



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE BOYACÁ
SALA DE DECISION No. 6

MAGISTRADO PONENTE: FÉLIX ALBERTO RODRÍGUEZ RIVEROS

Tunja,

12 JUL 2018

REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

DEMANDANTE: ANDREA GONZALEZ DÍAZ Y SOCIEDAD CFC S.A.

DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

PROCESOS

ACUMULADOS

Nos:

15001233300020160060400

15001233300020160067700

I. ASUNTO A RESOLVER

Procede la Sala de Decisión No. 6 de la Corporación a dictar sentencia para resolver las demandas que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, presentó la SOCIEDAD CFC S.A. y ANDREA GONZALEZ DÍAZ en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN.

II. ANTECEDENTES

2.1. Resumen de la demanda:

PRETENSIONES y HECHOS PROCESO RADICADO No. 2016- 0604

Las pretensiones se orientan a: **(1)** que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año

gravable 2011; **(2)** que se declare la nulidad de la Resolución 002512 de 06 de abril de 2016 mediante la cual se Resuelve un recurso de Reconsideración; **(3)** que se declare en firme la Declaración Privada del Impuesto sobre la Renta del año gravable 2011 presentada por el Contribuyente SOCIEDAD CFC S.A.; y **(4)** que se determine que la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ no debe responder de manera subsidiaria por las obligaciones de la sociedad CFC S.A. que representaba.

HECHOS:

Que la Sociedad C.F.C. presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2011, el día 02 de abril de 2012 con autoadhesivo No. 91000131999234 en el Formulario 1102600211097 liquidando un saldo total a favor de \$99.993.000.

Que el día 04 de junio de 2014 se profirió el requerimiento especial No. 262382014000012 en el que se desconocen costos de ventas, gastos operacionales y de administración, gastos operacionales de ventas, deducciones y además, se plantea una sanción por inexactitud, el cual fue notificado por correo certificado el día 07 de julio de 2014, siendo presentada respuesta a dicho requerimiento por parte de la Sociedad C.F.C. S.A., el día 06 de octubre de 2014, y proferida posteriormente liquidación oficial de revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015 por parte de la División de gestión de Liquidación, la que fue notificada por publicación en la página Web el 14 de marzo de 2015.

Que el 02 de marzo de 2015 la jefe de División de Gestión de Liquidación mediante oficio 126241-024 le informa a ANDREA GONZALEZ DÍAZ que se profirió liquidación oficial de revisión contra la sociedad que representaba, y que podía ejercer como Litis consorte facultativo y obtener copia del acto administrativo, previo la cancelación del importe.

Que el 07 de abril de 2015 la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ dio respuesta al oficio señalado en el numeral anterior, indicando que la sociedad C.F.C. S.A., que representa, cumplió con las obligaciones formales y que por tanto no se le puede endilgar responsabilidad como

Deudora Subsidiaria, y aclaró que no ejerce la representación legal de la sociedad desde el 18 de diciembre de 2014.

Que el 07 de abril de 2015 solicitó copia de la liquidación oficial de revisión proferida en contra de la Sociedad CFC S.A., con el fin de ejercer su derecho a la defensa, la que le fue negada mediante oficio 26241-036 de 16 de abril de 2015 por no ejercer en dicha fecha el cargo de Representante Legal de la referida Sociedad.

Que el día 08 de mayo de 2015 la Sociedad CFC S.A., interpuso recurso de reconsideración, el que fue admitido mediante auto No. 000355 de 17 de junio de 2015, y resuelto por Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016, notificada personalmente el 12 de abril de 2016.

PRETENSIONES PROCESO No. 2016- 00677

Las pretensiones se orientan a: **1)** Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005, por medio de la cual se modifica la Declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011; **2)** Declarar la nulidad de la Resolución 002512 de 06 de abril de 2016 mediante la cual se resuelve el recurso de Reconsideración confirmando la liquidación privada antes mencionada; **3)** Que se declare la firmeza de la declaración privada de renta presentada el 02 de abril de 2012 con el Autoadhesivo 91000131999234 en el formulario No. 1102600211097 y que fue corregida el 27 de abril de 2012; y **4)** Que se ordene la desvinculación de los deudores subsidiarios.

