

Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

Cartagena de Indias, D.T. y C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veintiuno (2021)

I.- IDENTIFICACIÓN DEL PROCESO, RADICACIÓN Y PARTES INTERVINIENTES

Medio de control	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicado	13001-33-33-007-2015-00217-01
Demandante	Matercon S.A.S. en Liquidación
Demandado	DIAN
Tema	Notificación de requerimiento especial/ facultad de registro de la DIAN/ vinculación de deudores solidarios al procedimiento de determinación de tributos
Magistrado Ponente	Digna María Guerra Picón

II.- PRONUNCIAMIENTO

Procede la Sala Fija de Decisión No. 2 del Tribunal Administrativo de Bolívar a pronunciarse respecto del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia de fecha 18 de octubre de 2016, proferida por el Juzgado Séptimo Administrativo del Circuito de Cartagena, por medio de la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

III.- ANTECEDENTES

3.1 DEMANDA

3.1.1 PRETENSIONES¹

Se transcriben literalmente:

"PRIMERA

Se declare la nulidad de las resoluciones No. 062412013000057 de 26 de septiembre de 2013, por la cual se profiere una liquidación oficial de revisión y 062362014000027 de octubre 22 de 2014, por la cual se resuelve recurso de reconsideración, proferidas por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, respectivamente, por cuanto se profirieron violando normas legales,

¹ Folios 5 - 6.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

situación que implica que los actos administrativos demandados sean ilegales y por tanto no tengan validez.

SEGUNDA

Como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a la sociedad Matercon S.A.S. en Liquidación (...) y por lo tanto se exonere a mi representada de hacer el pago de la liquidación oficial de revisión proferida por la demandada, al igual que cualquier tipo de sanción y se archive el expediente sin hacerla efectiva.

TERCERA

Que a título de restablecimiento del derecho se exonere al representante legal de la entidad al momento de los hechos, CARLOS URIBE GÓMEZ CC No. 9.090.861, del pago de la sanción contemplada en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

CUARTO

Solicito se condene en costas del proceso a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) – Dirección Seccional de Impuestos.

QUINTA

Se ordene finalizar el proceso administrativo de cobro coactivo de la liquidación oficial de revisión proferida por la demandada, en caso de haberse iniciado, contra mi representada, mientras se desarrolla y finaliza este proceso, por no encontrarse en firme dicha liquidación".

3.1.2. HECHOS²

3.1.2.1. Se narra en la demanda, el 15 de diciembre de 2011 la Directora Seccional de Impuestos de Cartagena profirió la Resolución 0017, en la que ordenó la práctica de la diligencia de registro de que trata el artículo 779-1 del Estatuto Tributario Nacional, en los siguientes inmuebles: barrio Ternera Sector el Eden Cr 82 31-141 y en la Av Pedro de Heredia 31-204; sin embargo, la diligencia se efectuó además en el inmueble ubicado en la Calle 31 No. 81-25 apartamento 03.

El 17 de octubre de 2012, la entidad demandada profirió Requerimiento Especial Impuesto sobre las Ventas No. 062382012000092, por el cual se propuso modificar la declaración de impuesto a las ventas del cuatro bimestre de 2011. Dicho requerimiento no fue debidamente notificado a la demandante.

La entidad expidió la Resolución No. 062412013000057 del 26 de septiembre de 2013, por medio de la cual profirió liquidación oficial de revisión a Matercon S.A.S. en liquidación

² Folios 6 - 8



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

Contra la anterior resolución interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 06236201400027 de 22 de octubre de 2014, confirmando la decisión.

3.1.3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

La parte demandante sostuvo que los actos demandados fueron expedidos con falsa motivación, por la inaplicación del artículo 209 de la Constitución Política y el artículo 563 del Estatuto Tributario, así como por la indebida aplicación del artículo 568 del mismo Estatuto.

Al respecto, consideró que el requerimiento especial no fue notificado personalmente, toda vez que, la correspondencia fue devuelta, por lo que debió agotarse el trámite previsto en el artículo 564 del Estatuto Tributario, según el cual, se tenían que hacer todas las averiguaciones necesarias y si ninguna daba resultado, pudieran legalmente hacer la notificación a través de aviso en prensa o en la página web.

Adicionalmente, manifestó que no se dio cumplimiento a lo ordenado en la Circular No. 000140 del 4 de octubre de 2004, en concordancia con el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, toda vez que, nunca se surtió la comunicación a los socios solidarios y subsidiarios de la sociedad, por ende, nunca se les permitió ejercer su derecho de defensa y contradicción, vulnerándose de esta manera su derecho al debido proceso.

