



## TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE

Sincelejo, Dieciséis (16) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

### SALA TERCERA DE DECISIÓN

**Magistrado Ponente: César Enrique Gómez Cárdenas**

|                       |   |
|-----------------------|---|
| <b>ASUNTO:</b>        | <b>SENTENCIA DE SEGUNDA</b>                                   |
| <b>EXPEDIENTE No.</b> | <b>70-001-33-33-004-2014-00177 -01</b>                        |
| <b>DEMANDANTE:</b>    | <b>LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ</b>                             |
| <b>DEMANDADO:</b>     | <b>DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS<br/>NACIONALES - DIAN</b> |
| <b>M DE CONTROL:</b>  | <b>NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO.</b>                            |

### OBJETO DE LA DECISIÓN

El Tribunal decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 16 de marzo de 2017 por el Juzgado Cuarto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, en la cual accedió a las súplicas de la demanda.

### 1. ANTECEDENTES

#### 1.1. LA DEMANDA<sup>1</sup>

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. 232412014000004 de fecha 29 de abril 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 6 del año gravable 2010, más los intereses moratorios causados a partir del 18 de marzo de 2013, según el art. 863 inciso tercero del Estatuto Tributario.

---

<sup>1</sup> Fols. 1-45 C. Primera Instancia.

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 Noventa y Cinco Millones Ciento Veinte Nueve mil pesos m/cte. (\$ 95.129.000) y se condene al ente demandado, a reconocer la suma de quince millones doscientos cincuenta mil pesos (\$15.250.000) correspondiente a la solicitud de devolución y/o compensación por el período 6 del año gravable 2010, concomitantemente con los intereses moratorios que se generen sobre el valor de la solicitud de devolución a partir del 18 de marzo 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 ocho millones de pesos (\$8.000.000), por concepto de honorarios pagados a su apoderada judicial.

Aunado, requiere, el pago de cien (100) salarios mínimos legales mensuales vigentes, por concepto de daños morales. De igual manera, pide que se condene a la demandada al pago de 5.000 salarios mínimos legales mensuales vigentes por daño al buen nombre comercial o good will.

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

La señora LILIA INÉS URIBE GUTIERREZ, durante el Periodo 6, Año 2010, 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 6, Año 2010, originándose unos saldos a favor.

La contribuyente presentó Declaración de IVA por el Periodo 6, Año 2010, el día 18 de enero de 2011.

El día 4 de enero de 2013, la demandante, presentó solicitud de Devolución ante la DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, por el Período 6, Año 2010, radicada con el Expediente No. DI 2012201300028. El 14 de enero de ese mismo año, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Sincelejo abre el expediente No. DI 2012201300028. El 4 de marzo de 2013 la misma división expidió Auto de Archivo No. 2323820130000073 en el que dispone el archivo del expediente señalado, en consecuencia el 13 de marzo de 2013 se profiere Resolución de Rechazo Definitivo No. 002 en la que se dispuso rechazar la solicitud de devolución y/o compensación No. 2010201300001, fundamentándose la decisión en el hecho que el único proveedor de la contribuyente solicitante, es decir, el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA fue declarado proveedor ficticio mediante Resolución No. 900002 de julio 13 de 2012.

Contra el acto de rechazo definitivo se interpuso recurso de reconsideración

manifestándose que si bien el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA fue declarado proveedor ficticio, esto se dio con violación al debido proceso dado que fue investigado dos veces por los mismos hechos, sin que fuera notificado de aquella investigación. Posteriormente, se presentó escrito complementando dicho recurso en el sentido que cuando se realizó las operaciones con aquel proveedor, se hizo de buena fe para la época en que no había sido declarado proveedor ficticio.

Afirma que la devolución de saldos fue presentada el 4 de enero de 2013, teniendo la DIAN 50 días hábiles a partir de esa presentación para proceder a la solicitud, término que venció el 18 de marzo de 2013.

