



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE SALA PRIMERA DE DECISIÓN ORAL

Sincelejo Sucre, siete (07) de Julio de dos mil diecisiete (2017)

MAGISTRADO PONENTE: RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

RADICACIÓN: 70-001-33-33-004-2014-00059-01
DEMANDANTE: LILIA INÉS URIBE PACHECO
DEMANDADO: NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y
ADUANAS NACIONALES (DIAN)
NATURALEZA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
DERECHO

Procede la Sala, a decidir el recurso de apelación, interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de fecha 15 de septiembre de 2016, por la cual, el Juzgado Cuarto Administrativo Oral de Sincelejo, accedió a las pretensiones de la demanda.

1. ANTECEDENTES:

1.1.- Pretensiones¹:

La señora **LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ**, mediante apoderada judicial, interpuso demanda en ejercicio del medio de control subjetivo de nulidad y restablecimiento del derecho, en contra de la NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN), con el objeto de que se declare la nulidad de la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 2324412014000008 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.

¹ Folio 2 - 4 del cuaderno de primera instancia.

A título de restablecimiento del derecho, requirió la parte actora, la devolución solicitada *"correspondiente a la devolución y/o compensación por el período 5, del año gravable 2011, más los intereses moratorios causados a partir del 29 de julio de 2013, según el art. 863 inciso tercero del Estatuto Tributario"*.

De igual manera, se deje sin efectos la sanción impuesta a la contribuyente, en la que se establece un valor a pagar de noventa y tres millones trescientos ochenta y un mil pesos m/cte. (\$ 93.381.000.00) y se condene al ente demandado, a reconocer la suma de quince millones cuatrocientos setenta y tres pesos m/cte (\$ 15.473.000.00) correspondiente a la solicitud de devolución y/o compensación por el período 5, del año gravable 2011, 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 seis millones de pesos (\$6.000.000.00), por concepto de honorarios pagados a su apoderada judicial.

A parte de lo anterior, requiere, el pago de cien salarios mínimos legales mensuales vigentes, por concepto de daños morales.

1.2.- Hechos de la demanda²:

La señora LILIA INÉS URIBE GUTIERREZ, durante el Periodo 5, Año 2011, realizó operaciones comerciales con varios clientes, a los cuales les vendió pieles de ganado y otros subproductos para el mencionado periodo. Dichos clientes efectuaron retención en la fuente, a título de ventas por el Periodo 5, Año 2011, originándose unos saldos a favor.

La contribuyente presentó Declaración de IVA por el Periodo 5, Año 2011, el

² Folios 4 - 15 del cuaderno de primera instancia.

día 18 de noviembre de 2011.

El día 15 de mayo de 2013, la demandante, presentó solicitud de Devolución ante la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, por el Período 5, Año 2011, radicada con el Expediente No. DI 2011201300028.

Dicha solicitud de devolución fue inadmitida, mediante Auto Inadmisorio No. 009, 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. 900005 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 009 de fecha 20 de mayo de 2013, en el expediente DI2011201300028.

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. DI20112013000291, por el concepto Ventas del Periodo 5, año 2011, profiriendo el día 5 de agosto del mismo año, el Auto de Verificación o Cruce No. 232382013000237, dentro del Expediente No. DI20112013000291 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. DI20112013000291.

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 FISCALIZACIÓN, 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 PÉREZ, 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. 232382013000321, en el cual se dispone el archivo del expediente No. DI 20112013 000291 del 2 de agosto de 2013.