Por otro lado, planteó que hubo indebida motivación de los actos administrativos demandados y violación al debido proceso, por indebida obtención de las pruebas que fundamentaron la liquidación oficial de revisión; que se presentó desviación de poder por extralimitación de las funciones por parte de la entidad y por no vincularse oportunamente a los deudores solidarios. En consecuencia, considera que no se aplicaron debidamente el artículo 779-1 y 793 del Estatuto Tributario y el artículo 37 del CPACA.

Sobre este punto, explicó que la actuación de la administración se adelantó con pruebas que fueron recolectadas en la diligencia de registro adelantada en las instalaciones, que no estaban autorizadas, a pesar de ser de la sociedad contribuyente. Esto en el entendido que, por Resolución 0017 del 15 de diciembre de 2011 se dispuso el registro en dos inmuebles puntuales, pero las pruebas fueron obtenidas en un tercer inmueble que no fue incluido expresamente en dicha resolución.

Señaló, además, que hubo violación al debido proceso por no vincular oportunamente a los deudores solidarios.

3.2 CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, argumentando que no le asiste razón a la parte demandante, al estar demostrado que la entidad surtió la notificación de los actos administrativos producidos al contribuyente accionante, en debida forma, dando cumplimiento a la normatividad que regula la materia de notificaciones dentro del procedimiento tributario. Por lo tanto, al haberse efectuado la notificación por correo, se procedió a la notificación por aviso a través de la página web de la DIAN.

En cuanto a la notificación a los socios, señaló que en este caso se notificó a la sociedad demandante y se envió oficio tanto a los socios como al representante legal, para que conocieran del proceso de liquidación oficial de revisión y actuaran si así lo consideraban.

Por otro lado, manifestó que con la Resolución No. 00017 de 2011 no se efectuó ninguna actuación contraria al interés público, por el contrario, la misma se fundamentó en el artículo 779- del Estatuto Tributario que establece las facultades de registro de la DIAN, con el fin de evitar el ocultamiento o la destrucción de las posibles pruebas.

3.3 SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA³

Mediante sentencia de fecha 18 de octubre de 2016, el Juzgado Séptimo Administrativo de Cartagena negó las pretensiones de la demanda, fundamentando su decisión en los siguientes puntos relevantes:

Sostuvo que, la DIAN notificó en debida forma el Requerimiento Especial No. 0623820120000092 a la empresa Matercon SAS en liquidación, porque la notificación se hizo de acuerdo con el artículo 563 del Estatuto Tributario, según el cual las notificaciones se efectuarán en la dirección informada por el contribuyente y si ello no se logra, procederá la publicación en el portal web de la DIAN, en concordancia con el artículo 552-2, que dispone que el RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas que tienen la calidad de contribuyentes.

En lo concerniente a la vinculación solidaria o subsidiaria de los socios, precisó que esta se efectúa cuando se encuentra ejecutoriado un acto administrativo que sirve como fundamento al cobro coactivo, lo que no se presenta en este caso, por lo tanto, no era necesaria la vinculación oficiosa de los socios, aunque la entidad sí les comunicó a estos y al representante legal de la sociedad. De

³ Fl. 191 – 208.

Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

igual manera, precisó que se configura un litisconsorcio facultativo y no uno necesario.

Sobre la supuesta extralimitación de funciones por parte de la entidad, al momento de efectuarse el registro de inmuebles de la sociedad, el A quo concluyó que la orden de registro estuvo suficientemente justificada para constatar las posibles irregularidades de las que tuvo conocimiento la DIAN, con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Por lo tanto, no era necesario que el acto de registro señalara de manera precisa las presuntas irregularidades en que incurrió el contribuyente, en tanto las mismas fueron objeto de investigación.

3.4. RECURSO DE APELACIÓN⁴

La parte demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, exponiendo como motivos de inconformidad con la decisión, en esencia los siguientes:

Reiteró que era necesario conformar el litisconsorcio necesario respecto de los socios de la compañía y que, el requerimiento especial no fue notificado personalmente, toda vez que, la correspondencia fue devuelta, por lo que debió agotarse el trámite previsto en el artículo 564 del Estatuto Tributario, según el cual se tenían que hacer todas las averiguaciones necesarias y si ninguna daba resultado, pudieran legalmente hacer la notificación a través de aviso en prensa o en la página web.

Insistió en que se presentó un exceso de poder en la diligencia de registro y control, ya que, la actuación de la administración se adelantó con pruebas que fueron recolectadas en la diligencia de registro llevada a cabo en las instalaciones que no estaban autorizadas, a pesar de ser de la sociedad contribuyente. Esto en el entendido que, por Resolución 0017 del 15 de diciembre de 2011 se dispuso el registro en dos inmuebles puntuales, pero las pruebas fueron obtenidas en un tercer inmueble que no fue incluido expresamente en dicha resolución.

