Frente a las pretensiones, manifestó oponerse en su totalidad.

Como argumento de defensa, señaló, que la DIAN había obrado conforme a derecho, pues, se garantizó y respetó el debido proceso, adelantando la correspondiente investigación en razón de haber detectado indicios de inexactitud en la declaración y simulación de operaciones inexistentes, por lo que efectuó requerimientos ordinarios de información, cruces de verificación con terceros, testimonios, autos de verificación; traslado de

² Folio 657 cuaderno de primera instancia.

pruebas de investigaciones adelantadas en esta y otras seccionales; etc., que en todo caso respondieron a lo normado sobre la materia.

Respecto a la presunta extemporaneidad de sus decisiones señala, que la contribuyente presenta la declaración de impuesto a las ventas año **2012**, período 2, el día **15 de mayo de 2012**, resultando que el plazo para presentar tal declaración, acorde con el Decreto **4907 del 26 de Diciembre de 2011**, era el 16 de mayo de 2012. Anota en este punto, que una vez notificado el requerimiento especial **No. 23238201300028** del **12 de Noviembre del 2013; la división de Gestión de Recaudo y cobranzas** expide el auto de improcedencia provisional número **007** de fecha 28 de noviembre de 2013, sin que esto implique doble investigación, toda vez que en la investigación realizada dentro del Expediente No. **DI20122013000284**, se emite informe en el que se sugiere archivar el expediente por dicho programa e iniciar investigación de fondo. Es en la presente investigación dentro del Expediente No. **AD 20122013000325**, en la que la división mediante requerimiento especial, propuso adicionar mayores valores a los declarados e imponer sanción por concepto de impuesto a las ventas año **2012**, período 2.

Adicionó, que la entidad obró con plena competencia, adelantando todas las investigaciones necesarias, tendientes a determinar la realidad de las transacciones económicas efectuadas por los contribuyentes y reportadas en su declaraciones tributarias, recaudando para el efecto, la prueba pertinente y necesaria, sin que a su vez, se hayan vulnerado los términos respectivos.

En cuanto a los libros de contabilidad, señaló, que si bien en el requerimiento especial se hace alusión a que *"en ningún momento de las visitas realizadas, el contribuyente exhibió libros de contabilidad, siempre se manifestaba que la información estaba en poder de su contador"*, también lo es que por tal situación, la división de Gestión Fiscalización no propuso la imposición de sanción alguna.

Referente a lo argumentado por la demandante, en el sentido que: *"las negociaciones hechas con OSCAR RAMOS Y SERVICIOS LOGÍSTICOS DE LA SABANA S.A.S. LTDA. NIT: 900.217.635, no nos consta nada, toda vez que no es objeto de esta investigación"*; anota, que si bien es cierto ello, no tiene relación directa con el presente proceso y que solo se hace referencia al

mismo, en el requerimiento especial, como indicio para demostrar que el señor Oscar Ramos Medina se presta para expedir facturas a contribuyentes, por concepto de servicios que nunca prestó, con el ánimo de soportar deducciones e IVA descontable inexistentes, como es el caso demostrado en investigaciones realizadas en el año de 2013 del contribuyente **SERVICIOS LOGISTICOS DE LA SABANA SLA LTDA NIT 900.217.635**, solicitante de saldo a favor por concepto de renta AÑO 2012 en expediente DI2012201300207, quien soportó con facturas N° 119662, 11960, 11955, 11950, 11942 y 11931 de OSCAR RAMOS MEDINA, deducciones para pagar menos Impuesto de Renta por el año gravable 2012, en donde el contribuyente aceptó la no existencia de tales deducciones y aceptó corregir, tal y como lo demuestran las declaraciones de renta: inicial Formulario No. 1103602029630, la cual presentaba un Saldo a Favor de \$67.847.000 y luego de la acción de fiscalización, decidió realizar Corrección según Formulario No. 1103605134738 el día 11 de septiembre de 2013, estableciéndose un saldo a pagar por valor \$73.511.000.

En cuanto a lo afirmado por la demandante, en el sentido que los funcionarios de manera irrespetuosa manifiestan la utilización de proveedor ficticio, por parte de la señora Lilia Inés Uribe, señaló, que los resultados de la investigación efectuada por la Administración de Cartagena, demuestran que el señor Oscar Ramos, realiza operaciones simuladas, por lo que es declarado proveedor ficticio mediante resolución número 900002 del 2012/07/13, aunado a que con la prueba recaudada se estableció que la aquí accionante, para el periodo objeto de discusión, realizó compras al señor Oscar Ramos, sino a otros proveedores.

De ahí que la DIAN, dice, haya concluido que la señora Uribe Gutiérrez realizó compras a otros proveedores de similares características; compras que por su informalidad comercial y fiscal, no le generan impuestos descontables, por tanto el responsable, aun imputando la retención del impuesto a las ventas, efectuada por sus clientes; CURTIEMBRE BÚFALO, GRASAS & PIELES, CURTIEMBRE ITAGÜÍ, tendrá como resultado en su declaración de ventas bimestral, un saldo a pagar por impuesto.

En cuanto a la retroactividad de la norma, en el caso específico, anotó, que tal cosa no ocurría, en tanto, las facturas con las que pretende demostrar la realización de las transacciones con su único proveedor de pieles, señor

OSCAR RAMOS, no le otorgan por sí solas, el derecho a la deducción o al reconocimiento del impuesto descontable, siendo entonces, un medio para que la DIAN establezca con certeza, la existencia y transparencia de las transacciones económicas que dan lugar a los descuentos por costos y deducciones, así como definir los impuestos descontables, y con ello acreditar su legalidad.

Con ello, afirma, pretende decir, que cuando se aporta una factura con el lleno de los requisitos legales, esa factura por sí sola, como documento probatorio, no supedita a la administración tributaria a reconocer el costo, gasto o deducción; por el contrario, esa factura le permite a la administración, iniciar acciones para comprobar la veracidad de los hechos contenidos en la factura, tales como la existencia del proveedor, por ende, la existencia de la transacción económica incorporada en el título, para que prevalezca la verdad sobre los hechos.

De ahí que, en este caso, **se evidenció la simulación de unas operaciones económicas, mostradas con el fin de obtener beneficios tributarios, a los que materialmente no tiene derecho.** En consecuencia, para el caso objeto de análisis, las actuaciones desplegadas por los funcionarios corresponden a una prueba necesaria, pertinente y conducente, teniendo en cuenta que no son operaciones reales, sino hechos simulados que se encuentran plenamente demostrados dentro del expediente, entre otros, mediante visitas, cruces de información, requerimientos ordinarios y actas de visitas debidamente diligenciados por los funcionarios investigadores.

En lo referente al traslado de pruebas, señala, que estas se toman en atención a que estos proveedores, por la actividad de comercio de compras y ventas de pieles, cebo, caretas y demás que desarrollan, están interrelacionados, al ser estos quienes provén las mercancías a la demandante, tal y como quedó demostrado en las investigación realizada.

Referente al cumplimiento del fallo de tutela, afirmó, que son los jueces de tutela, los competentes para decidir sobre el cumplimiento o incumplimiento del fallo, por lo que al carecer de dicha competencia, no hace pronunciamiento al respecto.

Reitera finalmente, que el acto administrativo tributario que aquí se demandó, fue proferido en legal forma, ya que dicha liquidación oficial es producto de la aplicación correcta de la normatividad tributaria. Por ello, el término con el que cuenta la DIAN, para notificar un requerimiento especial, en tratándose de declaraciones de IVA, en las cuales se instan saldos a favor, es de dos (2) años a partir de la fecha de la solicitud de devolución.

1.3. LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA³.

El Juzgado Quinto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo mediante sentencia fechada el 19 de septiembre de 2016, negó las pretensiones de la demanda anotando las siguientes razones:

Con miras a resolver el fondo del asunto, el A quo abordó temáticas referidas a: i) devolución de saldos a favor en materia tributaria; ii) la inadmisión de la solicitud de devolución de saldos a favor; iii) el término para resolver aquella petición.