HECHOS

Adicional a los hechos narrados en el proceso radicado bajo el No. 2016-0604, se expuso los siguientes:

Que el 13 de junio de 2016 la representante legal de la sociedad elevó derecho de petición ante la DIAN, en el que solicitó se le informara si ya fue resuelto el recurso de reconsideración, y de ser así, como se notificó, dándose respuesta a tal petición por medio de oficio de 30 de junio de

2016 en el que se le informó que el 06 de abril de 2016 se resolvió el recurso, y que con el fin de notificarlo fue expedida citación, la que fue devuelta por correo el 19 de mayo de 2016 con la causal de "DESTINATARIO SE TRASLADO", razón por la que se procedió a citar al contribuyente al correo electrónico directorcontabilidad@pvcleo.com.co enviado el 20 de abril de 2016, para que compareciera dentro de los 10 días siguientes a ser notificado, término que asegura el demandante venció el 04 de mayo de 2016, procediéndose a su publicación por EDICTO a partir del 05 de mayo de 2016, debiendo ser desfijado, a su juicio el 19 de mayo de 2016, es decir, 11 días después de vencido el plazo para proferir y notificar el acto administrativo.

Que adicionalmente la DIAN le informó que los días 11 y 19 de febrero de 2016 inter rapidísimo se dirigió a la Calle 9 No. 5- 77 en Sabanagrande- a fin de notificar a la Sociedad C.F.C. S.A., de unos actos administrativos expedidos por la DIAN, los cuales fueron devueltos el día 12 de abril de 2016 por la causal de "DESTINATARIO SE TRASLADO", lo que asegura el demandante es que muy raro, debido a que en otras ocasiones fue notificado a esa misma dirección, y siempre fue atendido, como ocurrió con la notificación realizada el 01 de junio de 2016.

Que el 27 de mayo de 2016 se solicita por medio del derecho de petición a la DIAN informar si la sociedad C.F.C. S.A., autorizó que se realicen notificaciones judiciales a su correo electrónico, a lo que se le contestó por oficio de 13 de junio de 2016 que la DIAN no notifica actos administrativos por correo electrónico, pero que sí lo usa para comunicar a sus clientes diversos programas y situaciones diferentes a notificaciones.

Que el día 30 de junio de 2016 se elevó escritura pública ante la Notaría única del Círculo de Mosquera, del Silencio Administrativo Positivo, toda vez que el recurso de reconsideración no fue proferido y notificado efectivamente por la DIAN antes del 08 de mayo de 2016.

Que el 19 de julio de 2016 la DIAN negó la solicitud de declarar el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reconsideración interpuesto.

Que la DIAN toma como indicios, hechos que provienen de otros expedientes e investigaciones, de los cuales hace resúmenes en sus actas, pero no traslada dichas pruebas en su integridad al expediente que se adelantó con la Sociedad CFC S.A., a fin de permitir ejercer el derecho de defensa.

Que la DIAN pretende con actos administrativos de periodos posteriores al investigado desconocer costos y gastos al contribuyente del periodo 2011.

Que la DIAN vincula deudores subsidiarios, sin realizar el trámite completo previsto en el C.C.A.

2.2. Tesis de la parte demandada.

PROCESO RADICADO No. 2016- 0604

- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

El apoderado de la DIAN inicialmente precisó que existen dos tipos de obligaciones en materia tributaria, unas de orden sustancial y otras denominadas formales, en estas últimas no solamente se pretende dar alcance a la obligación sustancial, sino determinar con certeza el verdadero tributo a cancelar, esto es, la correcta formulación de la declaración de renta en la que se debe incluir los costos, gastos, ingresos ordinarios y extraordinarios y deducciones, de acuerdo con la realidad económica del contribuyente.