Por lo anterior, considera que la DIAN solo podía registrar las oficinas, establecimientos o locales que estuvieran ordenadas previamente en el acto administrativo de que trata el artículo 779 del Estatuto Tributario.

3.5 TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Por auto del 25 de enero de 2018, se admitió el recurso de apelación presentado por la parte demandante, y se dispuso que una vez quedara ejecutada dicha

⁴ Fl. 214 - 219

Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

decisión, corría el término de traslado para alegar de conclusión y al Ministerio Público para que rindiera concepto de fondo, si a bien lo consideraba⁵.

3.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

3.6.1. Parte demandante⁶

Reiteró los argumentos expuestos en su recurso de apelación.

3.6.2. Parte demandada⁷

En su escrito de alegatos solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, reiterando que no se configuró violación alguna al debido proceso de la sociedad demandante, ni hubo falsa motivación o desviación de poder con la expedición de los actos administrativos demandados.

3.6.3. Concepto del Ministerio Público

No rindió concepto.

IV. CONTROL DE LEGALIDAD

Revisado el expediente se observa que de conformidad con lo previsto en el artículo 207 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo-CPACA, en el desarrollo de las etapas procesales de esta primera instancia se ejerció control de legalidad de estas. Por ello y como en esta instancia no se observan vicios procesales que acarreen la nulidad del proceso o impidan proferir decisión de fondo, se procederá a dictar la respectiva sentencia.

V.- CONSIDERACIONES

5.1. Competencia

Es competente esta Corporación para conocer el presente proceso en segunda instancia, por disposición del artículo 153 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, que dispone que los Tribunales

⁵ Fl. 227.

⁶ Fl. 241 – 245.

⁷ Fl. 230 – 240.

Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

Administrativos conocen en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia por los jueces administrativos.

5.2. PROBLEMA JURÍDICO

En el caso bajo estudio, atendiendo al recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala considerar pertinente abordar como problema jurídico principal, el siguiente:

¿La entidad accionada vulneró el debido proceso de la sociedad contribuyente al no notificar en debida forma el requerimiento especial?

¿La DIAN se extralimitó en sus funciones al registrar un inmueble de propiedad de la sociedad demandante, que no estaba incluido en la resolución que autorizó el registro?

¿Era necesario que se vinculara a cada uno de los socios de MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN al procedimiento administrativo de determinación de tributos?

5.3. TESIS DE LA SALA

La Sala sostendrá como tesis que, no se vulneró el debido proceso de la sociedad demandante en el trámite de notificación del requerimiento especial, por cuanto, dicho acto fue enviado por correo a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT, y al ser devuelto, procedía la publicación del correspondiente aviso en la página web de la entidad, como en efecto se hizo en este caso.

Por otro lado, se concluirá que no es cierto que la entidad demandada se haya extralimitado en sus funciones y haya incurrido en una desviación de poder al momento de realizar la diligencia de registro, ya que, lo que hicieron los funcionarios comisionados fue registrar el segundo piso del mismo inmueble objeto de la inspección, de manera que la diligencia de registro estuvo revestida de legalidad.

Finalmente, sustentará la Sala que se respetó el debido proceso de los socios de MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, en tanto tuvieron conocimiento de la liquidación oficial de revisión, acto de determinación de los tributos a cargo de la sociedad, y pudieron concurrir al proceso administrativo de manera voluntaria.

Por las anteriores razones, se confirmará la sentencia de primera instancia.

5.4. MARCO NORMATIVO Y JURISPRUDENCIAL



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

5.4.1. Trámite de notificación en procedimientos administrativos de determinación de impuestos

El Estatuto Tributario Nacional en su artículo 565 establece que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. A su vez, la citada norma explica que la notificación por correo de las actuaciones de la administración, en materia tributaria se practicará mediante entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.

De igual manera, señala la referida norma que cuando el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante no hubiere informado una dirección a la administración tributaria, la actuación administrativa correspondiente se podrá notificar a la que establezca la administración mediante verificación directa o mediante la utilización de guías telefónicas, directorios y en general de información oficial, comercial o bancaria. Cuando no haya sido posible establecer la dirección del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, por ninguno de los medios señalados, los actos de la administración le serán notificados por medio de publicación en un periódico de circulación nacional. Cuando la notificación se efectúe a una dirección distinta a la informada en el Registro Único Tributario, RUT, habrá lugar a corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

En lo referente a la notificación electrónica, explica el artículo 566-1 del mismo Estatuto que se trata de la forma de notificación que se surte de manera electrónica, a través de la cual la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales pone en conocimiento de los administrados los actos administrativos producidos por ese mismo medio; pero esta solamente se surtirá cuando los contribuyentes opten de manera preferente por esta forma de notificación, la cual se entenderá surtida en el momento en que se produzca el acuse de recibo en la dirección o sitio electrónico asignado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Por su parte, el artículo 567 dispone que, cuando la liquidación de impuestos se hubiere enviado a una dirección distinta de la registrada o de la posteriormente informada por el contribuyente habrá lugar a corregir el error en cualquier tiempo enviándola a la dirección correcta y que, en este último caso, los términos legales sólo comenzarán a correr a partir de la notificación hecha en debida forma.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

