



## TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE SUCRE SALA PRIMERA DE DECISIÓN ORAL

Sincelejo Sucre, seis (06) de Julio de dos mil dieciocho (2018)

MAGISTRADO PONENTE: RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY

**RADICACIÓN:** 70-001-33-33-005-2014-00159-01  
**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 demandante contra la sentencia de fecha 31 de agosto de 2016, por la cual, el Juzgado Quinto Administrativo Oral de Sincelejo, no accedió a las pretensiones de la demanda.

### 1. ANTECEDENTES:

#### 1.1.- Pretensiones<sup>1</sup>:

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 impuesto sobre las ventas – Revisión No. 2324120140000013 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.

---

<sup>1</sup> 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 4, del año gravable 2012, 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 ochenta y tres millones seiscientos setenta y seis mil pesos m/cte. (\$ 83.676.000.00).

Así mismo, reclama el pago de daños materiales – daño emergente, representados en la suma de \$ 45.968.000.00, correspondiente a la solicitud de devolución y/o compensación por el período 4, del año gravable 2012; los intereses moratorios 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 art. 863 del Estatuto Tributario; la suma de quince millones de pesos m/cte. (\$ 15.000.000.00), por concepto de honorarios pagados, toda vez que tuvo que contratar los servicios jurídicos de la apoderada del demandante.

En términos similares, requiere el pago de los daños morales representados en la cuantía de cien salarios mínimos legales mensuales vigentes, toda vez que se vio afectada psicológica y emocionalmente ante el estrés y preocupación, debido a que su negocio estaba siendo cuestionado por los clientes y proveedores, por los sobregiros que tuvo que soportar en BANCOLOMBIA y el pago de intereses, además del estrés que conlleva, tener que pagar una sanción tan alta y que no es solamente por el período indicado, sino por varios períodos respecto de los cuales fue sancionada, sanciones que ascienden a la suma de \$ 1.024.700.000.00.

Y que se condene en costas y agencias en derecho, en razón del presente asunto, al ente demandado.

## 1.2.- Hechos de la demanda<sup>2</sup>:

La señora LILIA INÉS URIBE GUTIERREZ, durante el Periodo 4, Año 2012, realizó operaciones comerciales con varios clientes, a los cuales les vendió pieles de ganado y otros subproductos durante el mencionado periodo. Dichos clientes, dice la demandante, efectuaron retención en la fuente, a título de ventas por el Periodo 4, Año 2012, originándose unos saldos a favor.

La contribuyente presentó Declaración de IVA por el Periodo 4, Año 2012, el día 17 de septiembre de 2012.

El día 15 de mayo de 2013, la demandante, presentó solicitud de Devolución ante la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, por el Período 4, Año 2012, radicada con el No. DI 2012201300036.

Dicha solicitud fue inadmitida, mediante auto Inadmisorio No. 0017 del 20 de mayo de 2013. Inadmisión que, afirma la demandante, se fundó en el art. 857 del Estatuto Tributario (ET), en tanto se dijo que no cumplía con los requisitos formales y que el proveedor para ese período, señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, fue declarado ficticio mediante Resolución No. 900002 del 13 de julio de 2012.

Contra dicho auto Inadmisorio, se presentó recurso de reposición y en subsidio de apelación, argumentando que lo expuesto, no era razón para inadmitir lo pedido y especialmente, porque *"la devolución solicitada es de un período anterior a esa fecha y corresponde al período 4, año 2012, por lo que la DIAN estaba en la obligación legal de efectuar la devolución, ya que esa sanción de proveedor ficticio empieza a aplicar a partir del 29 de octubre de 2012"* y no era retroactiva.

Tal recurso fue desatado favorablemente por la DIAN, razón por la cual, expidió el Auto Admisorio por reposición No. 900001 de fecha 22 de julio de 2013.

---

<sup>2</sup> Folios 4 - 15 del cuaderno de primera instancia.

Señala la demandante, que la DIAN tenía los términos casi vencidos, ya que los 50 días que establece el artículo 855 del ET para atender la solicitud, se vencían el 29 de julio de 2013 y el mismo día en que es proferido el auto admisorio por reposición de fecha 22 de julio de 2013, sin seguir con el procedimiento establecido en el estatuto tributario, el cual es mandar una citación para que la persona concurra a notificarse personalmente, la DIAN se acercó hasta las instalaciones del “negocio” de la demandante, a notificarla personalmente el mismo día en que fue proferido, esto es, el 22 de julio de 2013. Notificación de un auto que, en criterio de la demandante, contenía errores.

Agrega, que pese a encontrarse los términos vencidos, el día 2 de agosto de 2013, la División de Gestión de Fiscalización abre el Expediente No. DI20122013000285 de fecha 2 de agosto de 2013, por el concepto Ventas del Periodo 4, año 2012.

Posteriormente, la División de Gestión de Fiscalización profiere el día 5 de agosto de 2013, estando por fuera del término legal, en afirmación de la demandante, el Auto de Verificación o Cruce No. 232382013000231 dentro del Expediente No. DI20122013000285, de fecha 2 de agosto de 2013.

Añade, que mediante escrito de fecha 12 de agosto de 2013, la demandante solicitó la devolución requerida de manera inmediata, toda vez que los términos procesales se encontraban 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. DI20112013000285.

Dice la accionante, que la entidad demandada, 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 PEREZ, Gestor II, visita en la que la contribuyente, pide un plazo para entregar la información, estableciéndose el día 16 de agosto de 2013, como fecha límite para

hacerlo.

El día 15 de agosto de 2013, el contador de la contribuyente, señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ, presenta un escrito dirigido a la JEFE DE FISCALIZACIÓN de la DIAN, manifestando, que en ningún momento se pidió plazo alguno para entregar la información y que se había indicado telefónicamente al funcionario JAVIER ALONSO HERAZO PEREZ, que la información no sería entregada, toda vez que la visita era contraria a la ley, pues, se encontraba por fuera del término establecido en el artículo 855 del E.T.

El día 16 de agosto de 2013, es realizada una nueva visita por el funcionario JAVIER ALONSO HERAZO PÉREZ, 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 MARTÍNEZ, presentó escrito el día 15 de agosto de 2013, solicitando el archivo y no anexa poder para representarla. Anotación que dice la demandante, no tenía fundamento legal, ya que el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ actuó en calidad de contador de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ y este, como su contador, estaba en el deber de defender sus intereses actuando como agente oficioso, a lo que sumó, que su escrito fue ratificado, posteriormente, por la contribuyente, en escrito de fecha 21 de agosto de 2013.

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, indicándose, que si bien las solicitudes fueron presentadas el día 15 de mayo de 2013, estas fueron inadmitidas el día 20 de mayo del mismo año y fue presentado recurso el 23 de mayo de 2013, por lo que los términos no están vencidos, en tanto, de conformidad con el artículo 79 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, cuando se presentan recursos, los términos se suspenden.