De acuerdo con lo anterior, señaló que al estar en cabeza del representante legal la obligación de presentar la declaración de renta, su incorrecta proposición deriva en el incumplimiento del deber formal, generándose el presupuesto legal de responsabilidad solidaria establecido en el artículo 573 del Estatuto Tributario, de acuerdo con ello, afirmó que la señora Andrea González Díaz es responsable en forma subsidiaria por la incorrecta declaración del impuesto a la renta que generó la Sociedad CFC S.A. en liquidación, durante el periodo gravable 2011, debido a que para

la fecha en que fue presentada fungía como representante legal de dicha sociedad.

De otra parte, en cuanto a la vulneración del derecho de defensa que alega la señora Andrea González Díaz al habersele negado la expedición de las copias del acto administrativo No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, indicó que tal negativa está fundamentada en lo previsto en el artículo 729 del E.T., norma que dispone que los expedientes de recursos sólo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado, legalmente constituido o abogados autorizados. Al respecto, aclaró que el derecho de defensa no se encuentra vulnerado por tal motivo, debido a que la señora Andrea González Díaz conocía a profundidad el proceso de determinación en contra de la sociedad que representó, y que conllevó a la DIAN a proferir la liquidación oficial de revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, por lo que aseguró que el no suministro de dicho documento no le impedía controvertir las pruebas que motivaron el rechazo de costos, y ejercer su derecho de defensa como Litis consorte facultativa por la responsabilidad subsidiaria que se le atribuía (fls. 174 a 192).

- SOCIEDAD C.F.C. S.A.

El apoderado de la sociedad señaló que a pesar que en la parte motiva de la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN aclaró que la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ no está siendo vinculada al proceso por no ser el momento oportuno, en la parte resolutive la vinculan como deudora solidaria, lo que a juicio del apoderado no es procedente, debido a que la señora Andrea González Díaz cumplió con la totalidad de las obligaciones formales y de fondo respecto de la declaración de renta del año 2011 (fls. 86 a 103).

PROCESO 2016- 0677- 00

- DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN

Adujo que la notificación de la Resolución No. 2512 de 06 de abril de 2015 por la cual se resolvió el recurso de reconsideración, se efectuó de conformidad con lo establecido en el artículo 565 del E.T., toda vez que se introdujo al correo del aviso de citación el día 08 de abril de 2016 (fl. 2472 anverso), y si se cuentan 10 días hábiles desde esta fecha, daría el 21 de abril de 2016, término máximo para que se surtiera la notificación personal, y al no poderse realizar esa forma de notificación, se procedió a fijar edicto el día 22 de abril de 2016 por el término de 10 días hábiles, que fenecieron el día 05 de mayo de 2016, evidenciándose que el "fallo" (sic) y la notificación se formularon en debida forma dentro del término perentorio de un año para resolver el recurso de reconsideración, el cual culminaba el 08 de mayo de 2016. Adicionalmente, precisó que, contrario a lo manifestado por la demandante, la citación no es un acto administrativo definitivo, sino de trámite. Por lo anterior, aseguró que al haberse notificado adecuadamente el referido acto administrativo, no se puede predicar la configuración del silencio administrativo positivo.

De otra parte, en lo que respecta a la vinculación a deudores subsidiarios, indicó que la DIAN no buscó vincular a la señora Andrea González Díaz, ni a ningún otro representante legal de la Sociedad CFC S.A en liquidación, por el impuesto de renta 2011, pues la pretensión de la entidad con los oficios enviados a la señora González, los días el 18 de junio de 2014 y 02 de marzo de 2015, era informar de la expedición de ciertos actos administrativos, en los cuales se determinó el incumplimiento de deberes tributarios y por consiguiente se generó la figura de la subsidiariedad, la que se comunicó mediante los oficios referidos para que ejerciera el derecho de defensa de forma facultativa. Adicionalmente, precisó que el escrito No. 014277 de 07 de abril de 2015 suscrito por la señora Andrea González, fue un ejercicio libre y voluntario del derecho de defensa y contradicción, tendiente a demostrar su ausencia de responsabilidad en los hechos sancionatorios determinados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión correspondiente al año gravable 2011 proferida respecto a la Sociedad CFC S.A. en liquidación, manifestación que encontró respuesta en la Resolución No. 2512 de 06 de abril de 2015 por la cual se resolvió el recurso de reconsideración.