Finalmente, en lo concerniente a las notificaciones devueltas por el correo determina el artículo 568 del mismo Estatuto, que los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Sin embargo, advierte la norma que lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

Sobre el tema de la notificación de los actos administrativos de la administración tributaria, en sentencia del 5 de noviembre de 2020, sostuvo la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁸:

“(...) Se aprecia que los requerimientos especiales se pueden notificar de manera electrónica, personalmente, por la red oficial de correos o por cualquier empresa de servicio de mensajería especializada.

Tratándose de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto es deber del contribuyente o declarante registrar la información sobre su ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que el mismo reporte una dirección para efectos procesales. Y cuando el contribuyente actué a través de apoderado, las notificaciones deben realizarse a la dirección que dicho apoderado tenga registrada en el RUT, de conformidad con lo dispuesto en el citado parágrafo 2º del artículo 565 del ET”.

5.4.2. Facultades de registro de la DIAN

El artículo 779-1 del Estatuto Tributario, sobre las facultades de registro de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dispone:

“ARTICULO 779-1. FACULTADES DE REGISTRO. <Artículo adicionado por el artículo 2o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus

⁸ Radicado 73001-23-33-000-2017-00787-01, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

PARAGRAFO 1o. La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.

PARAGRAFO 2o. La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificado en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno".

A su vez, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha explicado los alcances de esa facultad de registro, en los siguientes términos⁹:

"(...) Como expresión de tales potestades, el legislador tributario facultó a la Administración para registrar las oficinas o establecimientos de los contribuyentes, responsables o terceros que posean los documentos contables de aquellos, para disponer de los mismos con su retención y aseguramiento, con el fin de conservar intacto su contenido y evitar que se maquille, altere, oculte o destruya. Se trata de una operación inmediata, instantánea y coercitiva, que se materializa en una búsqueda o, si se quiere, inspección física minuciosa, cuidadosa y diligente, en los sitios legalmente señalados, para encontrar todo tipo de material con alcance probatorio, que pudiera estar oculto, y realizar sobre él los estudios detallados y necesarios para el debido control de los tributos, su correcta fiscalización y la efectiva y eficiente recaudación de los mismos.

Desde ese punto de vista, el registro constituye un importantísimo instrumento de fiscalización para posibilitar cruces y confrontaciones oficiales con los que pueden detectarse las diferentes irregularidades o inexactitudes en que incurren los contribuyentes y/o declarantes a la hora de determinar la obligación tributaria sustancial, y medio idóneo para satisfacer el deber de cumplir con los cargos e inversiones del Estado.

⁹ Sentencia del 20 de noviembre de 2014, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, radicado 05001-23-31-000-2009-00091-01.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

*Lo dicho hasta aquí pone de presente el connatural perfil probatorio del registro, como espacio en el que pueden recolectarse todo tipo de pruebas que, en criterio de quien lo realiza, tengan plena relevancia para la investigación fiscal previamente avistada. **No existe ninguna restricción en cuanto al medio a utilizar, ni al individual criterio de utilidad que asista a la Administración.** De allí que el legislador lo haya incluido en la regulación de los diferentes medios probatorios tributarios, sin más condicionamientos expresos que su decreto mediante acto administrativo motivado, notificado en momento inmediatamente anterior al inicio de la diligencia y no recurrible, según se lee en la norma correspondiente, esto es, el artículo 779-1 del ET, adicionado por el artículo 2º de la Ley 383 de 1997 (...)*".

5.4.3. Responsabilidad solidaria en materia tributaria

El artículo 793 del Estatuto Tributario, sobre la responsabilidad solidaria para el pago del tributo, establece que responden con el contribuyente, entre otros:

"b. <Literal modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000, ver Notas de Vigencia. El texto original de este Literal es el siguiente:> Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.

c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;"

Por su parte, el artículo 794 del mismo Estatuto regula lo concerniente a la responsabilidad solidaria de los socios por los impuestos de la sociedad, así:

"ARTICULO 794. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LOS SOCIOS POR LOS IMPUESTOS DE LA SOCIEDAD. <Artículo modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000, ver Notas de Vigencia>

<Inciso 1o. modificado por el artículo 30 de la Ley 863 de 2003. El nuevo texto es el siguiente:> En todos los casos los socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, responderán solidariamente por los impuestos, actualización e intereses de la persona jurídica o ente colectivo sin personería jurídica de la cual sean miembros, socios, copartícipes, asociados, cooperados, comuneros y consorciados, a prorrata de sus aportes o participaciones en las mismas y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo período gravable".