Efectuado lo anterior, el juez de primera instancia identificó los fundamentos en que apoya la pretensión de anulación por parte del actor, así: a) expedición extemporánea del acto acusado, por cuanto se expidió cuando se encontraba vencido el término de cincuenta (50) días posteriores a la fecha de presentación de su petición de devolución de saldos a favor por concepto de impuestos descontables de la declaración de IVA 2 período 2012; b) violación al derecho fundamental al debido proceso al invocar, como causal de inadmisión de la petición, las relaciones comerciales con el señor Oscar Javier Medina Ramos, quien posteriormente fue declarado proveedor ficticio; c) la expedición del auto de apertura de investigación se dio al vencerse el término legal, esto es, pasados los 50 días que tenía la entidad para resolver la solicitud de devolución del IVA; d) los funcionarios Mónica Patricia Mercado Carrasco se encontraba impedida para conocer de la actuación administrativa, y por ello fue recusada; e) se practicaron pruebas con violación al derecho de contradicción; f) porque no se tuvieron en cuenta las relaciones comerciales con el señor Oscar Barrios Medina.

En ese contexto, el A quo abordó primeramente “el término para resolver la petición de la demandante” esgrimiendo que al analizarse el artículo 855 del

³ Folios 2916-2929 cuaderno de primera instancia.

E.T., dispone que dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma se debe dar respuesta a la misma; pero, al aplicarlo en este caso, dicho término estuvo suspendido por mandato legal (Art. 79 CPACA) desde el 20 de mayo de 2013 hasta el 23 de julio del mismo año cuando se produjo el auto admisorio No. 900008 del 22 de julio/13 de la referida petición de devolución de saldos a favor. De manera que si inicialmente dicho término vencía el 29 de julio de 2013, por haberse presentado la petición en debida forma el 15 de mayo de ese mismo año, en virtud del recurso de reposición que la demandante se vio obligada a interponer, dicho término se extendió hasta el día 30 de septiembre de la misma anualidad.

Por tal motivo, para el juez de primer grado la DIAN ante las inconsistencias por posible inexactitud, dio curso a sus facultades inquisitivas, al hacer la revisión de la declaración del Impuesto a las ventas de la contribuyente por el periodo 2 del año gravable 2012, por ello, la DIAN acudió oportunamente a las facultades previstas en el art. 857-1 del E.T. y para tal fin, suspendió hasta por noventa (90) días el término de cincuenta (50) días para dar respuesta a la solicitud de devolución, al advertir que existían indicios que daban lugar a suponer una inexactitud en la declaración, como se lee en el auto No. 009 de agosto 29 de 20136, así: " Tercero: Como quiera que existen indicios que hacen percibir inexactitud en la Declaración referenciada, se apela al artículo 857-1 del Estatuto Tributario " fecha para la cual habían transcurrido ya veintiocho (28) días del término inicial.

En esa línea de pensamiento, el juez indicó:

"Dentro de los noventa días de suspensión de términos, la DIAN efectuó diferentes diligencias probatorias, "... con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados... " entre ellas las de cruce y verificación de información de las operaciones comerciales declaradas por la demandante entre los años 2010, 2011 y 2012, y traslado de información que reposaba en los archivos de la DIAN en diferentes seccionales como las de Barranquilla y Cartagena; diligencias estas respecto de las cuales la demandante afirma se violentó su derecho fundamental al debido proceso, en su núcleo esencial de defensa y

contradicción, al no haber sido llamada para estar presente en las mismas.

Tal aseveración de la actora no tiene asidero, como quiera que en el Requerimiento Especial No. 232382013000028 del 12 de noviembre de 2013, se le concedió la oportunidad legal de "formular por escrito sus objeciones, presentar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Dirección Seccional se alleguen al proceso documentos que reposan en sus archivos, así como la práctica de inspección tributaria...", para lo cual se le concedió el término de tres (3) meses contados a partir de la fecha de notificación del mismo, que fue descrito, como se observa en el escrito radicado ante la DIAN demandada el 13 de febrero de 2014.

*El susodicho requerimiento especial se produjo antes del vencimiento del término de suspensión de 90 días, de donde se infiere que con dicho acto se reanudó el término inicial de la petición de devolución de saldos a favor a que se refiere el art. 855 del E.T., y el día 28 de noviembre de 2013 se produjo el Auto No. 009 de improcedencia provisional, remitido a la demandante por el servicio de mensajería especial Servientrega el día 30 de los mismos mes y año, por medio del cual le negó la devolución de saldos a favor por el periodo 2 del año gravable 2012 reclamados por la suma de \$12.201.000, lo que se ajustó a las previsiones del art. 857 *Ibídem*.*

De allí que se cumplieron los términos del art. 855 en el trámite de devolución de saldos del IVA y de la declaración de impuesto de ventas por el 2o periodo del año gravable 2012, que finalmente, dio lugar a la expedición del acto administrativo acusado Liquidación Oficial de Impuesto sobre las ventas No. 232412014000011, emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo."

En cuanto a las relaciones de la demandante con un proveedor ficticio, señaló la providencia apelada:

"Se controvierte lo relativo a que de acuerdo al art. 671 del Estatuto Tributario, que señala en cuanto al proveedor ficticio que solo a partir de la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos nacionales respectivo hubiere declarado como proveedor ficticio; así que la sanción impuesta al

señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA por medio de la Resolución No. 900002 de 13 de julio de 2012, fue publicada en el diario la República el 29 de octubre de 2012 y, por ello, la DIAN estaba en la obligación de efectuar la devolución reclamada por el periodo 2 gravable del año 2012.

Para resolver este inconformismo se tiene que la actora admitió en la demanda que giró varios cheques al señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA durante el periodo 2 del año gravable 2012 (ver hecho 47), del cual dice que la DIAN no hizo referencia en su requerimiento especial, pero sí de personas que no eran sus proveedores y que no fueron reportados en la solicitud de devolución.

Lo cual al revisar el anexo explicativo al Requerimiento Especial No. 232382013000028 del 12 de noviembre de 2013, encuentra el Juzgado que las relaciones comerciales de la demandante LILIA INÉS con el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, sí fueron tenidas en cuenta en el requerimiento, y es más son las que determinan su revisión, ante ello, se constató que la demandante, sostuvo relaciones comerciales con otras personas que no estaban sujetos al régimen del impuesto de ventas, que los hacía exentos de la declaración bimensual del IVA, por ello esas ventas no eran deducibles, la DIAN al realizar el cruce de información, encontró entonces que el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA no era el único proveedor de la demandante, esa es por tanto la conclusión de la DIAN.

Ni en sede Administrativa ni sede Judicial, logra probar la demandante el origen del negocio por el cual se giraron los cheques al señor RAMOS MEDINA; ni tampoco que se haya incurrido en error al calificar como "verdaderos proveedores" de la demandante, a las cuarenta y seis (46) personas que se relacionan como tales en el Requerimiento Especial No. 232382013000028 del 12 de noviembre de 2013, luego de las constataciones de la DIAN le imputa a la contribuyente que de sus "verdaderos proveedores" adquirió pieles, sebo y caretas de 72.850 animales sacrificados, en tanto que de su único proveedor RAMOS MEDINA adquirió pieles, sebo y caretas sólo de 77 animales sacrificados, estas conclusiones muestran respaldo en los cotejos de documentos, entrevistas con clientes, que no fueron desvirtuadas como se dijo ni en sede administrativa, o en la judicial por la contribuyente, pues de la relación de cheques no es posible inferir el origen de los negocios que dieron curso a las transacciones comerciales supuestamente realizadas.

Se concluye que no encuentran respaldo las relaciones comerciales realizadas con el señor OSCAR RAMOS MEDINA, más sí las inexactitudes que dieron origen a la liquidación realizada."