Finalmente, en lo que respecta a la presunta vulneración del principio de buena fe y del derecho al debido proceso, adujo que resulta válido para la DIAN valerse dentro del proceso tributario, de la prueba testimonial derivada de hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros relacionadas con las obligaciones tributarias del contribuyente, así como de la prueba indiciaria para determinar la incorrecta formulación de los deberes tributarios y rentísticos a cargo del contribuyente, la cual en el presente caso se obtuvo “de la verificación al contribuyente y los cruces hechos con los proveedores más representativos”, información exógena, declaraciones de los supuestos proveedores y de terceros, pruebas idóneas que permitieron inferir que las transacciones y operaciones realizadas en el año 2011 entre la sociedad CFC S.A. y los diferentes proveedores, no son reales, son simuladas por lo que debían ser rechazadas, a lo que procedió la DIAN, mediante proceso administrativo de fiscalización en el que garantizó el derecho al debido proceso, a la contradicción y a la buena fe, razones por las que los actos administrativos gozan de plena legalidad (fls. 152 a 170).

2.3 Alegatos de conclusión:

- SOCIEDAD C.F.C. S.A.

Señaló que la ausencia de prueba del recibo del aviso de citación en la dirección de notificación, constituye una irregularidad en el procedimiento para surtir la notificación personal del acto administrativo que resuelve el recurso de reconsideración, lo que lo hace ineficaz e inoponible. Por lo anterior, afirmó que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración debe entenderse surtida por conducta concluyente el 11 de agosto de 2004, fecha en que se obtuvo copia de la misma, y calenda en la que además, ya había operado el silencio administrativo positivo, por cuanto el plazo para decidir y notificar el recurso de reconsideración venció el 26 de julio de 2004 (fls. 247 a 250).

Por su parte, el apoderado de la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN-**, adicional a lo expuesto en la

contestación de la demanda, señaló que en el expediente administrativo se puede constatar y evidenciar que la SOCIEDAD CFC S.A. tuvo todas las oportunidades legales para aportar la documentación que diese credibilidad a los valores relacionados con los proveedores cuestionados, a sus operaciones y en general a todas las causas determinantes del valor establecido en la declaración de renta del año 2011, ejercicio que realizó al dar respuesta a los requerimientos de la entidad, cosa distinta es que los documentos allegados fueran inexactos e insuficientes para acreditar los valores planteados, siendo desestimados por la DIAN al ser inconducentes, impertinentes e inútiles.

Finalmente, indicó que el demandante registró provisiones por inversiones en su deducción rentística, sin que las mismas sean conceptos deducibles para el impuesto de renta (fls. 251 a 254).

Finalmente, la señora **ANDREA GONZALEZ DÍAZ**, además de reiterar lo expuesto en la demanda, señaló que si la DIAN consideraba que la declaración de renta por ella presentada no cumplía con los requisitos de forma, porqué razón no dio aplicación a lo dispuesto en el literal c del artículo 580 del E.T., el cual indica que en los casos en que las declaraciones no contengan los factores necesarios para identificar las bases gravables, las mismas deben tenerse por no presentadas. A su juicio la respuesta es porque la misma fue presentada con el cumplimiento de los requisitos exigidos, tomando como base la contabilidad que se llevó a cabo de acuerdo con los registros contables, siendo presentada además dentro del plazo fijado por el Gobierno Nacional, en el formulario indicado para tal fin, y en el lugar que correspondía, informando además su identificación, los factores y las firmas del declarante, así como del revisor fiscal, hechos que no fueron objetados por la DIAN (fl. 256).