En desarrollo de las anteriores normas, el Consejo de Estado ha considerado respecto de la vinculación del deudor solidario en el procedimiento de determinación del tributo, lo siguiente¹⁰:

"(...) Como puede verse, no existe norma expresa en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial al deudor solidario, ni que

¹⁰ Sentencia del 3 de mayo de 2018, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, radicado 41001-23-31-000-2006-00276-01.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

disponga vincularlo a la actuación descrita. Además, dentro de los conceptos de "contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante" no pueden considerarse incluidos los deudores solidarios o subsidiarios, pues se trata de categorías jurídicas distintas, por lo que no es posible entender, en estricto sentido y bajo una lectura literal de la norma, que el requerimiento deba ser notificado también a éstos.

(...)

Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, los deudores solidarios o subsidiarios, llamados por la ley a responder de obligaciones o deberes tributarios ajenos, deben tener la posibilidad de ejercer las garantías derivadas del derecho al debido proceso, **no solamente en el momento de ejecución coactiva de la obligación tributaria, sino, y especialmente, en el momento de su determinación.**

La responsabilidad solidaria en materia tributaria exige la determinación e individualización de las personas solidariamente obligadas en cada uno de los supuestos legales en que dicha solidaridad resulta exigible, así como las circunstancias de la solidaridad que les incumbe según lo prescrito por los artículos 793 y siguientes del Estatuto Tributario. **Es decir, dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria que culmina con la liquidación de revisión, la liquidación de aforo o la resolución de sanción, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad,** en cada uno de los supuestos de hecho a que se refieren los artículos 793 y siguientes del E.T., pues así lo exige la naturaleza misma de esta solidaridad legal.

Sólo de esta manera es posible que en todos los eventos anteriores, durante la etapa del cobro coactivo, la Administración libre un mandamiento de pago sobre la base de un título ejecutivo oponible, "determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor", como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo 828-1 del Estatuto Tributario. **La vinculación del deudor solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria es importante no solo porque el deudor solidario puede resultar obligado a satisfacer la obligación en virtud de la solidaridad, sino también porque su derecho** de defensa adquiere particularidades frente al del deudor principal, dado que, de acuerdo con el régimen de la solidaridad, el deudor solidario puede interponer no sólo las excepciones que emanan de la relación jurídica sustancial, sino también las que emanan de su condición particular.

En virtud del derecho a la igualdad se concluye, además, que la vinculación del deudor solidario al procedimiento de determinación es constitucionalmente inexcusable. En efecto, si se prescinde de la vinculación del deudor solidario, se le otorga un tratamiento distinto al que se le dispensa al deudor principal. Este último podrá contestar el requerimiento inicial, pedir pruebas, ser notificado de la liquidación oficial, interponer recursos contra ella en vía administrativa e incluso acudir ante la jurisdicción contenciosa a fin de discutir su validez; al paso que al deudor solidario sólo se le permitirá interponer excepciones contra el



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

mandamiento de pago, con las limitaciones propias que ha fijado la jurisprudencia en el proceso de ejecución coactiva”.

5.5. CASO CONCRETO

5.5.1. Hechos relevantes probados

5.5.1.1. La Directora Seccional de Impuestos de Cartagena expidió la Resolución No. 00017 del 15 de diciembre de 2011, en la que ordenó la práctica de la diligencia y el registro de que trata el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, al contribuyente MATERCON Y CIA S.E EN C, ubicado en la dirección: barrio Ternera Sector el Edén CR82 31-141 y Av. Pedro de Heredia 31-204. Lo anterior, con fundamento en el conocimiento que tuvo la División de Gestión de Fiscalización sobre el manejo irregular por parte de la sociedad demandante, tanto en lo contable, como en lo fiscal¹¹.

5.5.1.2. En la misma fecha se llevó a cabo la diligencia de registro, por parte de funcionarios de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena, en el curso de la cual se notificó al representante legal de Matercon la resolución que ordenó el registro¹². De lo consignado en el acta de inspección, se destaca:

“Se solicitó al representante legal permitir el acceso de los funcionarios al segundo piso que se encontraba cerrado con candado; este manifestó que el segundo piso lo tiene arrendado a un familiar y que no tiene llaves para abrirlo; se le explicó las facultades de la comisión para abrirla por su negativa; solicitó una espera para la presencia de su abogado, el cual nunca llegó; la comisión solicitó la presencia de un agente de la Policía Fiscal Aduanera con funciones de Policía judicial (...). La Comisión observó que personas estaban sustrayendo documentos que se encuentran en el segundo piso, los cuales fueron recuperados.