En cuanto a las recusaciones efectuadas contra la funcionaria Mónica Mercado adujo que las denuncias fueron presentadas por el contador de la señora Lilia Inés Uribe, y no por ella personalmente, por ello, no se trata de circunstancias que generan causal de impedimento en el funcionario que investiga. Se observa, entonces, que se trata de denuncias formuladas por el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTINEZ contra la funcionaria de la DIAN, MONICA PATRICIA MERCADO CARRASCO, por las investigaciones tributarias se generaron denuncias, circunstancia que nos sitúa en los numerales 6o y 7o del art. 11 del CPACA, no obstante, no se configura los requisitos para tenerla como causal de recusación, toda vez que lo que da lugar al impedimento debe ser extraño a la acción que se conoce por el funcionario recusado.

1.4. EL RECURSO DE APELACIÓN⁴.

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, aduciendo que la firmeza del auto inadmisorio No. 00015 en nada influye en el término de los 50 días que establece el artículo 855 del E.T., ya que dicha norma es muy clara en que el término mencionado empieza a contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución en debida forma, tal como efectivamente se hizo el 15 de mayo de 2013, luego entonces, siendo norma especial, el juez no debe salirse de la órbita que marca esa normativa, la cual insiste, no enuncia que el término de 50 días comienza a partir de la admisión de la solicitud sino desde su presentación; luego entonces el recurso contra la inadmisión suspendió los efectos de la inadmisión más no el término de los 50 días, por lo que la administración debió ser diligente y resolver de manera oportuna la inadmisión y suspender los términos antes del 29 de julio de 2013.

En ese orden de ideas, afirmó:

*Dicho recurso solo suspendió los efectos del Auto Inadmisorio No. 0015, mas no el término de cincuenta (50) días, ya que un recurso solo suspende términos cuando el acto contra el cual se propone concede o establece un término o cuando a partir de la notificación del mismo se empieza a contar un término lo cual no ocurrió en este caso pues la inadmisión no concede termino alguno ni a partir de ella se empieza a contar término, **se empieza***

⁴ Folios 2939 a 2970.

*a contar es a partir de la presentación en debida forma, lo cual se interpreta por simple lógica, además esta interpretación que se hace tiene su fundamento legal en el Código de Procedimiento Civil, vigente para la fecha de los hechos y que se alegó en su momento, que en su artículo 120, inciso 2 establece : "cuando se pida reposición del auto que conceda un término, o del auto a partir de cuya notificación debe correr un término por ministerio de la ley, este comenzara a correr desde el día siguiente a la notificación del auto que resuelva el recurso", lo cual resulta aplicable por analogía, toda vez que lo no regulado en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, le aplica el procedimiento civil y como en materia contenciosa administrativa, no establece computo de términos cuando se presenta recurso de reposición contra una decisión, pues solo habla de efecto suspensivo, que claramente se refiere a los efectos de la decisión, por consiguiente con la presentación del recurso de reposición, se suspendían los efectos de la decisión de inadmitir la devolución, pero no el término de cincuenta (50) días, pues este se empezó a contar a partir de la presentación y no de la admisión, ya que el artículo 855, en ninguna parte manifiesta nada de admisión, ósea que la fecha de presentación **el día 15 de mayo de 2013**, en debida forma es el inicio de los **cincuenta (50) días** y terminaron el **día 29 de julio de 2013**, ya que el auto Inadmisorio no concedía ni a partir de ahí se contaba termino alguno, por lo que lo único que se suspendieron fueron sus efectos jurídicos, pero el término del artículo 855 del estatuto Tributario debió respetarse.*

Los efectos jurídicos del auto Inadmisorio de una solicitud de devolución consisten en que, a causa de esto se produce un rechazo definitivo de la misma y una vez inadmitida la devolución:

- 1. no es como una demanda que se puede subsanar,*
- 2. ni se establece un término para ningún tipo de actuación,*
- 3. ni a partir de ahí se empiezan a contar los cincuenta (50) días, estos ya venían corriendo, lo que se puede hacer es reponerlo, como se hizo en el presente caso y en caso de que no se acceda a tal reposición se rechaza, que fue lo que se suspendió, la posibilidad de rechazarla de manera definitiva*

*Por lo que podemos decir que en ningún momento se suspendió el termino para efectuar la devolución, pues este no está incluido dentro de los efectos jurídicos del auto Inadmisorio, además, se trata de un trámite expedito, en el cual la administración tiene recursos de los contribuyentes y debe ser rápida y ese es el fin de la norma y así lo ha establecido el legislador en el ESTATUTO TRIBUTARIO y la jurisprudencia, por lo que todas las actuaciones deben hacerse dentro de los **cincuenta (50) días**, por lo que el trámite del*

*recurso debió hacerse de forma rápida, ya que incluso la norma establece que se debe **admitir o inadmitir 15 días después de presentar la devolución**, por lo que para resolver un recurso contra dicho auto no podía demorarse más de un mes y después alegar que estaban suspendidos los términos...”*

Para la P. actora, esta conclusión se reafirma con lo anotado por este Tribunal en sentencia de tutela del 17 de octubre de 2013.

Por otro lado, señala que existe vulneración al derecho de defensa y contradicción ya que se practicaron pruebas testimoniales sin que la contribuyente estuviese presente para conainterrogar a los testigos, los cuales según el parecer de la actora, son las pruebas reinas utilizadas por la DIAN, luego entonces no le son oponibles por cuanto no le consta nada de lo que supuestamente manifestaron, no pudiendo defenderse en ese momento, ya que la DIAN a sabiendas que el término había vencido el 29 de julio de 2013, se afanó por recaudar pruebas testimoniales ilegales pues no hubo derecho de contradicción a las mismas.

Manifiesta que la DIAN falta a la buena fe en los actos administrativos demandados, cuando afirmó que los cheques fueron girados a unas personas, que nada tenían que ver con la contabilidad de la señora LILIA URIBE, ya que esos pocos cheques que ella le prestó a su hijo JORGE LOPERA URIBE, fueron por un valor de **\$154.355.000.oo**, durante los años 2010, 2011 y 2012, como se probó con los testimonios de la misma DIAN, en donde se afirma que le entregaron pieles a JORGE LOPERA, pero además el contador de la señora LILIA URIBE, en su testimonio afirmó lo mismo, que esos cheques fueron prestados a JORGE LOPERA, pero la DIAN, de mala fe señala, nunca, dentro los actos administrativos, mencionó siquiera que las operaciones con OSCAR RAMOS MEDINA, eran en cheques, limitándose a señalar, que eran en **"supuesto efectivo"**, sabiendo que existían más de 700 cheques girados a ese señor, por valor de **\$528.100.000.oo en 2010, \$1.279.172.750.oo en 2011 y \$1.639.880.000.oo en 2012,** los cuales suman un total de **\$3.447.152.750.oo**, por lo que la DIAN, al motivar dichos actos, faltó a la verdad y además omitió información que era relevante para la investigación tributaria, ya que los cheques, son plena prueba de las operaciones comerciales entre LILIA URIBE y OSCAR RAMOS.

Además señala, existen facturas que se aportaron a la devolución y están en

el expediente judicial, por lo que además de falsa motivación, hay un posible fraude procesal por parte de la DIAN, ya que los actos administrativos carecen de información vital que fue recopilada en BANCOLOMBIA.

Se queja también, que el fallo de primera instancia no valoró probatoriamente el fallo de tutela emitido por este Tribunal el día 17 de octubre de 2013, el cual, con claridad indicó el mentado vencimiento de términos, de ahí que no sea de recibo afirmar por la primera instancia, que el Juez Constitucional no conocía de la suspensión del trámite administrativa, cuanto tal cosa no corresponde a la verdad, pues, la DIAN, cuando contestó el amparo de tutela si lo hizo conocer y en nada incidió en la decisión final.