Frente a tal decisión, agrega la demandante, hizo su oposición y suministró la información requerida el día 21 de agosto de 2013, presentando el

correspondiente escrito, en el que además se hizo hincapié, que las visitas están por fuera de término, documento este 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, la DIAN, profiere Auto de Archivo No. 232382013000315, en el cual se dispone el archivo del expediente No. DI 2012 2013 000285 del 2 de agosto de 2013.

El día 29 de agosto de 2013, la entidad demandada, profiere el Auto de Suspensión de Términos No. 008, por fuera del término de cincuenta (50) días establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario, indicando que resuelve suspender los términos, hasta un máximo de noventa (90) días y ordena a la División de Gestión de Fiscalización Tributaria, adelantar la investigación correspondiente.

El día 30 de agosto de 2013, se presenta Acción de Tutela contra la DIAN, la cual por reparto, correspondió en primera instancia al Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Sincelejo, solicitando se tutelaran los derechos fundamentales al Debido Proceso y a la Igualdad y como consecuencia de lo anterior, se ordenara a la entidad accionada, dar cumplimiento al término establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario y la realización inmediata de la devoluciones solicitadas.

Más tarde, con fundamento en el Auto de Suspensión de términos y el auto de verificación o cruce, la entidad accionada profiere el Auto de Inspección contable No. 232382013000018 del 5 de septiembre de 2013, auto en el cual, se solicitó la presentación de libros, los cuales se presentaron el día 31 de octubre de 2013, de manera extemporánea, debido a que dicha inspección, dice la demandante, fue ordenada por auto de fecha 5 de septiembre de 2013, notificado el día 9 de septiembre de 2013 y con un término para cumplir lo ordenado de ocho (8) días, 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 acudió

cincuenta y cinco (55) días después para levantar la correspondiente acta, esto es, el día 31 de octubre de 2013, acta que por demás, dice la accionante, presentaba enmendaduras.

El día 13 de septiembre 2013, el Juzgado Octavo Administrativo del Circuito de Sincelejo, profirió fallo de primera instancia dentro de la Acción de tutela ya reseñada, resolviendo rechazar por improcedente la solicitud de amparo.

Impugnado dicho fallo, la segunda instancia correspondió a este Tribunal, quien dictó sentencia de segunda instancia el día 17 de octubre de 2013. En el numeral segundo de dicha decisión, se dijo:

*“SEGUNDO: Adiciónese a la citada providencia judicial, las siguientes disposiciones:*

*“Tutélese el derecho fundamental de petición de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, y como consecuencia, ordénese a la DIRECCION SECCIONAL DE ADMINISTRACION DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE SINCELEJO, a que dentro de las cuarenta y ocho (48 horas) siguientes a la notificación de este proveído, expida los actos administrativos, por los cuales resuelvan de fondo, concreta y coherentemente las solicitudes sobre devolución de saldos elevadas por la actora, 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 hay lugar”.*

La Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, fue debidamente notificada del mencionado fallo el día 22 de octubre de 2013, sin que vencido el término concedido, la accionada acatara la providencia.

Posteriormente la DIAN, a través de su DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN, profiere Requerimiento Especial No. 232382013000026 de fecha 08 de noviembre de 2013, en donde propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$ 83.676.000.00 (OCHENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE).

El 28 de noviembre de 2013, la DIAN, en su División de Gestión de Recaudo y Cobranzas profiere el AUTO DE IMPROCEDENCIA PROVISIONAL No. 009, en el cual resuelve: *“DECLARAR la Improcedencia provisional sobre el valor de CUARENTA Y CINCO MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE (\$45.968.000), correspondiente a la solicitud de Devolución y/o Compensación radicada con el numero DI2012201300066 de fecha 8 de agosto de 2013”*.

Dicho auto, dice la demandante, yerra al citar el número del expediente, pues, anotó el número DI 2012201300066 de fecha 8 de agosto de 2013, siendo que el correcto es el radicado No. DI 2012201300036, de cuyo contenido no se tenía conocimiento.

Agrega, que dicho acto administrativo fue proferido en consideración a que se profirió Auto de Suspensión de Términos No. 008 de agosto 29 de 2013 y teniendo en cuenta que la División de Gestión de Fiscalización mediante Requerimiento Especial No. 232382013000026 de fecha 08 de noviembre de 2013, propone un saldo a favor de \$0 (CERO PESOS) y un valor a pagar de \$83.676.000 (OCHENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE).

Agrega, que mediante escrito “informó” a la DIAN, que dicho acto 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. 008 de agosto 29 de 2013 y el Requerimiento Especial No. 232382013000026 de fecha 08 de noviembre de 2013, fueron proferidos cuando ya había vencido el término 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 disponía, las cuales se negó a acatar la entidad, por lo que se presentó un desacato de tutela.

Dice, que contra el Requerimiento Especial, se propusieron objeciones el día

13 de febrero de 2014, en las cuales se reiteró que lo decidido es extemporáneo, por ende, la entidad demandada no tenía competencia para pronunciarse al respecto.

De igual manera, que la actuación del día 3 de septiembre de 2013, en la cual, mediante auto comisorio, se dispone la visita de un funcionario a FRIOGAN, es un acto de la administración nula de pleno derecho, al igual que todas las pruebas obtenidas, pues, se desatendió, que por mandato legal, los testimonios están sujetos a los principios de publicidad y contradicción de la prueba, motivo por el cual, lo que ahí se recolectó en tal sentido, resultaba nulo, dado que no estuvo presente la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ para ejercer su derecho de contradicción; y la funcionaria que cumplió la comisión, no solo, no tenía competencia jurídica, sino que para la obtención de pruebas, en todo tipo de procesos, debía garantizar el debido proceso, preservando los principios de publicidad y contradicción de la prueba, situación que no sucedió, ya que la contribuyente nunca fue citada para ejercer su defensa.

A parte de lo anterior, agrega la demandante, la funcionaria que adelantó la comisión en comento, MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO, debía declararse impedida, ya que había sido recusada por el contador de la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ y aparte de esto, la referida funcionaria el día 30 de septiembre de 2013, interpuso Denuncia Penal en contra del contador PABLO ROMERO MARTINEZ, ante la FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN, ambas a causa de las investigaciones adelantadas contra la aquí demandante y otros contribuyentes, sin que la mencionada MERCADO CARRASCO, se declarara impedida o aceptara la recusación formulada.

Hecho el recuento anterior, afirmó, 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, cuando en verdad, dice la demandante, Se giraron varios cheques de su cuenta de BANCOLOMBIA al proveedor OSCAR RAMOS MEDINA y en dicho requerimiento, no aparece nada de ello y sí de personas, que no eran sus

proveedores y que no fueron reportados en la solicitud de devolución.

De igual manera, añade, el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ presentó varias denuncias contra la JEFE DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, Dra. MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO, tanto por la investigación contra INVERSIONES JEC S.A.S., una de las empresas en que es contador, así como por la investigación contra la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, en las que se podía ver que existía un problema personal desde hace muchos años, entre la funcionaria y el contador de la contribuyente y a pesar de ello, no se declaró impedida para seguir con las investigaciones respectivas, hechos de los cuales, señala, fue advertido el ente demandado.