El día 21 de marzo de 2013, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Sincelejo, expidió auto de apertura No. 2323813000061 por concepto de Ventas, período 6, año 2010. En el trámite de esa investigación fueron trasladadas unas pruebas por orden del auto de traslado de pruebas No. 0032 de 23 de abril de 2013, en el cual trasladan el expediente las facturas aportadas con la solicitud de la devolución, así como unas respuestas a requerimientos ordinarios realizados a OSPINA GRASAS Y PIELES LMITADA, CURTIEMBRE BUFALO S.A., CUERO VELEZ S.A., y GELCO S.A.S., asimismo se trasladó un acta de visita a la contribuyente fechado el 15 de febrero de 2013, en la cual se aportaron unos documentos y fotografías y copia de la Resolución No. 900002 de julio 13 de 2012.

Mediante oficio No. 1232012100 de junio 27 de 2013, la directora de la DIAN SINCELEJO envía al jefe de la división de fiscalización, el oficio No. 12232012000062 de febrero 13 de 2013 dirigido a la FUNDACIÓN UNIVESITARIA SAN MARTIN solicitando información de la relación del señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA con esa institución, y el Oficio No. 123201000063 dirigido a ECOPETROL S.A., solicitando información de la relación laboral de aquel sujeto.

El 26 de junio de 2013 la DIAN SINCELEJO expidió auto comisorio No. 00115 por el cual se comisiona al señor Oscar Iván Buelvas Acosta para que realice una visita a la vivienda donde residen los papás del señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, la cual fue realizada el 27 del mismo mes y año en cuya diligencia la madre del señor Ramos se abstuvo de firmar el acta. Con fundamento esa acta, en la que se consignó que el señor Ramos estuvo trabajando para el Municipio de San Onofre, se profirió otro auto comisorio No. 00117 de julio 5 de 2013 en el cual se comisionó al mismo funcionario para que efectuara visita a la Alcaldía de San Onofre, Sucre.

Aquella visita fue hecha el mismo día en que se profirió la comisión, en las instalaciones

de la Alcaldía de San Onofre la cual fue atendida por el Secretario del Interior, quien manifestó que el señor Ramos Medina no tenía ninguna relación laboral o contractual con ese ente territorial.

Sostiene que del expediente No. AD 201020100004013 de AGROGANADERIA DE LA COSTA S.A.S., fueron trasladadas al expediente OP20102013000061 los documentos obrantes a folios 1824 a 1839 que corresponden a la inspección contable realizada a aquella empresa el 4 de enero de 2011.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo profirió Requerimiento Especial No. 232382013000018 propone un saldo a favor de \$0 y un valor a pagar de \$95.129.000, presentando contra esta decisión las respectivas objeciones el 18 de noviembre de 2013.

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.

La señora LILIA INES URIBE GUTIÉRREZ presentó denuncia penal el 27 de noviembre de 2013 contra los funcionarios MINERVA MARÍA FLÓREZ DE LA HOZ, Directora Seccional de Impuestos de Sincelejo, MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO jefe de la División de Fiscalización de la DIAN SINCELEJO, y CELMIRA DÍAZ BUSTAMANTE jefe de recaudo y cobranzas de la DIAN SINCELEJO, por el presunto delito de fraude a resolución judicial, pese a eso, los funcionarios tampoco se declararon impedidos para seguir conociendo la actuación administrativa.

Señala que el día 29 de abril de 2014, la DIAN a través de su DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN, profiere LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS - REVISIÓN No. 232412014000014, por el Periodo 6, Año 2010, en la mencionada liquidación, dice la demandante, la entidad decide modificar la Liquidación Privada No. 9100011011106 de fecha 4 de mayo de 2011 e impone a la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ una sanción, en la que se establece un valor a pagar de \$95.129.000 (NOVENTA MILLONES CIENTO VEINTE Y NUEVE MIL PESOS).

Finaliza afirmando, que todo lo anterior le ha ocasionado a la 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: 28 de agosto de 2014 (Folio 45 C. Principal).
- Admisión de la demanda: 3 de octubre de 2014 (folios 1348 y ss C. Ppal).
- Notificación a las partes: 28 de octubre de 2014 (Folios 1353 y ss C. Principal).
- Contestación a la demanda: 10 de febrero de 2015 (Folios 1391 y ss C. Principal).
- Acta de audiencia Inicial: 20 de mayo de 2015 (Fols. 1543 y ss C. Principal).
- Audiencia de pruebas: 15 de octubre de 2015 (folios 1561 y ss C. Ppal.).
- Continuación de audiencias de pruebas: 29 de septiembre de 2015 (folios 1858 y ss C. Ppal.)
- Sentencia de primera instancia: 16 de marzo de 2017 (folios 1882 y ss C.