Sostiene que no es acertada la postura del juzgado referida a que las relaciones comerciales de la demandante LILIA INES con el señor OSCAR JAVIER RAMOS, si fueron tenidas en cuenta en el requerimiento, por cuanto desde ahí parte la investigación de la DIAN del reporte de operaciones con ese proveedor. Ahora bien el reproche no se centra básicamente en ese suceso, sino en que en el requerimiento se desconoce las operaciones comerciales excluyendo todas las pruebas tales como facturas, cheques entre otras que demuestran las operaciones comerciales, llevando a la DIAN a manifestar que las operaciones son inexistentes, aduciendo que todas las operaciones se hicieron en efectivo. En cambio el acto acusado solo hace referencia a otras personas a quienes determina como proveedores de LILIA URIBE sin que exista prueba que acredite, desconociendo al señor OSCAR RAMOS, como proveedor de la misma.

Agrega, que la sentencia de primera instancia cae en error al señalar, que no se logra desvirtuar en este proceso judicial que la DIAN, haya fallado al calificar como **"verdaderos proveedores"** de la demandante **a las 46 personas que se relacionan como tales** en el Requerimiento Especial No. 232382013000025 del 8 de noviembre de 2013, pues, dichas personas son las que sacrificaron animales en FRIOGAN, pero en ningún momento la DIAN está manifestando que sean proveedores de LILIA URIBE, resultando que en realidad, en la demanda se dijo que fueron proveedores, 14 personas, concretamente, los señores: ALCENIO MIGUEL CERVANTES LOZANO, JESÚS DARIO PALACIO TRUJILLO, GUSTAVO ADOLFO MERCADO VERGARA, NUMA RAFAEL ORTIZ FERNÁNDEZ, LUIS CARLOS GÓMEZ TOVAR, IGNACIO JOSÉ SALCEDO ARRIETA, CARLOS ALBERTO CORTÉS OSPINA, LEIDY TATIANA

CORTÉS CAMACHO, MARÍA PAOLA GÓMEZ GÓMEZ, CARMELO MIGUEL NARANJO JIMÉNEZ, HERNANDO DE JESÚS MONCADA PATERNINA, WILLIAM DE JESÚS GIRALDO LONDOÑO, DAIRO RAFAEL LEONES PANZA, JOAQUIN ANTONIO SERRANO MARTINEZ, grupo que en realidad, en su decir, vendrían siendo 13 personas, ya que **JESÚS DARÍO PALACIO TRUJILLO**, es un comerciante reconocido de Sincelejo que pertenece al régimen común, con quien LILIA URIBE si realizó operaciones comerciales y está registrado dentro de la solicitud de devolución, mientras que los demás, corresponden a cheques prestados a su hijo JORGE RAUL LOPERA.

De ahí que en su criterio, haya una inadecuada interpretación del requerimiento especial, ya que la DIAN, habla de 13 proveedores que pertenecen al régimen simplificado y que son los que realizaron operaciones con LILIA URIBE, pero de las 46 personas que aparecen en el listado que erróneamente toma el Despacho de primera instancia, algunos son empresas grandes y reconocidas como SUPERTIENDAS Y DROGUERÍAS OLIMPICA S.A. ó ALMACEN Y SUPERMERCADO EL REMATE S.A.S., MAKRO S.A. etc., que por ejemplo no pertenecen al régimen simplificado, facturan y nada tienen que ver con la demandante y lo que es peor, ni siquiera la DIAN manifiesta que ella haya realizado operaciones con todas esas personas, simplemente hace relación al dato que le dio FRIOGAN, respecto de los sacrificios realizados allá, desde noviembre de 2010 a diciembre de 2012, y de ahí toma a 13 personas del **"régimen simplificado"** con las que supuestamente, la demandante, realizó operaciones comerciales y no se refiere solo al periodo 3 de 2012, sino a los años 2010, 2011 y 2012. Por ende, solo serían dos personas las a tenerse en cuenta.

Analiza en este punto la recurrente, la prueba testimonial aducida al expediente administrativo, para indicar que los dichos ahí consignados, dan la razón a la demandante y refieren períodos distintos a los analizados por la DIAN, desestimando en algunos casos su contenido.

Por último, indican que compilando toda la extensa narrativa expuesta en el recurso, encuentra el Tribunal que básicamente la apelación se basa en la siguiente argumentación:

1. Que el término para la devolución se venció el día 29 de julio de 2013, por lo que debían devolver de forma inmediata lo reclamado.

2. La DIAN inició de manera extemporánea una investigación irregular e ilegal.
3. Se desconocieron las recusaciones realizadas en contra de sus funcionarios.
4. Se desacató una orden judicial.
5. Se practicaron pruebas ilegales: como testimonios sin audiencia de contradicción, los que además, faltaron a la verdad.
6. Al decidir, no se incluyeron los cheques que entregó Bancolombia y se manifestó que las operaciones fueron efectuadas en efectivo.
7. Se afirmó, sin prueba, que los clientes de LILIA URIBE eran otras personas, cuando las declaraciones que se tomaron en actuación administrativa, prueban lo contrario.
8. Se aplicó con retroactividad la Resolución Sanción de Proveedor Ficticio de OSCAR RAMOS, a la actuación administrativa adelantada en contra de la demandante.

1.5. TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA – CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO.

En auto del 24 de febrero de 2017 se admitió el recurso de apelación. Posteriormente en providencia del 9 de junio 2017 por considerar innecesaria la audiencia de alegaciones y juzgamiento, de conformidad con el artículo 247 de la Ley 1437 de 2011, se dispuso correr traslado para que las partes presentaran alegatos por escrito y concepto del Ministerio Público⁵.

En esta etapa procesal, la parte demandada presentó escrito de alegaciones aduciendo y ratificando la postura expuesta en la contestación de la demanda⁶.

A su vez, la parte actora en sus alegaciones insistió en los mismos argumentos expuestos en el recurso de apelación, al igual que la DIAN también se ratifica en cada una de los argumentos defendidos en primera instancia por lo que solicita que se confirme la sentencia proferida en el proceso de la referencia⁷.

⁵ Folios 4 y 23 del cuaderno de segunda instancia.

⁶ Folios 31-53cuaderno de segunda instancia.

⁷ Ver folios 28-30 cuaderno de segunda instancia.

El Delegado del Ministerio Público ante el Tribunal Administrativo no emitió concepto⁸.

2. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL

2.1. COMPETENCIA.

El Tribunal es competente para conocer de la apelación interpuesta contra la sentencia dictada en el presente medio de control, según lo establecido en el artículo 153 de la Ley 1437 de 2011.

2.2. PROBLEMA JURÍDICO.

¿Debe declararse nula la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 232412014000011 de fecha 2 de mayo de 2014, proferida por la División de Gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, de conformidad con los cargos esgrimidos por la accionante? Y como consecuencia de lo anterior, ¿hay lugar a disponer el restablecimiento del derecho deprecado por la accionante?

2.3. ANÁLISIS DE LA SALA Y RESOLUCIÓN DEL CASO.

Atendiendo los argumentos expuestos en el recurso de apelación así como las razonamientos esbozados en la sentencia de alzada, en concomitancia con las consideraciones hechas por este Tribunal en asuntos de igual similitud al presente caso donde coinciden las pretensiones a obtener y los fundamentos de hecho y de derecho que argumentan las pretensiones, en los cuales se han trazados las reglas jurídicas y probatorias para resolverlos en su momento⁹, procede la Sala a resolver el asunto en sede de segunda instancia, acopiando como tal, los argumentos expuestos por este mismo Tribunal en casos resueltos previamente y en los cuales se plantean los mismos argumentos expresados en el recurso de apelación.

Además de ello, se tiene que el acto demandado en esta ocasión tiene origen en la misma actuación administrativa de devolución de saldos a favor, que

⁸ Nota Secretarial a folio 54 del cuaderno de segunda instancia.

⁹ Ver, las siguientes sentencias de la Sala Primera de Decisión del Tribunal: 7 de julio de 2017, radicación 70-001-33-33-004-2014-00059-01. Demandante: LILIA URIBE GUTIÉRREZ. Demandado DIAN. 9 de mayo de 2017. Radicación 70-001-33-33-007-2014-00171-01. Demandante: LILIA URIBE GUTIÉRREZ. Demandado DIAN

dio origen a los actos demandados en aquellas oportunidades donde este Tribunal ya se pronunció de fondo.

2.3.1. DE LA DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR REGULADO EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO.