El día 29 de agosto de 2013, la entidad profiere el Auto de Suspensión de Términos No. 003, 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 tutelen 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 termino 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. 232382013000013 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 DIRECCIÓN 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. 232382013000022 de fecha 8 de noviembre de 2013, en donde propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$ 93.381.000.00 (NOVENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y UN PESOS M/CTE), con fundamento en la suspensión de términos ordenada en el Auto de Suspensión de Términos No. 003 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. 004 de fecha 28 de noviembre de 2013, en el cual resuelve: "*DECLARAR la Improcedencia provisional sobre el valor de QUINCE MILLONES CUATROCIENTOS SETENTA Y TRES MIL PESOS M/CTE (\$15.473.000). Correspondiente a la solicitud de Devolución y/o Compensación radicada con el numero DI2011201300058 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 2011201300058 de fecha 8 de agosto de 2013, lo cual es totalmente falso, pues, la solicitud de devolución por el periodo 5 de 2011, fue radicada el día 15 de mayo de 2013, con el radicado No. DI 2011201300028, 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. 003 de agosto 29 de 2013 y teniendo en cuenta que la División de Gestión de Fiscalización mediante Requerimiento Especial No. 232382013000022 de fecha 8 de noviembre de 2013, propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$ 93.381.000 (NOVENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y UN 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. 003 de agosto 29 de 2013 y el Requerimiento Especial No. 232382013000022 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. 003 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"*, la propia DIAN y de orden penal, 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 predicó sendas 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. 232412014000008, por el Periodo 5, Año 2011, en la mencionada liquidación, dice la demandante, la entidad decide modificar la Liquidación Privada No. 708233000313 de fecha 18 de noviembre de 2011 e impone a la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ una sanción, en la que se establece un valor a pagar de \$93.381.000.00 (NOVENTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y UN 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 **saporte 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.

1.3. Contestación de la DIAN³.

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 2011, período 5, el día 18 de noviembre de 2011, resultando que el plazo para presentar tal declaración, acorde con el Decreto 4836, del 30 de Diciembre de 2010, era el 17 de noviembre de 2011. Anota en este punto, que una vez notificado el requerimiento especial No. 232382013000022 del 8 de Noviembre del 2013; la división de Gestión de Recaudo y cobranzas expide el auto de improcedencia provisional número 004 de fecha 28 de noviembre de 2013, sin que esto implique doble investigación, toda vez que en la investigación realizada dentro del Expediente No. DI20112013000291, 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 20112013000322, 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 2011, período 5.

³ Folios 669 - 697, cuaderno de Primera instancia.

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 \$73.511.000.00.

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 su fundamento 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.

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.- Sentencia impugnada⁴.

El Juzgado Cuarto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, mediante sentencia del 15 de septiembre de 2016, accedió a las súplicas de la demanda, para lo cual señaló, que el art. 855 del E. T. dispone que dentro

⁴ Folios 1203 - 1235.

de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma, se debe realizar la devolución de los saldos, término que se puede suspender hasta por 90 días, en los casos en que la DIAN considere que existen inconsistencias en las declaraciones que originaron el saldo a favor, resultando claro en el caso en concreto, que tales términos son perentorios, sin que resulten afectados por los recursos interpuestos durante el trámite.

Agrega, que el auto admisorio por reposición de fecha 22 de julio de 2013, al revocar el auto Inadmisorio por considerar que se cumplía con los requisitos, implica el reconocimiento del error cometido por la administración, entendiéndose entonces, que la solicitud fue presentada en debida forma y por ende, la fecha de presentación de la misma, sería la primigenia.

Siendo así, para la primera instancia, el auto No. 003 del 29 de agosto de 2013, a través del cual se suspendió el término en el procedimiento de solicitud de saldos, emitido una vez vencidos los 50 días para resolver sobre la devolución de saldos a favor, carece de validez, pues, la administración perdió competencia para continuar con el trámite contemplado en el art. 857.1 del E.T.

Luego, señala, al no tener validez la actuación, indefectiblemente los actos finales de la misma, que son el auto de improcedencia provisional No. 004 de 28 de noviembre de 2014 y el requerimiento especial impuestos sobre las ventas No. 232382013000022 de fecha 8 de noviembre de 2013, pierden soporte jurídico, al estar basados en un procedimiento que no podía realizarse, lo que vicia de nulidad el acto administrativo demandado.