Ppal.)

- Recurso de apelación: 29 de marzo 2017 (folios 1908 y ss C. Principal).
- Concesión del recurso: 16 de mayo de 2017 (folios 1929 C. Principal).

### **1.2.1 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA<sup>2</sup>.**

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 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 2010, período 6, el día 18 de enero de 2011, resultando que el plazo para presentar tal declaración, acorde con el Decreto 4836, del 30 de Diciembre de 2010, era el 18 de enero de 2011, por lo que fue presentada oportunamente. Anota en este punto, el requerimiento especial No. 232382013000018 del 23 de agosto del 2013 fue notificado por correo el día 29 de agosto de 2013, esto es, dentro de la oportunidad legal cumpliéndose con los propósitos de los artículos 703, 705, 705 – 1, 706, 714, 555-2 y 565 del E. T. Conforme el artículo 707 del E.T., se tiene tres meses para dar respuesta a tal requerimiento, término en el cual la demandante dio contestación a la misma.

En ese mismo sentido, la liquidación oficial de revisión, por la cual se modifica la liquidación privada del impuesto a las ventas, año gravable 2010, período 6, presentada el 4 de mayo de 2011, con número de formulario 91000110111069, fue expedida dentro del término previsto en el artículo 710 del E.T., esto es, dentro de los seis meses siguientes al vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial No. 232382013000018 del 23/08/2013 que fue notificado por correo el 29 de agosto de 2013, en consecuencia, el plazo para dar respuesta al tal requerimiento venció el 30 de noviembre de 2013, por lo que el plazo para proferir la liquidación atrás mencionada terminaba el 29 de mayo de 2014.

---

<sup>2</sup> Folios 1391 y ss cuaderno de primera instancia.

Luego entonces, para la entidad demandada no existe extemporaneidad en la expedición del acto acusado, pues se llevó a cabo una investigación tributaria acorde con las reglas vigentes establecidas para ello, sin violación al debido proceso respetando el derecho de audiencia y defensa, encontrando las irregularidades en las operaciones comerciales de la demandante, las cuales generan el impuesto y la sanción plasmada en la liquidación oficial que aquí se demanda.

Adiciona, 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.

Asimismo, sostiene que las decisiones administrativas adoptadas están basadas en todas las pruebas arrojadas al proceso tributario, atendiendo los principios del debido proceso, pertinencia, conducencia, utilidad, publicidad, contradicción, unidad, entre otros que incumben todo el acervo probatorio dentro del expediente. Como tampoco, aduce, que la actuación administrativa de la DIAN haya producido perjuicio alguno a la actora, pues es deber de los contribuyentes que como consecuencia de las actuaciones irregulares y las malas prácticas tributarias, cancelen sanciones económicas sin que esto sea propicio decir que se trate de un perjuicio injustificado.

### **1.3. LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA<sup>3</sup>.**

El Juzgado Cuarto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo mediante sentencia fechada el 16 de marzo de 2017, 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; y ii) el requerimiento especial y liquidación oficial

Efectuado lo anterior, con base en esas anotaciones jurídicas, el juez de primera instancia abordó el caso concreto del asunto de la referencia, analizando cada uno de los cargos expuestos en la demanda, así:

En cuanto a la presunta vulneración del **principio de igualdad y debido proceso** del dentro del proceso de devolución de saldos, advierte el A quo que la parte accionante

---

<sup>3</sup> Folios 1882 y ss cuaderno de primera instancia.

la argumenta en el entendido que el rechazo de la devolución mediante Resolución Definitiva de Rechazo No. 0002 de 13 de marzo de 2013 no era procedente pues no se encontraba probadas las causales de rechazo contenidas en el artículo 857, por lo que debía admitirse la solicitud de devolución y proceder a efectuarla o iniciar la investigación, en lugar de proceder a rechazarla teniendo en cuenta la declaratoria de proveedor ficto del señor Oscar Ramos Medina.