Prevé el artículo 850 del E.T., que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, pueden solicitar su devolución. En ese sentido, la DIAN debe devolver los pagos en exceso o de lo no debido que hayan efectuado los administrados por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, siguiendo el procedimiento que se aplica para las devoluciones de saldos a favor.

Se presentan tres eventos generadores de saldos a favor, que permiten al particular ejercer el derecho a solicitar su devolución o compensación: *(i)* En las declaraciones, *(ii)* en pagos en exceso y *(iii)* en pagos de lo no debido¹⁰.

Los *(i)* saldos a favor, se refieren a una cantidad líquida de dinero en beneficio del contribuyente, resultante de la aplicación en el denuncia fiscal de retenciones, anticipos, descontables, saldos a favor de períodos anteriores, frente a lo cual, la Ley otorga la posibilidad de utilizarla para cubrir obligaciones tributarias (compensación) u obtener su reintegro (devolución)¹¹.

Se configuran *(ii)* "pagos en exceso", cuando se cancelan por impuestos sumas mayores a las que corresponden legalmente, y existe *(iii)* "pago de lo no debido", en el evento de realizar pagos "*sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento*"¹².

Los pagos en exceso o de lo no debido, se originan en las declaraciones, actos administrativos o providencias judiciales, cuando comportan un valor pagado de más o la ausencia de obligación, lo que da derecho a solicitar su compensación o devolución¹³.

¹⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹¹ *Ibíd*em

¹² Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

¹³ Sentencia del 10 de febrero de 2003, exp. 13271, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

Para tal efecto, existe un procedimiento unificado para solicitar y tramitar las devoluciones de lo pagado en exceso o indebidamente, para lo cual, se debe atender lo dispuesto en los artículos 850 y siguientes del Estatuto Tributario y el Decreto 1000 de 1997.

Ahora bien, **no debe confundirse el término para efectuar la devolución de un saldo a favor, con el término para notificar el requerimiento especial y la firmeza de la declaración.** Al efecto, la DIAN debe devolver, previa las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos sobre las ventas, dentro del término señalado -50 días siguientes a la fecha de la solicitud oportuna de devolución (artículo 855 del Estatuto Tributario)-. Pero, si existen indicios de inexactitud en la declaración que genera el saldo a favor, se puede suspender hasta por noventa (90) días, para que la División de Fiscalización adelante la correspondiente investigación (artículo 857.1 E.T.).

Si culminada la investigación, la DIAN profiere requerimiento especial por fuera de los citados 50 días, sólo se devuelve el saldo sobre lo que se plantee en el mismo y si no se profiere requerimiento especial, se debe devolver el saldo solicitado. No significa lo anterior, que el requerimiento especial sea extemporáneo y cause la nulidad de la liquidación de revisión, pues, el término para notificar el requerimiento especial, so pena de la firmeza de la liquidación privada, es el previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario¹⁴. Siendo el único efecto de que la DIAN no practique el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 855 y 857.1 del Estatuto Tributario, que deba devolver el saldo a favor si a esa conclusión se llega,

¹⁴ **"Artículo 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** *Modificado por el art. 276, Ley 1819 de 2016. El requerimiento de que trata el Artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

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

pero de ninguna manera que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello, se anule la liquidación de revisión¹⁵.

2.3.2. DEBIDO PROCESO ADMINISTRATIVO EN MATERIA TRIBUTARIA.

El artículo 29 de la Constitución Política, define el *debido proceso* como un derecho fundamental de aplicación inmediata, aplicable, valga la redundancia, a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Se halla relacionado íntimamente con el principio de legalidad, ya que la aplicación de normas preexistentes y decididas democráticamente, constituye un límite a la actuación administrativa que evita arbitrariedades por parte de las autoridades y protege los derechos de los ciudadanos en el marco de las actuaciones judiciales y administrativas¹⁶.

Específicamente, el debido proceso administrativo se consagra en los artículos 29, 6 y 209 de la C. P. Y la jurisprudencia lo ha definido como: "*(i) el conjunto complejo de condiciones que le impone la ley a la administración, materializado en el cumplimiento de una secuencia de actos por parte de la autoridad administrativa, (ii) que guarda relación directa o indirecta entre sí, y (iii) cuyo fin está previamente determinado de manera constitucional y legal*"¹⁷. Ha precisado al respecto, que con dicha garantía se busca "*(i) asegurar el ordenado funcionamiento de la administración, (ii) la validez de sus propias actuaciones y, (iii) resguardar el derecho a la seguridad jurídica y a la defensa de los administrados*"¹⁸.

De este modo, el desconocimiento del debido proceso administrativo, supone también la violación del derecho de acceso a la administración de justicia y transgrede los principios de igualdad, imparcialidad, publicidad, moralidad y contradicción que gobiernan la actividad administrativa¹⁹.

Ahora bien, en materia tributaria, el modelo tributario adoptado por el Legislador concibe al contribuyente como un operador dinámico en la

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de octubre de 2007. C. P.: HECTOR J. ROMERO DIAZ. Radicación número: 08001-23-31-000-1998-00367-01(14978). Actor: LABORATORIOS RYMCO S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN.

¹⁶ C-641 de 2002, C-980 de 2010, T-073 de 1997, entre muchísimas otras.

¹⁷ Sentencia T-796 de 2006.

¹⁸ C-980 de 2010, T-442 de 1992

¹⁹ C-980 de 2010

cuantificación de sus obligaciones y le encomienda la tarea de determinar, en forma directa, el monto de los recursos que debe girar al Estado (ET, artículo 571 y siguientes).

A su vez, la administración puede cotejar la información, cuando la misma resulte sospechosa, para definitivamente fijar el monto del impuesto y las sanciones a que haya lugar. Esta actuación, debe estar revestida de las condiciones que se predicen para el debido proceso, entre otras, del derecho de contradicción y defensa.

Frente a estos últimos, debe señalarse que no se desconocen por la administración, cuando se brinda la oportunidad de controvertir sus decisiones, lo cual a su vez implica, que las consideraciones que recaen sobre el derecho de contradicción y defensa, en materia de actuación administrativa, no son las mismas que se predicen de los procesos judiciales.

Al efecto, sobre el tema, en la sentencia C-089 de 2011²⁰, la Corte Constitucional al profundizar en algunas características del derecho fundamental al debido proceso administrativo, distinguiendo su proyección y alcance en los momentos previos y posteriores de toda actuación, señaló:

"Así mismo, la jurisprudencia constitucional ha diferenciado entre las garantías previas y posteriores que implica el derecho al debido proceso en materia administrativa. Las garantías mínimas previas se relacionan con aquellas garantías mínimas que necesariamente deben cobijar la expedición y ejecución de cualquier acto o procedimiento administrativo, tales como el acceso libre y en condiciones de igualdad a la justicia, el juez natural, el derecho de defensa, la razonabilidad de los plazos y la imparcialidad, autonomía e independencia de los jueces, entre otras. De otro lado, las garantías mínimas posteriores se refieren a la posibilidad de cuestionar la validez jurídica de una decisión administrativa, mediante los recursos de la vía gubernativa y la jurisdicción contenciosa administrativa".²¹

Por lo que la extensión de las garantías del debido proceso al ámbito administrativo no implica, que su alcance sea idéntico en la administración de justicia y en el ejercicio de la función pública. A pesar de la importancia que tiene para el orden constitucional la vigencia del debido proceso, en

²⁰ M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

²¹ Ver sentencia C-1189 de 2005 (M.P. Humberto Sierra Porto. AV. Jaime Araujo Rentería).

todos los escenarios en los que el ciudadano puede ver afectados sus derechos por actuaciones públicas (sin importar de qué rama provienen), es necesario que la interpretación de las garantías que lo componen, tome en consideración los principios que caracterizan cada escenario, así como las diferencias que existen entre ellos.