Dice también, que se formuló denuncia disciplinaria ante el director de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN en el nivel central, presentada contra la funcionaria MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO en fecha 13 de julio de 2012; igualmente afirma, que se presentó denuncia disciplinaria ante la PROCURADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN, contra la misma funcionaria, denuncia fechada a 13 de julio de 2012 y presentada por PEDRO RAFAEL ROMERO MARTÍNEZ, apoderado de INVERSIONES JEC S.A.S.

A parte de lo anterior, indica, que tales denuncias fueron reiteradas posteriormente, remitiéndose copia de la misma ante la PRESIDENCIA, VICEPRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA y FISCALÍA GENERAL DE LA NACIÓN. Denuncias que dice se extendieron contra los funcionarios, MINERVA MARÍA FLOREZ DE LA HOZ, Directora Seccional de Impuestos de Sincelejo, MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO, Jefe 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, sin que los funcionarios en mención se declararan impedidos para seguir conociendo del proceso tributario, pese, incluso, a las recusaciones formuladas en los distintos expedientes.

Añade, la demandante, que el día 2 de mayo de 2014, la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE SINCELEJO, a través de su DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN, profiere LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS-REVISIÓN No. 232412014000013, por el Periodo 4, Año 2012. En la mencionada liquidación, la entidad decide modificar la Liquidación Privada No. 91000151692282 de fecha septiembre 17 de 2012 e impone a la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ una sanción por valor de \$ 83.676.000 (OCHENTA Y TRES MILLONES SEISCIENTOS SETENTA Y SEIS MIL PESOS M/CTE).

Los anteriores hechos, finaliza la demandante, le han ocasionado 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 del 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.

### 1.3. Contestación de la DIAN<sup>3</sup>.

Respecto a los hechos, parcialmente aceptó algunos y de otros manifestó, que se trataba de especulaciones o argumentaciones propias 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 **2012**, período 4, el día **17 de septiembre de 2012**, resultando que el plazo para presentar tal declaración, acorde con el Decreto **4907 del 26 de Diciembre de 2011**, era el **15 de marzo de 2012**.

Agrega, que el día 15 de mayo de 2013, la accionante presentó solicitud de devolución de saldo a favor, declaración de ventas período 4, año 2012; que expedido el Requerimiento Especial No. 232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, a nombre de la demandante, el mismo fue notificado por correo mediante guía de SERVIENTREGA No. 1092322508 el día 16 de noviembre de 2013, es decir, dentro de la oportunidad legal, atendiendo lo dispuesto en el E.T.

A su vez, dice, el art. 707 del E. T. determina que el plazo para dar respuesta, es de tres (3) meses y resultando que el requerimiento mencionado fue notificado por correo el día 16 de noviembre de 2013 y el contribuyente presentó respuesta al mismo el 13 de febrero de 2014, ha de entenderse que

---

<sup>3</sup> Folios 684 - 712, cuaderno de Primera instancia.

la respuesta fue oportuna.

Continua anotando, que posteriormente se expidió la Liquidación Oficial de Revisión por la cual se modifica la liquidación privada del impuesto a las ventas, año gravable 2012, período 4, presentada el 17 de septiembre de 2012, se profirió dentro del término descrito por el art. 710 del E. T., por ende, no puede atribuirse extemporaneidad alguna.

Así mismo informa, que la investigación tributaria se realiza, en cuanto se detectaron indicios de inexactitud en la declaración, presunción de fraude fiscal por simulación de operaciones inexistentes, instrucción que se llevó a cabo 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.

Añade, que en la investigación de la DIAN Sincelejo, no se rechazan las compras efectuadas por el señor OSCAR RAMOS MEDINA, por haber sido este declarado como proveedor ficticio, sino que algunos de los antecedentes y pruebas que sirvieron para la expedición de la resolución de declaratoria de proveedor ficticio del mencionado señor, sirvieron también como indicios para que la seccional realizara las acciones pertinentes, a fin de verificar la realidad de las operaciones reportadas por la demandante.

Dice, que no se dio aplicación retroactiva a la norma, sino que muy a pesar que la señora LILIA INÉS haya aportado facturas, con las que pretende demostrar la realización de las transacciones con su único proveedor de pieles, tales facturas no le otorgan por sí solas el derecho a la deducción o al reconocimiento del impuesto descontable, sino que constituyen un medio para que la DIAN establezca con certeza la existencia y transparencia de las transacciones económicas, que dan lugar a los descuentos por costos y deducciones, así como definir los impuestos descontables y con ello,

acreditar su legalidad y en el presente asunto, se estableció administrativamente, que OSCAR RAMOS y AGROGANADERA DE LA COSTA simularon o no realizaron las operaciones comerciales que se reportan, lo que constituye una violación directa a la ley tributaria y con ello, fraude fiscal por alteración del contenido económico, con la consecuente disminución de los tributos a pagar y la obtención de saldos a favor inexistentes.

Lo dicho anteriormente a manera de resumen, la entidad demandada lo cobijo como excepciones de fondo, bajo la denominación de *“aplicación correcta del procedimiento tributario, al momento de proferir la liquidación oficial de revisión, con base en el material probatorio recaudado. Posible fraude fiscal”; “idoneidad, competencia y oportunidad respecto de la investigación tributaria que dio lugar a la liquidación oficial de revisión objeto de este debate”; “Decisiones administrativas basadas en todas las pruebas arrimadas legalmente al expediente tributario, atendiendo los principios del debido proceso, pertinencia, conducencia, utilidad, publicidad, contradicción, unidad, entre otros que incumben a todo el acervo probatorio dentro del proceso tributario”; y “inexistencia de actuación ilegal por parte de la DIAN que haya producido perjuicio alguno”.*

### **1.3.- Sentencia impugnada<sup>4</sup>.**

El Juzgado Quinto Administrativo Oral del Circuito de Sincelejo, mediante sentencia del 31 de agosto de 2016, negó las súplicas de la demanda, para lo cual argumentó que el acto administrativo distinguido como Liquidación Oficial de Impuesto sobre las ventas No. 232412014000013, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo, se ajusta a las previsiones legales que regulan el procedimiento de devolución de tributos como saldos a favor del contribuyente y en el desarrollo de dicho procedimiento, no se advirtieron irregularidades que puedan enervar su legalidad.

---

<sup>4</sup> Folios 1187 - 1202, cuaderno No. 6 del expediente.

Para sostener tal tesis, consideró que se hallaba probado que, la señora LILLA INÉS URIBE GUTIÉRREZ solicitó la devolución de saldos a favor por el periodo 04 del año gravable 2012; igualmente, que al recibo de la solicitud de devolución de saldos a favor, la DIAN percibió que la contribuyente aquí demandante, había incurrido en posibles inexactitudes en sus declaraciones, al advertir que había sostenido relaciones comerciales con el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, quien en el mes de julio de 2012, fue declarado proveedor ficticio por la DIAN Seccional Cartagena.