Frente a este cargo, el juez de primer instancia manifiesta que la administración tributaria puede iniciar el procedimiento de liquidación oficial dentro de los dos años siguientes a la presentación de la declaración, sin que sea necesario que tenga su génesis la devolución de saldos, pues de manera oficiosa puede ser iniciado el requerimiento especial. En virtud de esto, el requerimiento especial inició mediante auto de apertura N° 232382013000061 de 21 de marzo de 2013, de manera oficiosa en contra de la demandante por el período 6 del año gravable 2010, por concepto de declaración al impuesto sobre las ventas, sin que se determine que su inicio fue como consecuencia del rechazo por la devolución de saldos, siendo válido el inicio oficioso de dicha actuación.

Por consiguiente, frente a este punto concluyó el operador de primer grado que el proceso de devolución de saldos culminó con el rechazo definitivo de la solicitud, tanto es así que contra la mencionada decisión procedía el recurso de reconsideración, el cual fue interpuesto, por lo que ésta actuación era el final de dicho procedimiento debiéndose demandar directamente en su momento, luego entonces, no está concatenada la actuación de rechazo con el requerimiento especial y posterior liquidación oficial de revisión, pese a tener relación.

Anota que la devolución de saldos y las causales de rechazo tienen un fundamento diferente al inicio de un proceso de liquidación oficial por revisión, por lo tanto la accionante debió elevar todas las actuaciones administrativas para formular su inconformidad contra el rechazo definitivo y/o promover el respectivo medio de control para debatir la nulidad de ese acto, y no confundir aquella actuación con la liquidación oficial por revisión, siendo dos trámites diferentes, por lo tanto bajo esta cuerda procesal no puede estudiarse el rechazo de una solicitud de devolución de saldos a favor, pues ésta no se expidió en la investigación tributaria iniciada oficiosamente por la DIAN que culminó con el acto que se demanda en esta ocasión, es decir, pretende la parte demandante mezclar una decisión proferida en una actuación diferente conforme al procedimiento de investigación tributaria que finalizó con la liquidación demandada.

De otro lado, ateniendo al segundo cargo referido a **violación del artículo 29 de la C. P., dentro del trámite de liquidación oficial** el juez describe en la providencia en

alzada las pruebas practicadas en la investigación tributaria, concretamente, las que fueron objeto de traslado desde de la investigación tributaria que dio lugar a la declaratoria de proveedor ficto al señor Oscar Ramos Medina, según las cuales pese haber falencias en el procedimiento administrativo que pueden afectar algunas pruebas recaudadas, existen también medios de convicción que son suficientes para llegar a la conclusión que obtuvo la administración al realizar la liquidación oficial por revisión, por lo tanto, las pruebas no atendidas en aquel trámite no son suficientes para tomar una decisión en otro sentido pues la parte demandante no aportó pruebas para desvirtuar la certeza de las pruebas que avizoran y soportan la liquidación demandada.

#### **1.4. EL RECURSO DE APELACIÓN<sup>4</sup>.**

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, aduciendo que las pruebas en que se apoya la liquidación demandada además de ser inconducentes, resultan impertinentes toda vez que no demuestran nada para el periodo investigado, mientras que ella si demostró mediante documentos la existencia de las operaciones comerciales con el señor Oscar Ramos, aportando facturas de dichas operaciones aunado el hecho que las pieles que comercializaba fueron vendidas a reconocidas empresas a nivel nacional, sin que la DIAN indagara de dónde sacó el señor Oscar Ramos las pieles que le vendió, pero en caso que le hubiesen preguntado a la accionante, habría solicitado a su proveedor tal justificación, sin embargo, la DIAN nunca le practicó visita al señor Oscar Ramos, no realizaron inspección contable, solo se apoyaron en la información de Friogan siendo que en la costa hay mucho más frigoríficos y mataderos municipales, sin que esa prueba demuestre nada.