Al efecto, debe recordarse que su función (del debido proceso en materia administrativa) es la de permitir un desarrollo adecuado de la función pública, persiguiendo el interés general y sin desconocer los derechos fundamentales, bajo los principios orientadores del artículo 209 de la Carta Política. Ello explica, como lo ha señalado la Corte, que el debido proceso administrativo deba armonizar los mandatos del artículo 29 Superior con los principios del artículo 209, *ibídem*.²² Y, en términos concretos, que las garantías deban aplicarse asegurando también la eficacia, celeridad, economía e imparcialidad en la función pública.

De ahí que (i) el debido proceso se desarrolla a partir del conjunto de exigencias y condiciones previstas por la ley, para adelantar un procedimiento administrativo y judicial; (ii) está provisto de garantías mínimas definidas en la Carta Política y la jurisprudencia constitucional, las cuales deben ser observadas por el Legislador al regular cada procedimiento; (iii) la extensión del debido proceso al ámbito de la administración, es una característica de especial relevancia en el diseño constitucional del año 1991, de manera que en todas las actuaciones de las autoridades públicas debe asegurarse la participación del interesado, y sus derechos de defensa y contradicción; pero (iv), a pesar de ello, no es posible trasladar irreflexivamente el alcance de las garantías judiciales a las administrativas, porque en el segundo ámbito existe una vinculación a dos mandatos constitucionales, que deben ser armónicamente satisfechos. De una parte, las del artículo 29 Constitucional y de otra parte, las del debido proceso administrativo, definidas en el artículo 209 de la Carta Política (y actualmente

²² Constitución Política. Artículo 209. *"La función administrativa está al servicio de los intereses generales y se desarrolla con fundamento en los principios de igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, mediante la descentralización, la delegación y la desconcentración de funciones. || Las autoridades administrativas deben coordinar sus actuaciones para el adecuado cumplimiento de los fines del Estado. La administración pública, en todos sus órdenes, tendrá un control interno que se ejercerá en los términos que señale la ley"*.

desarrolladas por el Legislador en el artículo 3º del CPACA). Por ello, el segundo es más ágil rápido y flexible.

Luego entonces, se puede aceptar, como lo hizo la Corte Constitucional (Sentencia C – 034 de 2014), que existen restricciones en el ejercicio del derecho de contradicción, concretamente en el probatorio, pues, el principio democrático, la potestad de configuración legislativa y los principios de la función pública, sugieren la validez de la regulación en tal sentido, por ende, se insiste, no puede exigirse las mismas consideraciones probatorias en una actuación administrativa, a aquellas que se adelantan en un proceso judicial.

De ahí que, a manera de resumen se pueda afirmar:

"Las pruebas referentes a la confesión, documental y contable, se deben poner en conocimiento del contribuyente de conformidad con los artículos 747 a 749, 754, 765, 772 a 776 de ETN, pues las normativas, no señalan lo contrario.

La prueba Testimonial, descrita en el artículo 750 del ETN, señala que el desarrollo de este medio de prueba, se está "... sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba." Siendo viable sintetizar que es el único medio de prueba que de manera expresa consagra el traslado de la prueba, trayendo a colación además los principios constitucionales de la prueba de publicidad y contradicción.

La Inspección tributaria, configurada en el artículo 799 del ETN, señala: "La inspección tributaria se decretara mediante auto que se notificara por correo o personalmente, debiéndose en el indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. La inspección tributaria se iniciara una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantara un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron. – Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma. " Aquí la inspección tributaria se decretará mediante auto que deberá ser válidamente notificado, poniéndose en conocimiento la potestad administrativa tributaria y llegada la diligencia en la que se desarrolla al inspección tributaria, se elaborara un acta, la cual será puesta en conocimiento del contribuyente investigado.

La Inspección contable, descrita en el artículo 782 del ETN, indica textualmente: "De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta

en la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes” Hasta aquí solo se pone en conocimiento. No obstante continua el libelo legalista del artículo 783 del ETN, en el siguiente tenor literal: “Casos en los cuales debe darse traslado del acta. Cuando no proceda el requerimiento especial o el traslado de cargos, del acta de visita de inspección tributaria, deberá darse traslado por el término de un mes para que se presenten los descargos que se tenga a bien.” Siendo evidente tener que dar traslado del acta de inspección contable por el término de un mes y aquí se ponen en marcha el debido proceso y los principios constitucionales de la prueba, tales como publicidad, contradicción, legalidad, etc.

La Prueba pericial, definida en los arts. 784 y 785 del ETN, normas concordantes con el artículo 87 del Decreto No. 1651 de 1961, el cual dispone: El dictamen pericial no es materia de traslado especial, pero el interesado puede presentar las observaciones que tenga a bien...” continua señalando “Las oficinas de impuestos pueden ordenar oficiosamente y los contribuyentes pueden solicitar, que el dictamen se amplié, aclare o fundamente.” En nuestro criterio es necesario dar traslado de la prueba de dictamen pericial, con el fin de garantizar el debido proceso, concretamente mediante el derecho de contradicción que le permite solicitar, que el dictamen se amplié, aclare o fundamente, además si es el caso lo objete.

Consecuentemente con lo indicado, la prueba en sede administrativa se debe regular por los principios y garantías constitucionales de la prueba, las reglas de las normas expresas del procedimiento administrativo y tributario y por último las normas del procedimiento civil, de igual manera en la que se maneja en la jurisdicción de lo contencioso administrativo”²³.

EL CASO CONCRETO.

Encuentra la Sala que para la recurrente, debe declararse la nulidad y con ello revocar el fallo impugnado, por las siguientes razones.

- (i) Que el término para la devolución se venció el día 29 de julio de 2013, por lo que debían devolver de forma inmediata lo reclamado. La DIAN inició de manera extemporánea una

²³ Obando Castiblanco. Alex Shamir. Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario. Trabajo Final de Maestría presentado como requisito para optar al título de: Magister en Derecho pfd Procesal. <http://www.bdigital.unal.edu.co/46426/1/2674771.2014.pdf>

- investigación irregular e ilegal. Se desacató una orden judicial, representada en una acción de tutela
- (ii) Se desconocieron las recusaciones realizadas en contra de funcionarios de la DIAN que adelantaban la actuación administrativa.
 - (iii) Se practicaron pruebas ilegales: como testimonios sin audiencia de contradicción, los que además, faltaron a la verdad.
 - (iv) Al decidir, no se incluyeron los cheques que entregó Bancolombia y se manifestó que las operaciones fueron efectuadas en efectivo.
 - (v) Se afirmó, sin prueba, que los clientes de LILIA URIBE eran otras personas, cuando las declaraciones que se tomaron en actuación administrativa, prueban lo contrario.
 - (vi) Se aplicó con retroactividad la Resolución Sanción de Proveedor Ficticio de OSCAR RAMOS, a la actuación administrativa adelantada en contra de la demandante.

Frente al primer inconformismo, se dijo en el marco normativo, que cuando la DIAN emite sus pronunciamientos por fuera de los términos previstos en la codificación adjetiva, la consecuencia no es la nulidad de lo actuado, pues, tal sanción no está prevista en el ordenamiento jurídico. En ese contexto, si culminada la investigación, la DIAN profiere requerimiento especial por fuera de los citados 50 días, sólo se devuelve el saldo sobre lo que se plantee en el mismo y si no se profiere requerimiento especial, se debe devolver el saldo solicitado, lo cual no significa que el requerimiento especial sea extemporáneo y cause la nulidad de la liquidación de revisión, pues, el término para notificar el requerimiento especial, so pena de la firmeza de la liquidación privada, es el previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario²⁴.

²⁴ "**Artículo 705. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** *Modificado por el art. 276, Ley 1819 de 2016. El requerimiento de que trata el Artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

"Artículo 705-1. *Término para notificar el requerimiento en Ventas y Retención en la Fuente. Los términos para notificar el requerimiento especial y para que queden en firme las declaraciones del impuesto sobre las ventas y de retención en la fuente, del contribuyente, a que se refieren los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, serán*

En consecuencia, si la DIAN no practica el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 855 y 857.1 del Estatuto Tributario, de ninguna manera se pueda considerar que sea extemporáneo y como consecuencia de ello, se anule la liquidación de revisión²⁵.