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

PROCESO No. 2016- 0604- 00

El litigio se contrae a determinar lo siguiente:

Se encuentra legitimada la señora ANDREA GONZALEZ DÌAZ, en su calidad de ex representante legal de la Sociedad CFC S.A., para solicitar la nulidad total de los actos administrativos acusados a través de los cuales, por el primero, se profiere liquidación oficial de revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015 en el que se modifica la declaración privada de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011 por ella presentada, y adicionalmente se impone una sanción por inexactitud, y por el segundo, se resuelve recurso de reconsideración mediante Resolución No. 002512 proferida el 06 de abril de 2016.

De ser posible lo anterior, se ha de establecer si los actos administrativos acusados gozan o no de plena legalidad al haber impuesto a la demandante, sin haberla vinculado al proceso administrativo, la obligación de responder de manera subsidiaria por las obligaciones de la Sociedad CFC S.A.

Adicionalmente se deberá establecer si la demandante debe responder de manera subsidiaria por las obligaciones de la Sociedad SFC S.A. ante la violación de derecho de defensa que manifiesta.

PROCESO RAD. No. 2016- 0677- 00

El litigio se contrae a determinar lo siguiente:

¿El procedimiento administrativo tributario adelantado por la DIAN, previo a expedir la Liquidación Oficial de Revisión- concepto- RENTA No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015 y la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 por la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial, fue adelantado con las formalidades legales y dando prevalencia al debido

proceso y al derecho de defensa del contribuyente SOCIEDAD C.F.C. S.A.?

¿La Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 por la cual se decide el recurso de reconsideración interpuesto contra la citada liquidación oficial, se notificó al contribuyente dentro del término previsto en el artículo 565 del Estatuto Tributario?

¿Para desconocer costos de ventas, es necesario que previamente se efectúe la declaratoria de proveedor ficticio y su publicación?

¿Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud cuando los conceptos de compras e impuestos descontables del impuesto de RENTA, resultan ser inexactos?

Para desatar los problemas planteados, la Sala abordará los siguientes aspectos: **(i)** De la legitimación en la causa por activa de la señora Andrea Gonzales Díaz en su calidad de ex representante legal de la sociedad CFC S.A., para demandar los actos administrativos acusados en la presente Litis; **ii)** De la responsabilidad subsidiaria del Representante Legal con respecto a la declaración de renta por él presentada; **iii)** Del debido proceso administrativo y la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación oficial del tributo; **iv)** De la notificación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración y configuración del silencio administrativo positivo; **v)** Del debido proceso administrativo tributario adelantado por la DIAN- frente a la declaración de renta del 1º periodo gravable del año 2011 presentado por el contribuyente SOCIEDAD CFC S.A. EN LIQUIDACIÓN; **vi)** De la circulación de los títulos valores- cheques y la buena fe; **vii)** De la sanción como proveedor ficticio de los proveedores de la sociedad demandante como prueba de la inexistencia de las transacciones; **viii)** De la violación al debido proceso por ausencia de traslado de pruebas practicadas en otro expediente; **ix)** De la declaratoria de proveedor ficticio y su publicación.

3.1. De la legitimación en la causa por activa de la señora Andrea Gonzales Díaz en su calidad de ex representante legal de la sociedad CFC S.A., para demandar los actos administrativos acusados en la presente Litis.

Según el Consejo de Estado, la legitimación en la causa consiste en la calidad que tiene una persona para formular o contradecir las pretensiones de la demanda por cuanto es sujeto de la relación jurídica sustancial. También se puede definir como la posibilidad que tiene la parte demandante de reclamar el derecho invocado en la demanda – legitimación por activa-y de hacerlo frente a quien fue demandado – legitimación por pasiva-, por haber sido parte de la relación material que dio lugar al litigio¹.