En esa misma línea de pensamiento, argumenta la apelante:

*“(...) la declaración de proveedor ficticio del señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, esto fue con posterioridad al periodo 6 de 2010, ya que el artículo 671 del E.T. es muy claro (...) y el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA fue declarado proveedor ficticio el 13 de julio de 2012, mediante Resolución No. 900002, que fue publicada en el diario LA REPUBLICA de fecha 29 de octubre de 2012 y la devolución que solicitó la contribuyente corresponde al bimestre 6, de 2010, por lo que la DIAN estaba en la obligación legal de efectuar la devolución, toda vez que esa sanción de proveedor ficticio empieza a aplicar a partir del 29 de octubre de 2012 y no es retroactiva, ninguna sanción puede ser retroactiva, por lo que no se puede hablar de fraude fiscal y mucho menos cuando no existen pruebas de ello, ya que las supuestas pruebas son posteriores a dicha fecha, por lo que no puede el señor juez tomar como prueba la inspección contable que se realizó al señor Ramos Medina, como prueba y afirmar que este no tenía local comercial, cuando realizó las operaciones con mi poderdante, además como ya*

---

<sup>4</sup> Folios 2939 a 2970.

lo he manifestado se trata de pieles, que no podían estar en el local de Comercializadora Oscar, pues no se trata de mercancías que puedan tenerse en un local en estanterías, por el olor y el tratamiento que debe darse a las pieles, además en el expediente existen pruebas de dos visitas y en la primera se verifica la existencia del señor OSCAR RAMOS, y el informe presentado por el señor ANTONIO QUINTERO manifiesta lo siguiente ...

*“El contribuyente objeto de revisión tiene establecimiento de comercio abierto al público, las operaciones fueron suministradas por el auxiliar contable; todas las operaciones fueron suministradas por el Auxiliar Contable; todas las operaciones de ventas y compras son realizadas en efectivo; además del certificado de inscripción en Cámara de Comercio, las actividades verificadas están debidamente registradas en el objeto social del contribuyente”...*

por lo tanto dicha prueba demostró que si existía OSCAR RAMOS y que si realizó las operaciones y la segunda visita, sin que se la notificaran, es violatoria del debido proceso y es la que el juez tiene como válida para no anular dicha sanción.

en cuanto a la afirmación del juez que las compras no fueron realizadas a su único proveedor de pieles el señor Ramos Medina, sino a personas que por su informalidad comercial y fiscal, no le generan impuestos descontables, existiendo un fraude fiscal, no se encuentra ninguna prueba de las operaciones realizadas con esas personas, no se encuentran ni siquiera identificadas tales personas, lo que transforma tal afirmación en una simple suposición, es más la mayoría de las pruebas que supuestamente tiene la DIAN del supuesto fraude fiscal han sido descartadas por eso mismo despacho en la sentencia por lo siguiente:

1. La sanción de proveedor ficticio del señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, el juez afirma en la página 28 de la sentencia que esta no puede tenerse como fundamento para la liquidación de revisión y que la entidad así lo reconoce, ya que esta es con respecto a las operaciones que se realicen con posterioridad y no de las ya generadas y que la administración debía partir de comprobar la inexistencia de las operaciones, es decir, el despacho la descarta como prueba al hacer tal afirmación e indicar que la administración debía comprobar la inexistencia de las operaciones comerciales, lo que como ya he venido manifestando no hizo, pues no hay pruebas suficientes y contundentes de ello.
2. La inspección contable a AGROGANADERIA DE LA COSTA S.A.S. dudas sobre la pertinencia de la prueba en el proceso, atendiendo que con ellas se prueba otras relaciones comerciales ficticias del señor Ramos Medina, lo cual determina una causa probable para estudiar la relación entre la demandante y el señor Ramos pero no prueba que dichas relaciones no existieron, es decir, la descarta como prueba de la inexistencia de las operaciones.
3. El testimonio de la señora MIRIAM MEDINA DE RAMOS, también es descartada al no ser notificada en debida forma el acto procesal, la prueba no cumple con el principio de contradicción y defensa y que tiene serias falencias en su recepción como es el hecho de no haber sido firmada por el declarante y por lo tanto no puede ser tenida en cuenta.