Debe diferenciarse en este aspecto, los efectos que el fallo de tutela de fecha 17 de octubre de 2013, produce en la presunta extemporaneidad alegada, señalándose, que una cosa es analizar el ejercicio del derecho de petición en sede de tutela y otra muy distinta, los efectos tributarios de las decisiones que se tomen por fuera de los términos indicados, en tanto, el primero, como derecho fundamental, tiende a facilitar que el contribuyente conozca lo que ocurre al interior de la actuación tributaria, con una respuesta de fondo, más no, a que se acceda a sus pretensiones, mientras que el segundo, lo que busca es atender una obligación de tal orden, en donde la preeminencia de la administración es absoluta.

En el presente asunto, como se presentaron las actuaciones, tanto aquellas nacidas de la sentencia de tutela, como las derivadas de la propia actuación tributaria, la conclusión es que se vulneró el derecho de petición, pues, no hubo respuesta oportuna, pero dicho derecho fundamental se solventó con la emisión del acto administrativo aquí demandado, ya que, puso fin a la mentada actuación administrativa y el hecho de que la respuesta no se haya acompasado con la orden de amparo, en cuanto al tiempo de cumplimiento de la misma, no implica la nulidad de lo administrativamente decidido, pues, el propio ordenamiento jurídico, en norma vigente, señala en qué tiempo se debe notificar lo decidido, término que ya se anotó alcanza los dos años, luego entonces, no puede predicarse extemporaneidad alguna en materia tributaria.

Ahora bien, podría señalarse que al tratarse en la decisión de amparo, de un derecho fundamental, por la vía del art. 29 de la C. P., puede predicarse que lo recaudado y decidido por fuera de los cincuenta días ya indicados, no tiene

los mismos que correspondan a su declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable."

²⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de octubre de 2007. C. P.: HECTOR J. ROMERO DIAZ. Radicación número: 08001-23-31-000-1998-00367-01(14978). Actor: LABORATORIOS RYMCO S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN.

validez, pues, se vulnera el debido proceso, ante lo cual debe decirse, que la sentencia de tutela proferida por este Tribunal además de negar la protección del debido proceso, no desconoció los lineamientos adjetivos en materia tributaria, en tanto, nada dijo frente al contenido del art. 705 del E. T., el cual resulta aplicable en los términos ya señalados, sin que a su vez, este artículo pueda considerarse inconstitucional, pues, solamente refleja la capacidad que tiene el legislador de reglamentar el procedimiento administrativo (Sentencia C – 034 de 2014).

Por otro lado, en **cuanto a la segunda inconformidad de la parte recurrente** referida a que se desconocieron las recusaciones en contra de la funcionaria de la DIAN de nombre MÓNICA MERCADO CARRASCO, debe decirse que no hay prueba que avizore que la denuncia sea formulada por hechos ajenos a la actuación que adelanta el servidor público de la DIAN, como tampoco se halle vinculado a la investigación si este es el denunciado o que exista proceso penal iniciado por su virtud o que tenga la posibilidad de constituirse en parte civil en el proceso iniciado por la queja formulada por el servidor público, de ahí que no pueda comulgarse con la recurrente, en cuanto la negativa a aceptar la recusación sea ilegal.

En relación al tercer argumento, esto es, la existencia de testimonios que se practicaron sin audiencia de contradicción, se estima que las pruebas recolectadas en actuación tributaria si bien deben responder al derecho de contradicción, defensa y debido proceso, se ciñe a las especificaciones propias del E. T. Al efecto, sobre las informaciones suministradas por terceros bajo juramento, el art. 750 del E.T., señala:

"Art. 750. Las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.

Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba".

Luego entonces, no se trata de un estricto testimonio como pretende hacer

ver la recurrente, en donde deba asistir el contribuyente como contradictor, sino de informaciones suministradas por terceros, que para efectos de recolección y valoración se tienen como testimonios al elevarse a acta, pero que para efectos de contradicción, la misma no se suple en audiencia, sino que se someten al conocimiento del contribuyente para que pueda expresarse al respecto, actividad esta última que con insistencia realizó la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, al oponerse a su contenido y formular los recursos respectivos, tal y como lo registra la actuación administrativa.

Siendo así y existiendo una labor de instrucción que evidentemente corresponde a la DIAN y que se verifica en la actuación administrativa facultad suficiente de los investigadores para hacerlo, pues era evidente que se adelantaba tal función, las informaciones de terceros fueron debidamente recolectadas y valoradas. Valoración que devino de realizar cruces de información, revisar libros de contabilidad, entre quienes se dijeron proveedores de la mencionada señora, encontraron las falencias que finalmente dieron lugar al acto administrativo atacado.

Es de anotarse además, que por virtud del art. 752 del E. T., dado que la actividad comercial, normalmente se registra en los libros de contabilidad con soporte documental, el testimonio en los términos ya entendidos, no puede suplir tajantemente tal medio probatorio, pues, para tal efecto se requiere que exista un indicio escrito.

En tal sentido señala el art. 752 del E.T.:

"Art. 752. Inadmisibilidad del testimonio.

La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito".

Siendo así, la referencia que la DIAN hace en el acto demandado, además de responder al criterio de legalidad propio de sus funciones, resulta bien traído

a la decisión, pues, no puede pasar por alto esta Sala, que el análisis de la información suministrada por terceros, fue cotejada con documentos y cruce de información que acercó a la conclusión ya conocida, además, al no haberse desvirtuado el contenido de tales testimonios, jamás pueden tacharse de falsos, ya que para hacerlo debía existir una prueba que los contradijera y tal cosa no se allegó por la interesada.

Esta última afirmación aplica igualmente para lo ocurrido en sede judicial, pues, en este proceso, no se demostró que los testimonios tenidos en cuenta en la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 2324412014000011 de fecha 2 de mayo de 2014, faltan a la verdad. Al efecto, tal y como se lee en el acta de audiencia inicial (folios 2874-2877), el único testimonio dispuesto para ser allegado al expediente, fue el del señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ, testimonio que no podría acreditar lo afirmado por las personas cuyo dicho se escuchó en actuación administrativa, pues, se trata de situaciones propias del giro de los negocios de ellas y que aun en el caso de hacerlo, su información sería la de un tercero de oídas, cuya valoración sería absolutamente reservada. Nótese en este punto, que el mencionado señor era el contador de la contribuyente, por ende, la información que podía suministrar, prácticamente era la misma, que como deber, tenía la obligación de exhibir en el trámite administrativo tributario.

De ahí que se insista, no puede alegarse falsedad en los testimonios de invocados por la DIAN para emitir el acto administrativo demandado.

Por su parte, **respecto que no se incluyeron los cheques que entregó Bancolombia y se manifestó que las operaciones fueron efectuadas en efectivo**, se tiene que cuando se trata del Impuesto al Valor Agregado (IVA), no debe descuidarse que existen personas exentas de su pago, como ocurre con aquellas que pertenecen al régimen simplificado del Impuesto a las ventas, esto es, las personas naturales comerciantes y artesanos que sean minoristas o detallistas; los agricultores y ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan con los requisitos y condiciones establecidas en el artículo 499 del Estatuto tributario, que ha sido modificado por el artículo 195 de la ley 1819 de 2016, de ahí que, cuando se persigue su devolución, habrá de demostrarse que la negociación se hizo con personas obligadas a declarar,

pues, lo reclamado, finalmente, corresponde a la diferencia que existe entre quien suministra y quien recibe el producto o servicio.

Si esto es así, debía demostrarse en este asunto, que las personas que se dice negociaron con la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, estaban sometidas al régimen del impuesto a las ventas, lo cual no ocurrió, contentándose con la sola allegada de los cheques girados, los que per se, solo indican la existencia de algún tipo de negocio jurídico, más no, que se trate de aquellas que paga el IVA.

Afirmación que por el contrario, si fue probada en contrario en el expediente administrativo, de ahí el resultado final.