Consecuente con lo anterior, el a quo dispuso lo pertinente con respecto al restablecimiento del derecho.

1.4.- El recurso.

La demandada⁵, interpuso recurso de apelación, señalando:

1. Yerra el a quo en su sentencia, al variar el problema jurídico señalado en la audiencia inicial – fijación del litigio, pues, lo convierte en uno totalmente diferente. En su criterio, indica, que si bien plantear un problema jurídico no constituye camisa de fuerza para el juzgador de instancia a efectos de tomar determinación, no es menos cierto que ese cambio de adecuación, termina siendo definitivo para errar en el fallo, pues, si lo que se demandó fue una liquidación oficial de revisión, debió “revisarse” lo atinente a su expedición, en tanto el tema de los cincuenta (50) días, puede estar relacionado, pero tiene un cauce distinto que no va de la mano de la liquidación oficial, mucho menos para afirmar que no efectuar una devolución ilegal es el detonante de la ilegalidad de la liquidación oficial.

Lo anterior en tanto, para que se produzca una liquidación oficial, debe existir requerimiento especial dentro de los términos establecidos en el art. 705 del E. T., lo que en este asunto ocurrió a la perfección, resultando entonces, que el tema de los cincuenta (50) días es independiente, ya que se surte al tenor del art. 855 y siguientes del E.T., trámite que también se acoge al ordenamiento jurídico.

2. En lo que tiene que ver con la devolución de saldos a favor, afirma, se equivoca el Juez de primera instancia, pues, los términos para ese procedimiento se cumplieron a cabalidad, actuándose dentro de los 50 y 90 días de que hablan los arts. 850 a 857-1 del E.T., sin que se pueda desconocer que hubo inadmisión a la irregular solicitud de devolución de saldos y que dicha decisión, fue objeto de recurso de reposición, el cual fue interpuesto por la señora URIBE GUTIÉRREZ, contra el auto inadmisorio de mayo 20 de 2013, como se verifica en el auto de admisión calendado en

⁵ Folios 957 – 969 del cuaderno de primera instancia.

julio 22 de la misma anualidad.

Agrega, que la totalidad de los recursos de los que se hace uso en sede administrativa, tienen efecto suspensivo, como lo dispone el art. 79 de la ley 1437 de 2011, vigente para la fecha en que se adelantó la actuación, por lo que la decisión impugnada no adquiere firmeza, hasta tanto no se desate el recurso contra ella interpuesto, sin que exista excepciones a tal regla.

Luego, en el asunto bajo estudio, el término dispuesto por el art. 855 del E.T., estuvo suspendido por mandato legal desde el 20 de mayo de 2013 hasta el 23 de julio del mismo año, cuando se produjo el auto admisorio de la referida petición de devolución de saldos a favor, de tal suerte, que si inicialmente dicho término vencía el 29 de julio de 2013, por haberse presentado petición el 15 de mayo de ese mismo año, en virtud del recurso de reposición que se interpuso, dicho término se extendió hasta el 30 de septiembre de la misma anualidad.

Siendo así, afirma, la DIAN respetó a cabalidad los términos y procedimientos del estatuto tributario, para adelantar el procedimiento administrativo de devolución de tributos y la decisión se ajustó a los serios indicios que presentaba la liquidación privada, la que contenía inconsistencias e irregularidades que generan la inexistencia del supuesto saldo.

3. En la sentencia recurrida, se trajo a colación una sentencia de tutela proferida por el Tribunal Administrativo de Sucre, el 17 de octubre de 2013, la cual, no puede tener los efectos alegados por la demandante, pues, además de tratarse de un asunto diferente al aquí considerado, su atenta lectura indica que en dicho fallo no se tuvo en cuenta el auto de suspensión de términos del 29 de agosto de 2013, el cual había sido proferido por la DIAN para la fecha en que se dictó el fallo negativo de primera instancia, sin que el mismo se hubiera puesto en conocimiento del Juez Constitucional de segunda instancia.