Con el fin de comprobar si el segundo piso sirve de habitación familiar, funcionarios comisionados observaron desde el exterior que no se encontraba habitada y posee un archivo. Se tomó la decisión de romper el candado de la puerta de acceso al segundo piso, en presencia del representante legal, contador, miembros de la POLFA; la Comisión ingresó al segundo piso en compañía de las personas anteriormente indicadas, encontramos lo siguiente:

- 1. No se encuentra habitada ni amoblada.*
- 2. Se observa que de acuerdo a las condiciones no es habitada desde hace tiempo.*

¹¹ Folios 119 - 121

¹² Folios 121 - 130.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

3. Se le solicitó al representante legal copia del contrato de arrendamiento, este manifestó que es verbal.

4. Se encontraron archivos de la sociedad Matercon y Cia S.en C, de los años 2011 y anteriores. Se tomaron registros fotográficos".

5.5.1.3. El 17 de octubre de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió el Requerimiento Especial 00623820120000091 de 17 de octubre de 2012¹³, por el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre del año gravable 2011, presentada por el contribuyente MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, NIT 890.403.145-9, presentada el 14 de septiembre de 2011, en los conceptos (2) ingresos brutos por operaciones gravadas, (33) total ingresos brutos recibidos durante el periodo, (34) total ingresos netos recibidos durante el periodo, (46) impuesto generado a la tarifa del 16%, (57) saldo a pagar del periodo fiscal.

5.5.1.4. De acuerdo con la información suministrada en el Formulario del Registro Único Tributario (RUT), el contribuyente MATERCON & CIA LTDA tenía registrada como dirección: CL 31 A 6 MZ 8 LT 13 P 2 AP 1¹⁴.

5.5.1.5. Para efectos de notificación, el acto administrativo fue enviado por correo a la dirección de MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN: CL 31 A 6 MZ 8 LT 13 P 2 AP 1¹⁵. De acuerdo con el informe rendido por la jefe del Grupo de Documentación de la Dirección de Impuestos de Cartagena, el requerimiento especial fue enviado por correo mediante mensajería expresa con planilla 3416 de fecha 18 de diciembre de 2012, que fue devuelta por la causal "Traslado/ No reside", y que posteriormente se efectuó la publicación según lo establecido en el artículo 588 del Estatuto Tributario¹⁶.

5.5.1.6. La Dirección Seccional de Impuestos de Cartagena expidió la Liquidación Oficial de Revisión por impuesto sobre las ventas No. 062412013000057, modificando la declaración privada del cuarto bimestre de 2011 presentada por el contribuyente Matercon S.A.S. en liquidación y estableciendo un nuevo valor a pagar de \$64.879.000¹⁷. En dicho administrativo se expuso, en lo relevante, lo siguiente.

"De la revisión de los documentos obtenidos en la diligencia de registro y la información contenida en la base de datos de la Administración, se pudo determinar que el contribuyente MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN tenía almacenadas un consecutivo de facturas debidamente autorizadas por las

¹³ Folios 80 - 89.

¹⁴ Folios 108 - 110. del expediente administrativo.

¹⁵ Folio 124 expediente administrativo.

¹⁶ Folios 587 - 591.

¹⁷ Folios 61 - 77.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

Resoluciones No. 06000045397 de agosto 20 de 2008, 0600000057087 de agosto 20 de 2010 y 0600000062361 de agosto 8 de 2011. Estas facturas estaban debidamente tipografiadas por la sociedad CENTRO GRÁFICO DE LA COSTA LTDA con NIT 806.004.425, el cual se encuentra debidamente inscrito en el Registro Único Tributario. De acuerdo a la normatividad imperante para los litógrafos, éste envió la información exógena donde reporta estas resoluciones, hallándose correspondencia en dicha información. Conforme a lo anterior, estas facturas cumplen con la normatividad tributaria".

5.5.1.7. Este acto administrativo fue notificado personalmente al apoderado de la sociedad contribuyente, el 8 de octubre de 2013¹⁸. De igual manera fueron enviados oficios con las liquidaciones oficial de revisión al liquidador de Matercon S.A.S. y a los señores Carlos Arturo Uribe Gómez, Catalina Uribe Percy y Camilo Andrés Uribe Díaz¹⁹

5.5.1.8. Contra la liquidación oficial de revisión la sociedad accionante interpuso recurso de reconsideración²⁰, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 0623622014000027 del 22 de octubre de 2014, confirmándola²¹ (fl. 31 - 41).

5.5.2. Análisis crítico de las pruebas frente al marco jurídico.

Aplicado el marco jurídico expuesto a los hechos relevantes probados, procede la Sala a dar respuesta a los problemas jurídicos planteados.