Ya se dijo que la DIAN, al expedir la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 232412014000011 de fecha 2 de mayo de 2014, no solo se quedó con un medio probatorio, sino que por el contrario, acudió a una serie de elementos que le permitieron tomar su determinación, de ahí que no puede enaltecerse la sola prueba testimonial, como punto de referencia para predicar que el acto administrativo carece de solidez probatoria. Tan es así, que revisados los testimonios mencionados, casi todos, hacen relación a que se utilizó la PLANTA conocida como FRIOGAN de Corozal, para negociar pieles y otros, resultando que cotejada tal información con la suministrada por FRIOGRAN los datos no son contestes, amén además, que quienes utilizaron la misma, en su mayoría, no son responsables tributarios del IVA, luego entonces, mal se podría concluir que podía reclamarse devolución de saldos, por inexistentes, quedando así, la sola figura de OSCAR JAVIER RAMOS, quien a su vez, tenía investigación tributaria en contra por tratarse de proveedor ficticio.

Estas circunstancias son las que llevaron a la DIAN a deducir sospecha en contra de la contribuyente y a su vez, a demostrar que la reclamación no se ajustaba enteramente a la verdad, pues, se invocó proveedores que no eran responsables tributarios del IVA o a un proveedor ficticio.

La llamada retroactividad de la sanción impuesta al proveedor ficticio, a su vez, era posible tenerla en cuenta, como bien lo predica la DIAN en este asunto, especialmente, al formular sus alegatos de conclusión, pues, la

información de su existencia surge a partir del oficio No. 0274 del 3 de septiembre de 2013, cuando la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, da cuenta a su homóloga de Sincelejo del expediente GO20102011898 adelantado en contra del señor RAMOS por tratarse de un proveedor ficticio, lo que sin necesidad de sanción efectiva, podía tenerse en cuenta para las resultas de la actuación administrativa, dada la información suministrada. Evidentemente la sanción impuesta, corrobora el contenido de la información y hace nugatorio cualquier pretensión de desecharse su contenido.

Siendo así, como conclusión para efectos de esta providencia, ha de decirse, que el recurso no puede prosperar, haciéndose posible la confirmación de la providencia recurrida, bajo los términos anotados.

Por último, debe decirse que esta postura del Tribunal asumida en la providencia descrita en párrafos que anteceden, donde se desatan asuntos de iguales circunstancias fácticas y jurídicas, su momento fue objeto de debate por la parte demandante mediante el ejercicio de la acción constitucional de tutela ante el H. Consejo de Estado, argumentando la existencia de defectos sustantivos y fácticos en la valoración del caso. Sin embargo, la máxima Corporación Contenciosa Administrativa desató aquellas controversias en el sentido de negar el amparo solicitado, bajo los siguientes argumentos²⁶:

"Ahora bien, en criterio de la Sala los argumentos expuestos por el Tribunal Administrativo de Sucre muestran que se garantizó en sede administrativa el derecho al debido proceso y de contradicción de la contribuyente y que se valoraron de forma razonable las pruebas recaudadas por la DIAN y las aportadas por la actora, sin que se pueda observar que el alcance probatorio otorgado a los medios de prueba recaudados sea contrario a derecho, por el contrario destaca la Sala que la actora en sede de tutela buscar replantear lo discutido en instancia, cuando es claro que la oportunidad procesal para desvirtuar la legalidad de la liquidación oficial de revisión 2324412014000008 del 2 de mayo de 2014 era el proceso ordinario.

²⁶ Sentencia de 26 de septiembre de 2017. Demandante: LILIA URIBE. Demandado: TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE. Radicación número: 11001-03-15-000-2017-02135-00. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda, Subsección B. C. P. Dr. CÉSAR PALOMINO CORTÉS

(...)

Ahora bien, el Tribunal en la sentencia del 7 de julio de 2017 omitió pronunciarse frente a este aspecto, empero, dicha falencia no es de tal entidad que suponga la existencia de una vía de hecho, a partir de cuyo estudio se deba decretar la ilegalidad de la liquidación oficial de revisión 2324412014000008 del 2 de mayo de 2014, acto administrativo demandado en el proceso ordinario de nulidad y restablecimiento del derecho, ya que la DIAN recaudó el conjunto de pruebas que le permitieron llegar a la conclusión que la actora al presentar la declaración de impuesto a las ventas y solicitar una devolución de saldos, allegó como soporte de sus transacciones los documentos que acreditaban la compra de pieles con un único proveedor, quien resulto siendo ficticio, conclusión a la que llegó a partir de la investigación realizada en el matadero de ganado FRIOGAN de donde obtuvo un listado de quienes sacrificaban sus reses allí y las vendían a la actora; con el cruce de información reportada por los bancos donde la actora tenía sus cuentas y quienes certificaron a favor de quien expidió cheques; y con el acto administrativo que sancionó a Oscar Ramos, entre otros.

Por estos argumentos, la Sala no considera que la funcionaria que firmó el requerimiento especial del 5 de noviembre de 2013 actuara con parcialidad y que por este hecho se haya viciado la actuación administrativa.

(...)

En punto de la valoración de los documentos, cheques o facturas, que acreditaban la relación comercial de la señora Lilia Inés Uribe Gutiérrez con el señor Oscar Ramos, debe decir la Sala que el Tribunal Administrativo de Sucre resaltó que éste tenía una investigación tributaria por tratarse de un proveedor ficticio en la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, hecho que fue tenido en cuenta por la DIAN en la actuación administrativa al expedir la liquidación oficial de revisión. Por ello, entiende la Sala que la valoración probatoria que efectuó el Tribunal Administrativo de Sucre frente al alcance que le dio la DIAN a los referidos documentos se ajustó a las reglas de la sana crítica, puesto que la contribuyente pretendió obtener una devolución por saldos del impuesto a las venta valiéndose de unos negocios jurídicos con quien estaba siendo investigado por ser un proveedor ficticio.

(...)

Como corolario de los anteriores razonamientos, la Sala colige que el Tribunal Administrativo de Sucre en ejercicio de su autonomía funcional adoptó al caso bajo estudio de forma argumentada y razonada el medio de nulidad y restablecimiento del derecho incoado por la actora contra la DIAN. En consecuencia, no se encuentra acreditada la violación a los derechos fundamentales alegada en la acción de tutela.”

Queriendo entonces la parte actora reabrir la discusión en sede constitucional, el H. Consejo de Estado ha acogido los razonamientos de esta Colegiatura en los casos donde la señora LILIA URIBE ha solicitado la devolución de saldos a su favor bajo los mismos argumentos que se exponen en esta oportunidad, reafirmandose con ello la legalidad de la liquidación oficial impuesto sobre las ventas – revisión No. 23241201400011 de mayo 2 de 2014 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo.

2.4. CON RELACIÓN A LA CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA:

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, en concordancia con los artículos 365 y 366 del C.G.P., como quiera que no prosperó el recurso de apelación, se condenará en costas de segunda instancia a la parte demandante quien resultó vencida, a favor de la entidad demandada. En firme la presente providencia, realícese por el *A quo*, la liquidación correspondiente, conforme lo regulado en las normas ya citadas.

3. DECISIÓN:

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE – SALA TERCERA DE DECISIÓN ORAL, ADMINISTRANDO JUSTICIA EN NOMBRE DE LA REPÚBLICA Y POR AUTORIDAD DE LA LEY,**

FALLA:

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 19 de septiembre de 2016, proferida por el Juzgado Quinto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, conforme las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO: CONDENAR en costas de segunda instancia a la parte demandante. La Primera instancia liquidará de manera concentrada las mismas.

TERCERO: En firme este fallo, **DEVUÉLVASE** al Despacho de origen, **CANCÉLESE** su radicación, previa anotación en el Sistema Informático de Administración Judicial Siglo XXI.

Se deja constancia que el proyecto de esta providencia fue discutido y aprobado por la Sala en sesión de la fecha, según consta en el acta N° 013

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

CÉSAR ENRIQUE GÓMEZ CÁRDENAS

RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

SILVIA ROSA ESCUDERO BARBOZA