4. Confunde la primera instancia, la legalidad del requerimiento especial con la liquidación oficial demandada, dado que se concluyó que la nulidad del acto deviene del procedimiento para hacer y notificar el requerimiento especial, alegando como soporte de su decisión, que el requerimiento especial nació con posterioridad a los 50 días de que trata el art. 855 del E.T., ya que una cosa es el requerimiento especial que se realiza respecto de una liquidación privada y otra el procedimiento que nace por razón de una solicitud de devolución de saldos.

Agrega, que solo el art. 705 del E.T. fija el término dentro del cual se puede proferir y notificar el requerimiento especial, sin que ello dependa de lo contemplado en los arts. 855 y 857.1 ejusdem, adicionando, que si hay declaración tributaria privada que presente saldo a favor del contribuyente, esta quedará en firme si dentro de los 2 años con posterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, no se ha notificado requerimiento especial, de conformidad con el art. 714 ibídem, de ahí que insista, que el procedimiento fue adelantado atendiendo la normatividad vigente.

5. Respecto de los daños reclamados en pago, afirma, que al no ser nulo el acto administrativo demandado, su reconocimiento y pago no procede. Añade, que el valor por honorarios dispuesto por la primera instancia, no podía devenir de considerar un documento privado suscrito por las partes, sino que para obtener condena por tal ítem, debía tenerse como prueba la declaración donde se verifique si quien recibió dichos honorarios le aplicaron algún tipo de retención o impuesto o por lo menos allegar una factura por servicios.

6. Frente a lo que denominó el fondo del asunto, el apelante dijo, que la actuación administrativa adelantada por la DIAN se sujetó a la normatividad vigente, existiendo prueba válida y suficiente, que indicaba la existencia de inconsistencias e irregularidades en la declaración efectuada por la

demandante, de ahí que, estableciéndose que la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, habiendo realizado compras de pieles durante los años 2010, 2011 y 2012 entre otros, a los señores LEONES PANZA DAIRÓ RAFAEL, RAMIRO ENRIQUE PÉREZ BALDOVINO, JOSÉ SALCEDO ARRIETA, MERCADO VERGARA GUSTAVO ADOLFO, ALCENIO MIGUEL CERVANTES LOZANO, no los reportara, en el entendido que las compras fueron realmente efectuadas pero a proveedores informales que no pertenecían al régimen común, que por su condición no generaron los impuestos descontables de conformidad con lo dispuesto por el art. 479, 481, 488; inciso segundo del art. 856, numeral 5 del art. 857 del E.T. y el art. 3 del Decreto 093 de 2003, resultara en su declaración de ventas bimestral, un saldo a pagar por impuesto, sin que haya sido de recibo, la facturación suministrada por RAMOS MEDINA OSCAR JAVIER, en tanto se trató de operaciones ficticias, lo cual se constituye en fraude fiscal.

1.5.- Trámite procesal en segunda instancia.

- En auto de 3 de febrero de 2017, se admitió el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia de 15 de septiembre de 2016⁶.

- Mediante auto de 24 de febrero de 2017, se ordenó el traslado de alegatos a las partes, para alegar de conclusión y al Ministerio Público, para emitir concepto de fondo⁷.

- **La parte demandante**⁸: reiteró lo dicho en el contenido de la demanda, afirmando que debe confirmarse la decisión recurrida.

- **La parte demandada**⁹: reiteró lo sostenido en el recurso de alzada, bogando porque se revoque la decisión apelada.

⁶ Folio 5, cuaderno de segunda instancia.

⁷ Folio 12, cuaderno de segunda instancia.

⁸ Folios 23 - 45, cuaderno de segunda instancia.

⁹ Folio 16 - 22, cuaderno de segunda instancia.

- **El Ministerio Público:** No emitió concepto.