Por lo anterior solo nos quedan ciertas supuestas pruebas de la DIAN y que el juez le dio el carácter de indicios, pero como ya lo he venido manifestando los

*indicios no son pruebas, los indicios son situaciones o circunstancias que llevan a una prueba y para demostrar ciertos hechos, mas no son pruebas contundentes de un hecho tiene el investigados que recaudar las pruebas a las que los llevan esos indicios, lo cual no ocurrió en el presente caso por lo que en este caso no son indicios que tengan un respaldo probatorio:*

1. *El testimonio citado dentro de la Resolución de declaración de proveedor ficticio del señor Ramos Medina, en el que el Testigo Fernando Buelvas el testigo habla de un local para venta de alimentos de pollos lo cual nada tiene que ver con las operaciones de la señora Lilia Uribe, que podría considerarse un indicio de inexistencia de las operaciones del señor OSCAR RAMOS, con AGROGANADERIA DE LA COSTA S.A.S. que era con la cual realizaba ese tipo de operaciones, pero no con la señora LILIA URIBE con la cual las negociaciones eran de pieles, que no pueden tenerse en un local como en que según el testigo se alquiló por el señor RAMOS MEDINA, además no existe ninguna prueba que respalde tal indicio además de que esto fue posterior al periodo investigado, por lo tanto la DIAN CARTAGENA, así como el señor FERNANDO BUELVAS, no aportaron pruebas de lo recaudado en esa visita irregular e ilegal, que no fue notificada al señor OSCAR RAMOS, además el funcionario ANTONIO QUINTERO, si tenía en su poder las pruebas de las operaciones con AGROGANADERIA DE LA COSTA S.A.S., ya que según lo aportado en el expediente y el informe rendido por este, se demostró que si existía y además que habían soportes de dichas operaciones “El contribuyente objeto de revisión tiene establecimiento de comercio abierto al público. las operaciones fueron suministradas por el auxiliar contable; todas las operaciones fueron suministradas por el Auxiliar Contable; todas las operaciones de ventas y compras son realizadas en efectivo; además del certificado de inscripción en Cámara de Comercio. las actividades verificadas están debidamente registradas en el objeto social del contribuyente”.*
2. *La sanción de proveedor ficticio del señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, el juez si bien manifestó que no podía ser fundamento de la liquidación de revisión, la calificó como indicio, pero que la administración debía partir de allí para comprobar la inexistencia de las operaciones, lo cual, la entidad no realizó.*

*(...)*

*Por ultimo respecto a los cheques omitidos por la entidad, se afirma por el juez en la sentencia, que la entidad si realizó la solicitud de los cheques, bien sea de manera oficiosa o por solicitud de la parte interesada, siendo aportada la respuesta de manera definitiva el proceso, pues fue recibida el 11 de octubre de 2013 y la liquidación oficial que es el acto acusado, fue expedido el 29 de abril de 2014, por lo que el hecho de no revisarlo constituye una vulneración al derecho de defensa, al entender que la facultad fiscalizadora no se limita a recaudar las pruebas que no le favorezcan al contribuyente, sino todas las pruebas necesarias para llegar a la verdad en el proceso, lo cual nos deja claro que la entidad si vulneró el derecho al debido proceso de mi poderdante, pues varias de las pruebas fueron practicadas de manera ilegal y ello demuestra la mala fe de los funcionarios en la actuación administrativa, situación que no está siendo tenida en cuenta en la sentencia de primera instancia, pues a pesar de existir varias irregularidades probatorias, que demuestran el afán en buscar pruebas para sancionar a la contribuyente, se le de validez al actuar de los funcionarios y más cuando no existen pruebas contundentes del supuesto fraude fiscal y por el contrario soportes de las operaciones comerciales.*