5.5.2.1. Sobre la notificación del requerimiento especial

En el presente asunto, la parte demandante considera que el requerimiento especial del 17 de octubre de 2012, no fue debidamente notificado a la sociedad contribuyente Matercon S.A.S. en liquidación.

Al respecto, cabe precisar que, para efectos de la notificación por correo de los actos administrativos expedidos en el procedimiento de determinación de tributos, como es el caso del requerimiento especial, el Estatuto Tributario establece que esta se materializa con el envío del acto objeto de notificación a la última dirección informada por el contribuyente en el RUT y en caso que sea devuelta por cualquier razón, procederá la notificación por aviso en el portal web de la DIAN.

En este caso está acreditado que el requerimiento especial fue enviado a la dirección CL 31 A 6 MZ 8 LT 13 P 2 AP 1, que coincide con la última dirección actualizada por el contribuyente en el RUT, como se consignó en el acápite de hechos relevantes, sin embargo, la misma fue devuelta por el correo. En ese

¹⁸ Folio 172 expediente administrativo.

¹⁹ Folios 188 - 197 expediente administrativo.

²⁰ Fl. 43 - 60.

²¹ Fl. 31 - 34.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

sentido, a la luz del artículo 568 del Estatuto Tributario ante la imposibilidad de la notificación por correo, era procedente la publicación del correspondiente aviso en la página web de la entidad, como en efecto se hizo en este caso.

En virtud de lo anterior, la Sala concluye que no le asiste razón a la parte demandante cuando afirma en su apelación que la DIAN debió adelantar todas las gestiones necesarias para realizar la notificación personal, pues se aclara, ello solo procede cuando el contribuyente no haya informado su dirección en el RUT, pero en este caso la DIAN envió por correo el requerimiento especial a la última dirección informada por Matercon S.A.S., sin embargo, fue devuelta por el correo, circunstancia ante la que era totalmente viable la notificación por aviso.

Así las cosas, no se evidencia en este caso que se haya vulnerado el debido proceso de la sociedad contribuyente, toda vez que, el trámite de notificación del requerimiento especial se hizo en consonancia con las normas del Estatuto Tributario que regulan la materia.

5.5.2.2. De las funciones de registro de la DIAN

Como se expuso en el marco normativo de esta providencia, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en el ejercicio de su función de fiscalización, cuenta con amplias facultades para detectar las irregularidades en que pueden incurrir los contribuyentes, como es el caso de registrar las oficinas o establecimientos de los contribuyentes, responsables o terceros que posean los documentos contables de aquellos, para disponer de los mismos con su retención y aseguramiento, con el fin de conservar intacto su contenido y evitar que se maquille, altere, oculte o destruya.

En el caso que se estudia, está demostrado que la Directora Seccional de Impuestos de Cartagena, a través de la Resolución 0017 del 15 de diciembre de 2011, ordenó la práctica de la diligencia y el registro de que trata el artículo 779-1 del Estatuto Tributario, en los inmuebles del contribuyente MATERCON Y CIA S.E EN C ubicados en las direcciones: barrio Ternera Sector el Edén CR82 31-141 y Av. Pedro de Heredia 31-204. Al momento de realizarse la diligencia, los funcionarios comisionados advirtieron que en el segundo piso del mismo inmueble se estaba presentando una situación irregular, ya que algunas personas estaban sustrayendo documentos, por lo que solicitaron al representante legal que les permitiera pasar a ese lugar, pero este se negó argumentando que era un apartamento para habitación que tenía arrendado.

En este punto, la Sala no evidencia que los funcionarios se hayan extralimitado en sus funciones, por el contrario, ordenado el registro del inmueble por parte de la funcionaria competente, en los términos del artículo 779 del Estatuto Tributario, lo que hicieron fue registrar el segundo piso del mismo inmueble, en el que efectivamente encontraron las pruebas de los movimientos irregulares en los que



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

había incurrido la sociedad demandante y que motivaron la liquidación oficial de revisión.

En tal virtud, la diligencia de registro estuvo revestida de legalidad en la medida que se trata de un espacio en que los funcionarios pueden recolectar todo tipo de pruebas que consideren relevantes para la investigación fiscal, sin que la norma imponga restricciones en cuanto a los medios que se deben utilizar, o al criterio de utilidad que se maneje, requiriéndose únicamente el requisito formal de la autorización por acto administrativo de la Directora Seccional de Impuestos, sin que fuera necesario que se indicara de forma expresa que esta cobijaba el segundo piso del inmueble, siempre que se tratara aquel, de propiedad de Matercon, y en el que estuvieran depositados los documentos contables de la sociedad, como sucedió en el caso concreto.