2.- CONSIDERACIONES

2.1. Competencia.

Presentes los presupuestos procesales y no existiendo causal que invalide lo actuado, el Tribunal, es competente, para conocer en **segunda instancia**, de la presente actuación, conforme lo establecido en el artículo 153 del Código de procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

2.2. Problema Jurídico.

Los problemas jurídicos a desatar en esta segunda instancia, se circunscriben en determinar:

¿Debía declararse nula la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 2324412014000008 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?

Consecuencialmente, ¿hay lugar a disponer el restablecimiento del derecho deprecado por la accionante?

2.3.- Análisis de la Sala.

2.3.1. Devolución de saldos a favor en el estatuto tributario

El artículo 850 de la normatividad fiscal o Estatuto Tributario, prevé que los contribuyentes o responsables que liquiden saldos a favor en sus declaraciones tributarias, pueden solicitar su devolución.

Igualmente, 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.

Para tal efecto, existe un procedimiento unificado para solicitar y tramitar las devoluciones de lo pagado en exceso o indebidamente, para lo cual, se

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

¹¹ Ibídem

¹² Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

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

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

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."

Tributario, que deba devolver el saldo a favor si a esa conclusión se llega, 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.

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

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 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 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 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

¹⁹ C-980 de 2010

²⁰ M.P. Luis Ernesto Vargas Silva.

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 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.

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

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".

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 3° 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 amplíe, 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.

2.4.- Caso concreto.

Debate central planteado por el recurrente, es que la presunta extemporaneidad que se predica de la expedición y notificación de la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas, en tanto, se había superado el término descrito en el art. 855 del E. T., no corresponde al ordenamiento jurídico, por ende, no podía con su fundamento anularse el acto administrativo demandado. Afirmación que efectivamente es acertada como se pasa a ver.

Ya se dijo en el marco normativo, que cuando la DIAN emite sus pronunciamientos por fuera de los términos previstos en el E.T., la consecuencia no es la nulidad de lo actuado, pues, tal sanción no está prevista en el ordenamiento jurídico.

Vale entonces la pena reiterar que 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

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>

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. Norma que al efecto, señala:

"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."

Siendo el único efecto que cuando la DIAN no practique el requerimiento especial dentro del término previsto en los artículos 855 y 857.1 del Estatuto Tributario, deba devolver el saldo a favor si a esa conclusión se llega, pero de ninguna manera que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello, se anule la liquidación de revisión²⁴.

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

²⁴ 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.

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 a la petición de la demandante, pero dicho derecho fundamental se solventó con la emisión del acto administrativo aquí demandado, ya que puso fin a la 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, ya que, 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, bajo los términos planteados por la primera instancia y la demandante.

Ahora bien, podría señalarse que al tratarse en la decisión de amparo, proferida por este Tribunal, 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 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).

Lo dicho, da la razón al demandado y en consecuencia, dado que ese fue el fundamento de la sentencia recurrida, daría lugar a su revocatoria; empero, con el ánimo de atender en forma completa lo señalado por el apelante, se hacen las siguientes precisiones:

1. Si bien es cierto el planteamiento del problema jurídico descrito en la sentencia, no es totalmente afortunado, pues peca de no ajustarse a lo afirmado en la fijación del litigio, derrotero para la congruencia interna del proceso, su descripción no produce la confusión de que da cuenta el ente demandado, pues, finalmente de lo que se trata es de establecer si el acto administrativo demandado se ajusta a derecho, a partir de considerar la aparente estrecha relación que este tiene con los términos descritos en el art. 855 del E.T., más no, que se trate de actuaciones administrativas autónomas o independientes.

Y si bien, como ya se precisó, las actuaciones administrativas relacionadas con la devolución de saldos y aquella que finaliza con el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión (procedimiento de determinación del tributo), pueden considerarse por separado en el E.T., en verdad, el desarrollo efectuado por la primera instancia frente al contenido de la demanda, responde al litigio planteado²⁵, aunque aparentemente peque en lo relacionado con el restablecimiento del derecho²⁶.