Advirtió también, que por regla general, 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 respectiva actuación administrativa sin que contemple dicha normatividad, ninguna situación exceptiva que pueda servir de soporte al decir de la actora.

En ese orden de ideas, dijo, si bien es cierto que el art. 855 del Estatuto Tributario dispone que dentro de los cincuenta (50) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma, se debe dar respuesta a la misma; en este caso, dicho término estuvo suspendido por mandato legal (Art. 79 CP ACA), 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 manera que si inicialmente dicho término vencía el 29 de julio de 2013, por haberse presentado la petición en debida forma el 15 de mayo de ese mismo año, en virtud del recurso de reposición que la demandante se vio obligada a interponer para que se admitiera la solicitud de devolución, dicho término se extendió hasta el día 30 de septiembre de la misma anualidad.

En tal razón, resultaba válido que la DIAN, acudiera a las facultades previstas en el art. 857-1 del E.T., suspendiendo hasta por noventa (90) días, el término de los cincuenta (50) días para dar respuesta a la solicitud de devolución, al advertir que existían indicios, que daban lugar a suponer una inexactitud en la declaración, como se lee en el auto No. 008 de agosto 29 de 2013, fecha

para la cual, habían transcurrido ya veintiocho (28) días del término inicial.

Agrega, que se estableció que la DIAN, dentro de los noventa días de suspensión de términos, efectuó diferentes diligencias probatorias, "*... con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y periodo arriba señalados...*"<sup>7</sup>, entre ellas, las de cruce y verificación de información de las operaciones comerciales declaradas por la demandante entre los años 2010, 2011 y 2012 y traslado de información que reposaba en los archivos de la DIAN en diferentes seccionales, como las de Barranquilla y Cartagena; diligencias estas respecto de las cuales la demandante afirma, se violentó su derecho fundamental al debido proceso, en su núcleo esencial de defensa y contradicción, al no haber sido llamada para estar presente en las mismas.

Censura que dijo el a quo, no encuentra soporte jurídico, como quiera que al producirse el Requerimiento Especial No. 232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, se le concedió a la contribuyente, la oportunidad legal de controvertir y desvirtuar la totalidad de las pruebas arrimadas al plenario administrativo, el que fue aprovechado para formular las objeciones que a bien consideró esgrimir.

Requerimiento que dijo la primera instancia, se produjo antes del vencimiento del término de suspensión de 90 días, de donde se infiere, que con dicho acto se reanudó el término inicial de la petición de devolución de saldos a favor a que se refiere el art. 855 del E.T. y el día 28 de noviembre de 2013 se produjo el Auto de improcedencia provisional, remitido a la demandante por el servicio de mensajería especial SERVIENTREGA el día 30 de los mismos mes y año, por medio del cual le negó la devolución de saldos a favor por el 4 periodo del año gravable del año 2012 reclamados por la suma de \$45.968.000, lo que se ajustó a las previsiones del art. 857 *Ibidem*, respetándose así, los términos y procedimientos previstos en el Estatuto Tributario para adelantar el procedimiento administrativo de devolución de tributos, que en este caso, no culminó con una decisión favorable para la

peticionaria, sino con un requerimiento especial por medio del cual, se le instó para que efectuara las correcciones correspondientes a la declaración de impuesto de ventas por el 4º periodo del año gravable 2012 y finalmente, dio lugar a la expedición del acto administrativo acusado Liquidación Oficial de Impuesto sobre las ventas No. 232412014000013, emanada de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Sincelejo.

En relación con los efectos de la sentencia de tutela proferida por este Tribunal sobre el trámite tributario, anotó, que de lo que se lee en la citada providencia, no se encuentra referencia alguna al auto de suspensión de términos de fecha 29 de agosto de 2013, que ya se había producido por la DIAN para la fecha en que se dictó el fallo negativo de primera instancia y del mismo ya había sido notificada la demandante, sin que ello se hubiese puesto en conocimiento del Juez constitucional; omisión esta que no permite dar aplicación, en este proceso contencioso, a los efectos del fallo de tutela mencionado.

Por todo lo anterior, afirmó que los cargos de censura que guardan relación con la violación o vulneración al derecho fundamental al debido proceso, no encuentran eco en tal instancia.

En lo que hace al dicho de la demandante, relacionado con que solo a partir de la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional, surte efectos la declaratoria de proveedor ficticio, en tanto que la sanción impuesta al señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, por medio de la Resolución No. 900002 de 13 de julio de 2012, fue publicada en el diario la República el 29 de octubre de 2013 y por ello, la DIAN estaba en la obligación de efectuar la devolución reclamada, afirmó, que en la demanda, la contribuyente admite que giró varios cheques al mencionado señor, durante el periodo que interesa a este proceso (4º periodo del año gravable 2012), según se ve en el hecho 47 y estas operaciones, no fueron tenidas en cuenta por la DIAN en el requerimiento especial, pero sí hace referencia la demandada, a personas que no eran sus proveedores y que

no fueron reportados en la solicitud de devolución.

De ahí que la detenida lectura al anexo explicativo al Requerimiento Especial No. 232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, indique al Juzgador, en su criterio, que que las relaciones comerciales de la demandante con el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, son las que alertan a las autoridades de la DIAN, acerca de posibles inexactitudes en sus declaraciones de Impuesto a las ventas y dan lugar a la posterior investigación tributaria que se adelantó en su contra.

Para el efecto recordó, que la DIAN, de acuerdo con el art. 684 del E.T., tiene amplias facultades para verificar que los contribuyentes cumplan debidamente con las cargas tributarias que les incumben y para ello, la ley ha dotado a esa Unidad Administrativa Especial de diversas atribuciones.

De ahí que la DIAN, haya desplegado una gran investigación en contra de la demandante, efectuando cruce y verificación de información con sus clientes, proveedores y compradores, así como trasladando información desde otras seccionales de la demandada (Cartagena Barranquilla y Cali), todo lo cual le permitió concluir, que la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, a pesar de anunciar en visita contable que su único proveedor era el señor OSCAR JAVIER RAMOS MEDINA, en realidad tenía operaciones comerciales con otros proveedores, que no estaban sujetos al régimen del Impuesto de Ventas y por tanto, no estaban obligados a presentar declaración bimestral de IVA, lo que privaba a la actora de la posibilidad de relacionar tales operaciones como impuestos descontables, por lo que acudió a un falso y único proveedor, obligado a declarar impuesto a las ventas, de manera que se generara un impuesto descontable a su favor.

De ahí que, no habiéndose demostrado en sede administrativa, ni en sede judicial, el origen del negocio (o negocios) que dio lugar al giro de múltiples cheques por diverso valor a favor del citado señor RAMOS MEDINA, la conclusión es que lo dicho por la DIAN debe mantenerse incólume.

Agregó a lo anterior, que la demandante tampoco logró demostrar que la DIAN haya incurrido en error al calificar como “verdaderos proveedores” de la demandante, a las cuarenta y seis (46) personas que se relacionan como tales en el Requerimiento Especial No. 232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, ya que, lo único cierto era que el señor RAMOS MEDINA era un proveedor ficticio, lo que en su criterio, hacía impróspero el cargo de nulidad.