Aunado a lo anterior, la Sección Segunda del Consejo de Estado², ha distinguido entre legitimación de hecho y legitimación material en la causa, lo que se explica en los siguientes términos:

*"... Así mismo, ha diferenciado entre la legitimación de hecho y la legitimación material en la causa, siendo la legitimación en la causa de hecho la relación procesal existente entre demandante legitimado en la causa de hecho por activa y demandado legitimado en la causa de hecho por pasiva y nacida con la presentación de la demanda y con la notificación del auto admisorio de la misma quien asumirá la posición de demandado; dicha vertiente de la legitimación procesal se traduce en facultar a los sujetos litigiosos para intervenir en el trámite del plenario y para ejercer sus derechos de defensa y de contradicción; **la legitimación material, en cambio, supone la conexión entre las partes y los hechos constitutivos del litigio, ora porque resultaron perjudicadas, ora porque dieron lugar a la producción del daño.** En un sujeto procesal que se encuentra legitimado de hecho en la causa no necesariamente concurrirá, al mismo tiempo, legitimación material, **pues ésta solamente es predicable de quienes participaron realmente en los hechos que han dado lugar a la instauración de la demanda o, en general, de los titulares de las correspondientes relaciones jurídicas sustanciales; por consiguiente, el análisis sobre la legitimación material en la causa se contrae a dilucidar si existe, o no, relación real de la parte demandada o de la demandante con la pretensión que ésta fórmula o la defensa que aquella realiza, pues la existencia de tal relación constituye condición anterior y necesaria para dictar***

¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda –Subsección A- C.P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren. Sentencia del 6 de agosto de 2012. Radicado Radicación número: 11001-03-15-000-2012-01063-00(AC).

² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda. C.P. Gustavo Eduardo Gómez Aranguren. Sentencia del 25 de marzo de 2010. Exp 1278-08.

sentencia de mérito favorable a una o a otra...." "Negrilla y resaltado de la Sala".

En tal sentido, ha de colegirse que la legitimación en la causa no es un presupuesto procesal, toda vez que no afecta el procedimiento sino la relación jurídico material existente entre el demandante y el demandado³, por consiguiente, dicha legitimación, que es un presupuesto material para la sentencia de fondo, consiste, desde el punto de vista del demandante, en que exista identidad entre quien alega la pretensión y quien, de acuerdo con el derecho sustancial, tiene la titularidad del derecho que invoca y, desde el punto de vista del demandado, en que este sea la persona que conforme al derecho sustancial pueda discutir válidamente las pretensiones de la demanda.

En el sub judice se ha de establecer si la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ está legitimada en la causa por activa para demandar los actos administrativos a través de los cuales, por el primero se profiere liquidación oficial de revisión del impuesto de renta del año gravable 2011 en contra de la Sociedad CFC S.A, en el sentido de modificar la liquidación privada presentada por la señora González en su calidad de ex Representante Legal de la misma, y por el segundo, se confirma tal determinación al resolverse el recurso de reconsideración, resolución en la que además se dispuso que fungía como deudora subsidiaria de la Sociedad que representaba.

Para desatar tal interrogante, considera la Sala procedente traer a colación sentencia proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia proferida el 25 de abril de 2018 en la que se analizó si SEGUROS DEL ESTADO estaba legitimado por activa para demandar las Resoluciones por las cuales la DIAN le impuso a COEXFER LTDA, sanción por devolución y/o compensación improcedente, oportunidad en la que se concluyó que si se encontraba legitimado, bajo las siguientes consideraciones:

"En ese orden de ideas, conforme lo ha reiterado la Sala cuando son los actos del proceso sancionatorio los que son objeto de demanda y la devolución fue solicitada con garantía a favor del Estado, es procedente aceptar que el garante interponga

³Ibíd.

directamente la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, en este entendido **se encuentra que tiene legitimación por tener relación directa con el asunto objeto de debate** y aunque no es un requisito procesal, si constituye un presupuesto de la pretensión que se invoca para ser parte e intervenir en el proceso.