Por las anteriores razones, concluye la Sala que no son de recibo los argumentos expuestos por la parte demandante para tratar de desvirtuar la legalidad de la actuación realizada por la DIAN, toda vez que, no es cierto que la entidad demandada se haya extralimitado en sus funciones y haya incurrido en una desviación de poder al momento de realizar la diligencia de registro. Por lo tanto, coincide con el A quo en que no se presentó irregularidad alguna en torno a la diligencia de registro adelantada por la DIAN,

5.5.2.3. De la necesidad de vincular a los deudores solidarios en el procedimiento de determinación del tributo

En el presente caso, el proceso de determinación de tributos se inició contra la sociedad MATERCON S. en C., que en el curso de la actuación administrativa pasó a ser MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, que según la escritura pública aportada con la demanda²², tenía como socio gestor al señor CARLOS URIBE GÓMEZ y como socios comanditarios a CATALINA URIBE PERCY, CARLOS ANDRÉS URIBE DÍAZ, CAMILO ANDRÉS URIBE DÍAZ Y CAMILA URIBE DE LA ESPRIELLA.

En cuanto a la necesidad de vinculación de los socios al procedimiento de determinación del tributo, ha considerado el Consejo de Estado que, aunque no existe norma expresa en el Estatuto Tributario que ordene enviar copia del requerimiento especial al deudor solidario, ni que disponga vincularlo a la actuación, atendiendo al desarrollo jurisprudencial de esa corporación y de la Corte Constitucional, es necesario individualizar los terceros que resultan ser solidariamente responsables y las circunstancias de su responsabilidad, y en aras de garantizar su debido proceso, resulta importante la vinculación del deudor

²² Folios 90 - 103.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

solidario a la actuación administrativa que busca determinar la existencia de una obligación tributaria.

En el caso concreto, se observa que en el requerimiento especial No. 06238201200092 del 19 de octubre de 2012 solamente se dispuso la notificación al representante legal de la sociedad demandante, sin que hiciera alusión alguna a la vinculación de los socios como deudores solidarios; mientras que la liquidación oficial de revisión fue notificada al apoderado autorizado por el liquidador de la sociedad.

No obstante, está demostrado que la DIAN comunicó a los socios la existencia de la liquidación oficial de revisión, quienes tuvieron la oportunidad de ejercer su derecho de defensa e incluso algunos de ellos intervinieron²³ en el procedimiento administrativo presentando un incidente de nulidad, el cual fue resuelto por la entidad demandada.

De lo anterior se desprende que, aunque los socios en este caso no fueron formalmente vinculados al proceso de determinación del tributo como litisconsortes necesarios, como se cuestiona en la demanda y el recurso, la entidad demandada sí les puso en conocimiento el acto de liquidación oficial de revisión respecto del cual pudieron ejercer su derecho de defensa. De modo que, considera la Sala que se cumplió la finalidad indicada por la jurisprudencia, que consiste precisamente en que de manera previa a que se de inició al proceso administrativo de cobro coactivo, los socios en su condición de eventuales deudores solidarios tengan conocimiento de la obligación que, de acuerdo con el régimen de solidaridad, pueda resultar obligado a satisfacer.

En ese sentido, concluye la Sala respecto de este punto, que se respetó el debido proceso de los socios de MATERCON S.A.S. EN LIQUIDACIÓN, en tanto tuvieron conocimiento de la liquidación oficial de revisión, acto de determinación de los tributos a cargo de la sociedad, y pudieron concurrir al proceso administrativo de manera voluntaria. Por lo tanto, no se configuró ninguna actuación irregular que acarree la nulidad de los actos acusados.

Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia al no asistirle razón a la parte demandante en cuanto a los motivos de inconformidad expuestos en su recurso de apelación.

6. Condena en costas en segunda instancia

El artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo señala, que *“Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”*. A su vez,

²³ Folios 228 - 269 del expediente administrativo.



Rad. 13001-33-33-007-2015-00217-01

el artículo 365 del Código General del Proceso señala que se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación.

En los términos de los citados artículos, se condenará en costas de segunda instancia a la parte demandante, debido a que el recurso de apelación le resultó desfavorable.

En mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOLÍVAR** administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

VI.- FALLA

PRIMERO: Confirmar la sentencia de primera instancia por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Condenar a la parte demandante al pago de costas procesales en segunda instancia, según lo dispuesto en los artículos 365 y 366 del C.G.P., la cuales serán liquidadas de manera concentrada por el Juez de primera instancia.

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, remítase el expediente al juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Constancia: el proyecto de esta providencia fue estudiado y decidido en sesión virtual de la fecha.

LOS MAGISTRADOS,

DIGNA MARÍA GUERRA PICÓN

JOSÉ RAFAEL GUERRERO LEAL

MOISÉS DE JESÚS RODRÍGUEZ PÉREZ
Magistrado