Frente a los impedimentos y recusaciones que la demandante dice no fueron tramitadas por la DIAN, señaló, que tratándose de una investigación adelantada por la DIAN contra la señora LILIA INÉS URIBE GUTIÉRREZ, le correspondía a ella y no a su contador, formular las recusaciones que a bien tuviera, de acuerdo con los parámetros legales, pues, en esos términos lo dispone el art. 11 del C.P.A.C.A.

Adicionalmente, dijo, que las causales de recusación invocadas, hacían relación a denuncias formuladas por el señor PABLO SEGUNDO ROMERO MARTÍNEZ contra la funcionaria de la DIAN, MÓNICA PATRICIA MERCADO CARRASCO con ocasión de diferentes investigaciones tributarias adelantadas contra la aquí demandante, circunstancia que conforme a los numerales 6 y 7 de la norma citada, no configura causal de recusación, en la medida en que el evento que da lugar al impedimento, debe ser ajeno a la actuación que se ventila por el servidor público.

Termina afirmando, que no se demostró en este proceso, que los funcionarios de la DIAN que participaron en la investigación administrativa adelantada contra la demandante, hayan actuado en forma parcializada o con desviación de poder, determinada por las causales de recusación invocadas, lo que deja sin soporte también el cargo de censura de la demanda.

#### **1.4.- El recurso.**

La parte demandante<sup>5</sup>, interpuso recurso de apelación, señalando:

1. El término de 50 días, que establece el artículo 855 del Estatuto Tributario, es muy claro en indicar que el término mencionado se empieza a contar a partir de la presentación de la solicitud de devolución en debida forma, para el caso, a partir del día 15 de mayo de 2013, cuando presentó en debida forma la solicitud. Luego, siendo una norma especial, el Juez no puede alejarse de la misma, resultando entonces, que el recurso formulado en contra de la inadmisión de la solicitud, lo que hizo fue, suspender los efectos de la inadmisión, más no, el término de cincuenta (50) días que ya se venía contando, por lo que la administración debió ser diligente y resolver rápidamente sobre la inadmisión y suspender los términos antes del día 29 de julio de 2013.

A parte de lo anterior, dijo, que el acto admisorio fue proferido el día 22 de julio de 2013, por lo tanto, fue resuelto antes de vencerse los 50 días que establece el estatuto tributario en su artículo 855, inciso 1º, por ende, la DIAN, dentro de esos siete (7) días, esto es, antes del 29 de julio de 2013, pudo suspender los términos por noventa (90) días y realizar las visitas y verificaciones a que bien le parecieran, pero no violando la constitución y el estatuto tributario.

Luego entonces, afirma, procedía hacer la devolución requerida, dentro de los cincuenta días siguientes a la fecha de devolución presentada oportunamente y en debida forma.

2. Los testimonios recibidos en la actuación tributaria, se escucharon con violación del derecho de contradicción, pues, la demandante nunca fue citada, ni estuvo presente en la práctica de los mismos; por ende, no podían ser considerados como pruebas reina en contra de la contribuyente, más aún, si se recepcionaban extemporáneamente, situación ésta que hacía

---

<sup>5</sup> Folios 1211 – 1242, cuaderno No. 6 del expediente.

nula la recolección probatoria.

3. La Resolución Sanción de Proveedor Ficticio del señor Oscar Ramos, no tiene validez como prueba, pues fue posterior al periodo 4 de 2012 y no pueden desconocerse las operaciones comerciales efectuadas con anterioridad a dicha resolución sanción y mucho menos, si existe prueba de que si existieron.

4. La DIAN, faltó al principio de buena fe, ya que solo mencionó en sus actos administrativos, los cheques girados a unas personas que nada tenían que ver con la contabilidad de la señora LILIA URIBE, ya que esos pocos cheques que ella le prestó a su hijo JORGE LOPERA URIBE, fueron por un valor de \$154.355.000.00, durante los años 2010, 2011 y 2012, como se probó con las facturas y cheques girados a OSCAR RAMOS y con los testimonios de la misma DIAN, en donde se afirma que le entregaron pieles a JORGE LOPERA, pero además, el contador de la señora LILIA URIBE, en su testimonio afirmó lo mismo, esto es, que esos cheques fueron prestados a JORGE LOPERA, pero la DIAN, dice la recurrente, de mala fe, nunca mencionó en sus actos administrativos las operaciones con OSCAR RAMOS MEDINA, sabiendo que existían más de 700 cheques girados a este señor, por valor de \$528.100.000.00 en 2010, \$1.279.172.750.00 en 2011 y \$1.639.880.000.00 en 2012, para un total de \$3.447.152.750.00.

5. El a quo, no le da ningún valor probatorio al fallo de tutela de fecha 17 de octubre de 2013, proferido por el Tribunal Administrativo de Sucre, aduciendo que no fue puesto en conocimiento el acto administrativo de suspensión de términos (Auto de Suspensión de Términos No. 008 de fecha 29 de agosto de 2013), acto este extemporáneo, ya que todas las actuaciones proferidas con posterioridad al 29 de julio de 2013, eran y son extemporáneas, toda vez que la sentencia de tutela, fue muy clara respecto a que los cincuenta (50) días, vencieron el 29 de julio de 2013.

6. La sentencia recurrida, incurre en error, cuando señala que las 46 personas que se relacionan como tales en el Requerimiento Especial No.

232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, eran proveedoras de la señora LILIA URIBE, pues, la DIAN no manifiesta que sean proveedores de la mencionada y por el contrario, el número es altamente reducido, resultando que solo el señor CARLOS ALBERTO CORTÉS OSPINA, era proveedor para el período 4 del año 2012.

7. Afirma la DIAN que las transacciones entre la señora LILIA URIBE y el señor OSCAR RAMOS, se realizaron en un supuesto efectivo y no se evidencia la realización de otro medio como por ejemplo cheques, giros, consignaciones u otros, lo cual no es cierto, toda vez que la demandante, dice, hacia pagos a través de cheques a su proveedor, por tal razón, Bancolombia aportó copia de 50 cheques para el periodo 4 de 2012 y 455 en total para los años 2010, 2011 y 2012, de las cuales la DIAN, a pesar de tener conocimiento de su existencia, no incluyó ni uno solo en su investigación y por el contrario, afirmó que las operaciones fueron en efectivo.

8. Las recusaciones formuladas al interior del proceso tributario nunca tuvieron eco, cuando existían suficientes situaciones fácticas que indicaban su procedencia.

### **1.5.- Trámite procesal en segunda instancia.**

- En auto de 14 de noviembre de 2017, se admitió el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia de fecha 31 de agosto de 2016<sup>6</sup>.
- Mediante auto de 29 de enero de 2018, se ordenó el traslado de alegatos a las partes, para alegar de conclusión y al Ministerio Público, para emitir concepto de fondo<sup>7</sup>.