*En cuanto a si esa prueba omitida era suficiente para desvirtuar la posición planteada por la administración, si se analiza de forma individual como lo hace el juez se podría decir que no, pero esta se debía analizar en conjunto con todas las pruebas existentes, ya que más de 400 cheques girados a una misma persona el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, son indicio una sólida relación comercial, cuyas transacciones no fueron informales y en efectivo, sino a través de una entidad bancaria reconocida en el país y que si a esto le sumamos las facturas, certificados de retención, fotos de la pieles entre otras, no permiten que la entidad imponga una sanción, más cuando se realizaron visitas de verificación a la señora LILIA URIBE y mucho menos a su proveedor, y tampoco se realizó a la contribuyente una inspección contable o tributaria, para verificar las operaciones, por lo que dichos cheques si eran fundamentales para el proceso, pero solo si hubiera existido buena fe, por parte de los funcionarios y un respeto por las garantías procesales y el derecho al debido proceso se la contribuyente, por el contrario la entidad se dedicó a practicar pruebas inconducentes e impertinentes que no demostraban en absoluto la inexistencia de las operaciones, por lo tanto la prueba idónea era la inspección, la cual nunca se practicó, por lo tanto la DIAN, no tiene ninguna prueba para desvirtuar las operaciones, ya que no verificó nada.*

*(...)"*

En ese contexto, se tiene que la inconformidad principal de la demandante con el fallo impugnado se subsumen en la ausencia de pruebas en el trámite tributario para expedir la liquidación oficial de revisión demandada, sumado al desconocimiento de las pruebas por ella aportada, únicamente acogiendo las pruebas por las cuales sustentaron la declaratoria de proveedor ficto del señor OSCAR RAMOS MEDINA.

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

En auto del 22 de junio de 2017 se admitió el recurso de apelación. Posteriormente en providencia del 21 de julio 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 Público<sup>5</sup>.

En esta etapa procesal, la parte demandada presentó escrito de alegaciones aduciendo que en el asunto de la referencia debe dictarse un fallo inhibitorio, bajo el supuesto que el acto demandado no es congruente con la pretensión de restablecimiento del derecho

---

<sup>5</sup> Folios 4, 10 y 23 del cuaderno de segunda instancia.

a obtener, pues, la decisión que se acusa deviene de la finalización de una investigación tributaria iniciada de oficio por el impuesto a las ventas período 6 año gravable 2010 (liquidación oficial por revisión), y la solicitud de restablecimiento del derecho se circunscribe a una consecuencia que se deriva de una solicitud de devolución de saldos a favor por concepto de declaración de impuesto a las ventas, cuyo trámite se regula por una cuerda distinta a la liquidación oficial por revisión. Siendo así, una eventual nulidad del acto acusado no genera como restablecimiento la devolución de saldos pedida ya que el contenido de la liquidación no tiene como apoyo ese pedimento<sup>6</sup>.

A su vez, la parte actora en sus alegaciones insistió en los mismos argumentos expuestos en el recurso de apelación<sup>7</sup>.

El Delegado del Ministerio Público ante el Tribunal Administrativo no emitió concepto<sup>8</sup>.

## **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. 232412014000004 de fecha 29 de abril 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 similar contenido fáctico 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

---

<sup>6</sup> Folios 22-23 cuaderno de segunda instancia.

<sup>7</sup> Ver folios 14-20 cuaderno de segunda instancia.

<sup>8</sup> Nota Secretarial a folio 54 del cuaderno de segunda instancia.

jurídicas y probatorias para resolverlos en su momento<sup>9</sup>, procede la Sala a desatar 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 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 debido<sup>10</sup>.

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, descuentos, 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)<sup>11</sup>.

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*”<sup>12</sup>.

---

<sup>9</sup> 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

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

<sup>11</sup> *Ibidem*

<sup>12</sup> Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

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 devolución<sup>13</sup>.

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 Tributario<sup>14</sup>. 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, pero de ninguna manera

---

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

<sup>14</sup> "**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."

que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello, se anule la liquidación de revisión<sup>15</sup>.

### **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 administrativas<sup>16</sup>.

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*”<sup>17</sup>. 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*”<sup>18</sup>.

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 administrativa<sup>19</sup>.

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

---

<sup>15</sup> 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.

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

<sup>17</sup> Sentencia T-796 de 2006.