Desde el punto de vista planteado, no es cierto que el problema jurídico sea desacertado y que su contenido conlleve la negativa de los intereses de la parte demandada, siendo por el contrario, la interpretación errada de la primera instancia en los términos descritos, la que produce la revocatoria de la sentencia recurrida.

²⁵ Ha de anotarse, igualmente, que las partes, si tenían observación alguna sobre el litigio debieron pronunciarse en tal oportunidad, lo que resulta aplicable también para la formulación de excepciones previas, sin esperar a la segunda instancia para hacerlo.

²⁶ No desarrolla la Sala este tema, en tanto, la decisión niega las pretensiones, a partir de otras consideraciones, haciendo nugatorio el restablecimiento pedido.

2. En relación con lo que el apelante llamó el fondo del asunto, resulta evidente que la actuación administrativa adelantada por la DIAN, respondió al derecho de contradicción, defensa y debido proceso, ciñéndose a las especificaciones propias del E.T. Al efecto y en relación con la prueba "testimonial" arrimada en la actuación administrativa, 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 demandante, 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 supe 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, encontrando 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. 2324412014000008 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 832), 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.

Otro tanto puede predicarse del contenido testimonial, en tanto, los dichos recibidos en actuación administrativa fueron verificados con la información contable de la contribuyente y con el cruce de información sobre los proveedores de la misma, estableciéndose que no estaban ni registrados, ni obligados al pago del impuesto sobre el valor agregado (IVA), por ende, no procedía la devolución pedida y que se incurría en inexactitud de la información, afirmaciones que en el proceso judicial no fueron desvirtuadas.

Nótese en este punto, que el análisis que hace la demandante, especialmente al descorrer traslados en segunda instancia, no es conteste con la apreciación conjunta de la prueba, pues, parcializa sus análisis, sin tener en cuenta que las actividades comerciales constituyen hechos continuos y que tales actividades dejan rastro (evidencia contable), que para el caso, no fue entregada en los soportes correspondientes ante la DIAN y por el contrario, aparece una comerciante que ejecuta una actividad continua, aparentemente con los mismos proveedores, fraccionando el valor de sus negocios jurídicos, atentando así contra el fisco

de la nación.

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 pagan el IVA. Afirmación que por el contrario, si fue probada 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. 2324412014000008 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.

Toda esta madeja de situaciones, sumadas, 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, 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 los resultados 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 debe prosperar, haciéndose posible la REVOCATORIA de la providencia recurrida y consecuentemente, la negativa de las pretensiones, pues, no se demostró la ilegalidad del acto administrativo demandado.

3.- CONDENA EN COSTAS - SEGUNDA INSTANCIA.

En virtud de lo anterior, siendo consecuentes con lo dispuesto en los artículos 365 y 366 del Código General del Proceso, no se condena en costas a la parte recurrente, al haberse prosperado su impugnación.

En mérito de lo expuesto la Sala Primera de Decisión Oral del Tribunal Administrativo de Sucre, Administrando Justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

FALLA:

PRIMERO: REVOCAR la sentencia del 15 de septiembre de 2016, proferida por el Juzgado Cuarto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, conforme las razones expuestas en la parte motiva de este proveído; en consecuencia, se **NIEGAN** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas de segunda instancia a la parte demandada.

TERCERO: Ejecutoriado este proveído, envíese el expediente al Juzgado de origen para lo de su resorte. **CANCÉLESE** su radicación, previa anotación en el Sistema Informático de Administración Justicia XXI.

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Aprobada en sesión ordinaria de la fecha, Acta No. 00114/2017

Los Magistrados,

RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

CÉSAR ENRIQUE GÓMEZ CÁRDENAS

SILVIA ROSA ESCUDERO BARBOZA