---

<sup>6</sup> Folio 5, cuaderno de segunda instancia.

<sup>7</sup> Folio 10, cuaderno de segunda instancia.

- **La parte demandante**<sup>8</sup>: reiteró lo dicho en el contenido del recurso de apelación, afirmando que debe revocarse la decisión recurrida.

- **La parte demandada**<sup>9</sup>: Luego de afirmar que la actuación administrativa tributaria se adelantó con ajuste a los cánones legales, especialmente, al tomarse determinaciones dentro de los términos establecidos legalmente, dijo, que la norma procesal contenida en el art. 79 del CPACA, se aplica obligatoriamente, en tanto es una norma que por su contenido objetivo hace de orden público y por tanto, de obligatorio cumplimiento, con independencia total de la prosperidad o no del recurso de reposición.

Sobre el impacto del fallo del Tribunal Administrativo de Sucre, en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, anotó que el Juez de tutela no tuvo oportunidad de analizar la suspensión de los términos procesales, pues, no fue puesto en conocimiento por las partes al interior del proceso de amparo.

Agrega, que existió confusión de parte de la demandante, al pretender obtener una devolución de saldos con la anulación de la liquidación oficial de revisión, expedida en el procedimiento de fiscalización, con apoyo en una supuesta vulneración de términos, sin percatarse que una y otra cosa es distinta.

Finalmente, afirma, que el comportamiento tributario de la demandante es grave, pues, se pretendió obtener una devolución de saldos, a partir de supuestas operaciones comerciales que en realidad no ocurrieron, por lo que dicho comportamiento, además de sancionable, debe ser tenido en cuenta por este Tribunal a fin de desestimar las pretensiones, confirmando la decisión recurrida.

- **El Ministerio Público**<sup>10</sup>: Luego de hacer un recuento de los eventos fácticos del proceso y de recrear el marco jurídico del tema tratado, dijo, que sobre

---

<sup>8</sup> Folios 20 - 43, cuaderno de segunda instancia.

<sup>9</sup> Folios 13 - 15, cuaderno de segunda instancia.

<sup>10</sup> Folios 44 - 50, cuaderno de segunda instancia.

la temática, ya este Tribunal había hecho su pronunciamiento, afirmándose que no puede 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, deduciéndose de esto, que no puede predicarse extemporaneidad en la decisión tributaria y mucho menos que de ahí surja la nulidad pretendida.

Aclarado lo anterior, afirmó, que no puede predicarse falsa motivación en el acto demandado, pues, los testimonios aducidos a la actuación tributaria, pudieron haber sido contradichos eficazmente por la interesada, sin que esto resultara en tales términos finalmente, lo que aunado a la labor de investigación que adelantó la DIAN, conlleva a concluir que definitivamente el acto administrativo demandado se ajusta a derecho.

En el mismo sentido, dijo que el acto administrativo demandado no fue expedido con desviación de poder, pues, no hubo desconocimiento de actividades comerciales en los términos pregonados por la demandante, ni se dejó de valorar las pruebas en el expediente tributario.

Tampoco consideró procedente el cargo de parcialidad de los funcionarios de la DIAN, dado que las recusaciones y denuncias penales o disciplinarias, no daban lugar a que los instructores se separaran de sus funciones, pues, las denuncias no tenían como referencia a la contribuyente, sino al contador de la misma.

Agregó, que no puede predicarse en el presente asunto vulneración al derecho a la igualdad, bajo el argumento de haberse tomado como referente una decisión proferida por el Juzgado Séptimo Administrativo de Sincelejo, pues, si bien pueden, eventualmente, existir inconsistencias entre las providencias, lo cierto es que sustancialmente el tema es tratado de conformidad con la normatividad y la jurisprudencia vigente.

Reclama en consecuencia, se confirme la decisión apelada.

## **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 impuesto sobre las ventas – Revisión No. 2324120140000013 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 en la demanda?

Consecuencialmente, ¿hay lugar a disponer el restablecimiento del derecho deprecado por la accionante, en los términos expuestos en el libelo genitor?

### **2.3.- Análisis de la Sala.**

#### **2.3.1. Ineptitud sustantiva de la demanda, como excepción para ser considerada en la sentencia.**

La parte demandada, en su escrito de alegatos de segunda instancia, indica, que la demanda que dio origen al presente asunto se halla indebidamente formulada, pues, se busca, la concesión de una pretensión (devolución de una suma de dinero) demandando un acto (liquidación oficial), que no resolvió sobre ese particular asunto.

Frente a tal anotación, debe señalarse, que la ley 1437 de 2011 introdujo al contencioso administrativo, una etapa procesal novedosa, relacionada con el trámite de las excepciones previas. Así, el numeral 6 del art. 180 de la ley 1437 de 2011, sin ofrecer un listado de excepciones previas que podrían proponerse, señaló que estas debían resolverse de oficio o a petición de parte, tal indeterminación, conlleva, que el vacío debe llenarse con lo consagrado en el Código General Del Proceso, por virtud del art. 306 del CPACA.

Siendo así, resulta aplicable el contenido del art. 100 del C. G. del P., el cual, en su numeral quinto, consagra la ineptitud de la demanda por falta de los requisitos formales o por indebida acumulación de pretensiones.

Aplicado lo dicho al presente caso, en la etapa procesal en que se encuentra el expediente, tal excepción solo puede ser considerada de oficio, pues, en su oportunidad (contestación de la demanda), el ente demandado no la ejerció en forma debida (alegó solamente falta de competencia), manteniendo su posición aun cuando en audiencia inicial se fijó el litigio en el mismo sentido que el contenido en la demanda, por ende, si ese no era su interés, menos puede alegarlo en segunda instancia, por lo que solamente la oficiosidad exige pronunciamiento al respecto.

Ahora bien, la excepción de inepta demanda, integrada en los términos dispuestos por el Código General del Proceso, conlleva no la terminación del proceso, sino su adecuación, lo que para el caso en comento, no es más que entender que el restablecimiento del derecho no puede ser considerado más allá de aquello que como consecuencia propia, surge del acto demandado; luego, si la demanda se dirige a obtener la nulidad de la liquidación oficial impuesto sobre las ventas – Revisión No. 2324120140000013 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, el restablecimiento del derecho no sería más que disponer el no pago de lo ahí liquidado como saldo, aunado a los presuntos perjuicios materiales o morales que se pudieren haber causado, sin que tenga alcance alguno,

respecto a la devolución de saldos, pues, la negativa a devolver saldos, surge de un acto administrativo distinto y que no fue demandado.

Pese a lo anterior, en esta etapa procesal, para la Sala, no es posible declarar la existencia de tal excepción, dada su connotación de ser saneada a términos del art. 101 del C. G. del P., en tanto, podía adecuarse la pretensión, específicamente aquella relacionada con el restablecimiento del derecho, sin poner fin al proceso.