<sup>18</sup> C-980 de 2010, T-442 de 1992

<sup>19</sup> C-980 de 2010

lugar. Esta actuación, debe estar revestida de las condiciones que se predicán 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 predicán de los procesos judiciales.

Al efecto, sobre el tema, en la sentencia C-089 de 2011<sup>20</sup>, 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”.*<sup>21</sup>

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 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

---

<sup>20</sup> M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

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

del artículo 29 Superior con los principios del artículo 209, ibídem.<sup>22</sup> 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 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*

---

<sup>22</sup> 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”.*

*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 objeto.*

*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*<sup>23</sup>.

## **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) Se desconocieron las recusaciones realizadas en contra de funcionarios de la DIAN que adelantaban la actuación administrativa.
- (ii) Se practicaron pruebas ilegales: como testimonios sin audiencia de contradicción, los que además, faltaron a la verdad.
- (iii) Al decidir, no se incluyeron los cheques que entregó Bancolombia y se manifestó que las operaciones fueron efectuadas en efectivo.
- (iv) 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.
- (v) Se aplicó con retroactividad la Resolución Sanción de Proveedor Ficticio de OSCAR RAMOS, a la actuación administrativa adelantada en contra de la demandante.

Por otro lado, en **cuanto a la primera 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 adelante 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 **segundo 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:

---

<sup>23</sup> 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>

*“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 sufre 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 recolectados y valorados. 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. 2324412014000004 de fecha 29 de abril de 2014, faltan a la verdad.

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 el solo aporte 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.

Ya se dijo que la DIAN, al expedir la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 232412014000004 de fecha 29 de abril 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 FRIOGAN 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, 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.

De otro lado, 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 argumentos<sup>24</sup>:

*“Ahora bien, en criterio de la Sala los argumentos expuestos por el Tribunal*

---

<sup>24</sup> 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

*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.*

*(...)*

*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, reafirmando con ello la legalidad de la liquidación oficial impuesto sobre las ventas – revisión No. 23241201400004 de abril 29 de 2014 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo.

Por último, en consideración a lo expuesto por la DIAN en los alegatos de segunda instancia, debe precisarse que si bien el objeto de la investigación tributaria es revisar la liquidación privada presentada por la demandante respecto del periodo 6 año gravable 2010 del impuesto a las ventas, teniendo como resultado una liquidación oficial de revisión en la que se hace la verificación de lo que realmente debe declararse y pagarse, en esta última liquidación se consigna un ítem que se llama “total saldo a favor” disponiendo para el caso de la demandante cero pesos (\$0), supuesto que altera o modifica la liquidación privada pues en ésta se estipuló un saldo de \$15.250.000; de suerte que si bien es cierto que una eventual nulidad de la liquidación oficial demandada no genera un restablecimiento automático de la devolución de saldos a favor, no es menos cierto que al declararse la nulidad se restablece la suma de \$15.250.000 por saldo a favor, teniendo la oportunidad de obtener la devolución de ese saldo, máxime si se tiene en cuenta que los argumentos de impugnación de nulidad deprecados en esta ocasión, son similares a los esbozados en la solicitud de devolución de saldos, entre esos, la no retroactividad de la declaratoria de proveedor ficto del señor Oscar Ramos Medina.

En ese sentido, puede avizorarse la congruencia que existe entre el contenido del acto acusado y el restablecimiento solicitado, que es, el renacimiento del saldo a favor, sin desconocer que también se tiene como pretensión la eliminación de la sanción impuesta por la DIAN, por consiguiente, no hay lugar a dictar fallo inhibitorio. Se le advierte a la demandada esta situación que alega debió ser advertida en la etapa del saneamiento del proceso, dentro de la audiencia inicial, a efectos de eventualmente subsanar esa dificultad, poniendo de presente ese suceso a la contraparte para que precisara el contenido y alcance la pretensión.

#### **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 16 de marzo de 2017, proferida por el Juzgado Cuarto 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° 20.

#### **NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE**

**CÉSAR ENRIQUE GÓMEZ CÁRDENAS**

**RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY**

**SILVIA ROSA ESCUDERO BARBOZA**