Desde tal punto de vista, el error de que da cuenta el recurrente no afecta el trámite del proceso, más aún, si se considera que es la misma parte demandada quien lo ha aceptado, como se constata en la audiencia inicial, momento de fijar el litigio, sin que tal error sea de naturaleza tal, que requiera la declaración por la vía de la excepción previa, de ahí que no se declarará de oficio.

### **2.3.2. Devolución de saldos a favor en el Estatuto Tributario (E. T.)**

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 debido<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 10 de febrero de 2003, Exp. 13271, C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

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>12</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>13</sup>.

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>14</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.).

---

<sup>12</sup> Ibídem

<sup>13</sup> Artículo 21 del Decreto 1000 de 1997.

<sup>14</sup> Sentencia del 10 de febrero de 2003, Exp. 13271, C. P. María Inés Ortiz Barbosa.

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>15</sup>. Siendo el único efecto, 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, que se considere extemporáneo y como consecuencia de ello, se anule la liquidación de revisión<sup>16</sup>.

### 2.3.3. 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

---

<sup>15</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."

<sup>16</sup> 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.

por parte de las autoridades y protege los derechos de los ciudadanos en el marco de las actuaciones judiciales y administrativas<sup>17</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 o complejo de condiciones que le impone la ley 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>18</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>19</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>20</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 lugar. Esta actuación, debe estar revestida de las condiciones que se predicen para el debido proceso, entre otras, del derecho de contradicción y defensa.

---

<sup>17</sup> C-641 de 2002, C-980 de 2010, T-073 de 1997, entre muchísimas otras.

<sup>18</sup> Sentencia T-796 de 2006.

<sup>19</sup> C-980 de 2010, T-442 de 1992

<sup>20</sup> C-980 de 2010

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>21</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>22</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.

---

<sup>21</sup> M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

<sup>22</sup> Ver sentencia C-1189 de 2005. M. P. Humberto Sierra Porto. AV. Jaime Araujo Rentería.

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*.<sup>23</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.

---

<sup>23</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”.*

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.

Por lo 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 decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustentó 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 elaborará 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 visitantes 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 amplíe, 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 objetive.*

*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>24</sup>.*

#### **2.4.- Caso concreto.**

Debate central planteado por la recurrente, es que:

1. La sentencia recurrida desconoce que las decisiones tomadas por la DIAN, lo fueron por fuera de los 50 días que tenía para responder la devolución requerida; además, que se vulneró el derecho de contradicción y defensa de la contribuyente, especialmente al recolectar la prueba testimonial, pues, se hizo sin su presencia y pese a que existía una orden de

---

<sup>24</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>

tutela, que obligaba a responder oportunamente la devolución de saldos, la decisión terminó consolidándose, vulnerando así el debido proceso.

2. La declaratoria de proveedor ficticio del señor OSCAR RAMOS MEDINA, no podía incidir en las actuaciones administrativas adelantadas en contra de la demandante, pues, el derecho a la devolución de saldos ya se había consolidado y la declaratoria en mención fue posterior, amén que existe prueba que acredita las operaciones comerciales efectuadas por la contribuyente.

3. La DIAN, faltó al principio de buena fe, ya que solo mencionó en sus actos administrativos, los cheques girados a unas personas que nada tenían que ver con la contabilidad de la señora LILIA URIBE, ya que esos pocos cheques que ella le prestó a su hijo JORGE LOPERA URIBE, fueron por un valor de \$154.355.000.00, durante los años 2010, 2011 y 2012, como se probó con las facturas y cheques girados a OSCAR RAMOS y con los testimonios de la misma DIAN, en donde se afirma que le entregaron pieles a JORGE LOPERA, pero además, el contador de la señora LILIA URIBE, en su testimonio afirmó lo mismo, esto es, que esos cheques fueron prestados a JORGE LOPERA, pero la DIAN, dice la recurrente, de mala fe, nunca mencionó en sus actos administrativos las operaciones con OSCAR RAMOS MEDINA, sabiendo que existían más de 700 cheques girados a este señor, por valor de \$528.100.000.00 en 2010, \$1.279.172.750.00 en 2011 y \$1.639.880.000.00 en 2012, para un total de \$3.447.152.750.00.

4. El a quo, no le da ningún valor probatorio al fallo de tutela de fecha 17 de octubre de 2013, proferido por el Tribunal Administrativo de Sucre, aduciendo que no fue puesto en conocimiento el acto administrativo de suspensión de términos (Auto de Suspensión de Términos No. 008 de fecha 29 de agosto de 2013), acto este extemporáneo, ya que todas las actuaciones proferidas con posterioridad al 29 de julio de 2013, eran y son extemporáneas, toda vez que la sentencia de tutela, fue muy clara respecto a que los cincuenta (50) días, vencieron el 29 de julio de 2013.

5. La sentencia recurrida, incurre en error, cuando señala que las 46 personas que se relacionan como tales en el Requerimiento Especial No. 232382013000026 del 8 de noviembre de 2013, eran proveedoras de la señora LILIA URIBE, pues, la DIAN no manifiesta que sean proveedores de la mencionada y por el contrario, el número es altamente reducido, resultando que solo el señor CARLOS ALBERTO CORTÉS OSPINA, era proveedor para el período 4 del año 2012.

6. Afirmo la DIAN, que las transacciones entre la señora LILIA URIBE y el señor OSCAR RAMOS, se realizaron en un supuesto efectivo y no se evidencia la realización de otro medio como por ejemplo cheques, giros, consignaciones u otros, lo cual no es cierto, toda vez que la demandante, dice, hacia pagos a través de cheques a su proveedor, por tal razón, Bancolombia aportó copia de 50 cheques para el periodo 4 de 2012 y 455 en total para los años 2010, 2011 y 2012, de las cuales la DIAN, a pesar de tener conocimiento de su existencia, no incluyó ni uno solo en su investigación y por el contrario, afirmó que las operaciones fueron en efectivo.

7. Las recusaciones formuladas al interior del proceso tributario nunca tuvieron eco, cuando existían suficientes situaciones fácticas que indicaban su procedencia.

Para responder lo planteado en el recurso de apelación, se hacen las siguientes anotaciones:

a. 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 los actos administrativos que ponen fin a la actuación tributaria, 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 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, se insiste, 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 revisión<sup>25</sup>.

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

---

<sup>25</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.

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 demandante y por el contrario, debe aceptarse lo afirmado por la parte demandada, quien indica que el procedimiento se sometió a los cánones legales, como efectivamente ocurre.

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 ente demandado.

Siendo así, los elementos probatorios arrojados en etapa administrativa cuentan con validez y podían valorarse, dejando entonces de prosperar el cargo formulado en tal sentido.

b. 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*” arrojada en la actuación administrativa o sobre las informaciones suministradas por terceros bajo juramento, que para el asunto es lo mismo, 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 sometió 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, que se verifica en la actuación administrativa -

facultad suficiente de los investigadores para hacerlo, pues, era evidente que se adelantaba tal función-, las informaciones de terceros fueron debidamente recolectadas y valoradas. Valoración que devino de realizar cruces de información, revisar libros de contabilidad, entre quienes se dijeron proveedores de la mencionada señora, 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”.*

De ahí que, 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 o de falta de credibilidad, 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, objeto de demanda, sean falentes.

Al efecto, tal y como se lee en el acta de audiencia inicial (folios 888 – 891; CD del cuaderno 5 del expediente), el único testimonio decretado y recibido (folios 899 – 901; CD del cuaderno 5 del 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 atendería tal condición.

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 y aún más, en el ejercicio propio de su función, pues, su soporte debían ser precisamente las reglas contables, con ello, que debía existir apoyo documental en los estrictos términos del E. T.

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

Otro tanto puede predicarse del contenido testimonial aportado en actuación administrativa, en tanto, los dichos recibidos fueron verificados con la información contable de la contribuyente y con el cruce de información sobre los proveedores de la misma, estableciéndose que los reales proveedores de la demandante, 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.

Se resalta igualmente, 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, restringiéndose probatoriamente a allegar al expediente los cheques girados, los que por se, solo indica 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.

Tampoco, la sola presencia de tales cheques implica que el negocio jurídico que se dice realizado y respaldado por dichos títulos valores, haya existido, pues, la sola literalidad y autonomía del título valor, lo que da cuenta es de su existencia, más no, de que quien provee la mercancía sea un proveedor real o que el negocio que respalda exista.

Es bueno anotar, igualmente en este aparte, que la investigación adelantada por la DIAN cubrió el período 4 de 2012, tal y como se describe en el acto administrativo demandado, cuando se relatan los pormenores de la instrucción y se relaciona la prueba recaudada.

Siendo así, puede afirmarse, que la DIAN, al expedir la liquidación oficial del impuesto sobre las ventas – revisión No. 232414000013 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 la misma planta, 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 había lugar a 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 como motivación en el acto demandado, pues, la información de la existencia de una investigación en tal sentido, era conocida por la Dirección Seccional de la DIAN Sincelejo, lo

que sin necesidad de sanción efectiva, podía considerarse para los resultados de la actuación administrativa, dada la información suministrada y que su contenido podía, eventualmente, afectar la declaración de impuesto presentada por la demandante. Evidentemente la sanción impuesta, corrobora el contenido de la información y hace nugatoria, cualquier pretensión de desecharse su contenido.

Se debatiría en este punto, si la sanción de proveedor ficticio que recae sobre el señor OSCAR JAVIER RAMOS, tendría alguna incidencia en la actuación tributaria adelantada en contra de la aquí demandante, en tanto se afirma que no tiene relación temporal con el período tributario tratado. Sobre este particular aspecto, debe anotarse, que tal y como lo señala la DIAN en el acto administrativo demandado, tal circunstancia podía ser tomada como indicio, en tanto, la señora LILIA URIBE esgrimía que su principal proveedor era el señor OSCAR JAVIER RAMOS y si se predicaba que el mismo era proveedor ficticio, la sana lógica indicaba que lo reclamado no se ajustaba a la verdad y había que determinarse su veracidad, lo que solo podía lograrse mediante la investigación que la DIAN estaba facultada para hacer.

En este punto vale anotar, que la afirmación de la recurrente, en cuanto informa que más de 700 cheques girados a OSCAR JAVIER RAMOS, por valor de \$528.100.000.00 en 2010, \$1.279.172.750.00 en 2011 y \$1.639.880.000.00 en 2012, para un total de \$3.447.152.750.00, así como otros títulos valores esgrimidos a su favor, no fueron tenidos en cuenta por la DIAN para decidir, no corresponde a lo probado en el expediente tributario, pues, al considerarse que el señor OSCAR JAVIER RAMOS es un proveedor ficticio, cualquier título valor girado a su nombre, no es más que la materialización de la falta tributaria, al pretender hacerlo aparecer como comerciante proveedor de la demandante, cuando tal cosa se alejaba de la realidad.

Insiste la Sala, que la sola exhibición de los títulos valores, per se, no implican exención inmediata del IVA y por el contrario, había que probarse que quien comerció con la demandante estaba exento del mismo, lo cual no se hizo.

c. Señala la recurrente, que hubo desconocimiento de las recusaciones realizadas en contra de funcionarios de la DIAN, que adelantaban la actuación administrativa. Frente a tal cargo debe decirse, que el art. 11 de la ley 1437 de 2011, textualmente dispone:

*“Artículo 11. **Artículo 11. Conflictos de interés y causales de impedimento y recusación.** Cuando el interés general propio de la función pública entre en conflicto con el interés particular y directo del servidor público, este deberá declararse impedido. Todo servidor público que deba adelantar o sustanciar actuaciones administrativas, realizar investigaciones, practicar pruebas o pronunciar decisiones definitivas podrá ser recusado si no manifiesta su impedimento por:...*

*6. Haber formulado alguno de los interesados en la actuación, su representante o apoderado, denuncia penal contra el servidor, su cónyuge, compañero permanente, o pariente hasta el segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, antes de iniciarse la actuación administrativa; o después, siempre que la denuncia se refiera a hechos ajenos a la actuación y que el denunciado se halle vinculado a la investigación penal.*

*7. Haber formulado el servidor, su cónyuge, compañero permanente o pariente hasta el segundo grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil, denuncia penal contra una de las personas interesadas en la actuación administrativa o su representante o apoderado, o estar aquellos legitimados para intervenir como parte civil en el respectivo proceso penal”.*

Siendo elemento esencial, que la denuncia sea formulada por hechos ajenos a la actuación que adelante el servidor público de la DIAN y que 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, eventualidades que no se hallan probadas en este asunto, de ahí que no pueda comulgarse con la recurrente, en cuanto la negativa a aceptar la recusación sea ilegal.

En **conclusión** de todo lo dicho, para efectos de esta providencia, ha de decirse, que el recurso de apelación no debe prosperar y en consecuencia, debe confirmarse la determinación de primera instancia.

### **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, se condena en costas a la parte demandante, al no haber prosperado su impugnación.

### **DECISIÓN**

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: CONFIRMAR** la sentencia de fecha 8 de mayo de 2017, por la cual, el Juzgado Noveno Administrativo Oral de Sincelejo, no accedió a las pretensiones de la demanda

**SEGUNDO: CONDENAR** en costas de segunda instancia a la parte demandante. El a quo liquidará las mismas concentradamente con las de primera instancia.

**TERCERO: RECONOCER** personería jurídica al Dr. ABRAHAM HAYDAR BERROCAL, identificado con la c.c. No. 92.535.042 expedida en Sincelejo y la T. P. No. 140.756 del C. S. de la J., como apoderado judicial de la DIAN, en los estrictos términos del poder conferido<sup>26</sup>.

---

<sup>26</sup> Folio 16, cuaderno de segunda instancia.

**CUARTO:** 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. 0103/2018

Los Magistrados,

**RUFO ARTURO CARVAJAL ARGOTY**

**EDUARDO JAVIER TORRALVO NEGRETE**

**ANDRÉS MEDINA PINEDA**