En este caso, se observa que la Compañía Seguros del Estado S.A. ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con la finalidad de controvertir los actos administrativos por los que la DIAN impuso una sanción por devolución improcedente a COEXFER LTDA. Además, la Administración Tributaria ordenó hacer efectiva la póliza de garantía No. 14-43-101000555 de 26 de agosto de 2009, expedida por la Compañía de Seguros del Estado S.A.²²

A partir de este momento, la Sala fija una posición frente a la legitimación en la causa que tienen las aseguradoras para demandar los actos que imponen al contribuyente sanción por devolución improcedente, pues dicha entidad es la que expide la correspondiente póliza que se anexa con la solicitud de devolución como garantía a favor de la Nación. Esta póliza garantiza el eventual reintegro al fisco de las sumas cuya devolución no sea procedente.

Así pues, cuando ocurre el "siniestro", que estaría constituido por la resolución que impone la sanción, es cuando surge el interés o legitimación en la causa de las compañías de seguros, en su calidad de garantes de conformidad con el artículo 860 del Estatuto Tributario, para actuar dentro del proceso que se surta ante la Administración Tributaria y/o demandar, ante la jurisdicción contencioso administrativa, los actos que ella expida²³.

Conviene precisar que, **la legitimación de la que goza el garante con responsabilidad solidaria**, que ha expedido la póliza para cubrir el riesgo que conlleva la devolución de un saldo a favor, de ejercer el derecho de defensa frente a los actos sancionatorios, **trae consigo que con su actuar puedan ser anulados total o parcialmente los actos sancionatorios, y con esto resulte modificada la situación del contribuyente sancionado, siendo posible que con las resultas de un proceso judicial sea beneficiado quien cometió el hecho sancionable contemplado en el artículo 670 del Estatuto Tributario, incluso sin haber participado en instancia alguna en defensa de sus intereses.**

En esas condiciones, es claro para la Sala la facultad que tienen las Aseguradoras para controvertir los actos sancionatorios, toda vez que en el caso de devoluciones con garantía, el acto que determina la responsabilidad del garante y la exigibilidad de la obligación a su cargo es la resolución que declara la improcedencia de la devolución y ordena el reintegro de conformidad con lo dispuesto en el artículo 670 del Estatuto Tributario⁴.

A juicio de la Sala la referida sentencia resulta aplicable para colegir que la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ tiene legitimación en la causa por activa para demandar los actos administrativos cuestionados en el

⁴Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 25 de abril de 2018, Consejero Ponente MILTON CHAVES GARCÍA, Rad. No.: 25000-23-37-000-2015-00295-01 (23289)

presente litigio, debido a que a través de los mismo se le atribuye **responsabilidad en calidad de deudora subsidiaria de la Sociedad contribuyente CFC S.A.** por haber fungido como representante legal de la misma para la fecha en que fue presentada por ella misma la declaración de renta del año gravable 2011, la cual fue modificada por la DIAN en los actos acusados por encontrar inconsistencias, por lo que fue impuesta sanción por inexactitud, a la que estaría la señora González en el deber de responder al haber sido catalogada como deudora subsidiaria, por consiguiente, tal hecho permite evidenciar que tiene legitimación por tener relación directa con el asunto objeto de debate.

3.2 De la responsabilidad subsidiaria de la Representante Legal con respecto a la declaración de renta por ella presentada.

En materia tributaria existe una obligación formal y una obligación sustancial. En tal sentido, el Consejo de Estado⁵ señaló que "la relación jurídico- tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal, que están destinados a suministrar los elementos con base en los cuales el Gobierno puede determinar los impuestos, para dar cumplimiento y desarrollo a las normas sustantivas."

Con base en lo anterior, la doctrina ha señalado que la obligación tributaria formal contiene deberes diferentes del de pagar el impuesto, pero tales deberes tienen existencia jurídica propia, con el propósito de buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación sustancial, así como la investigación, determinación y recaudación de los tributos.

De acuerdo con el artículo 55 del E.T., los contribuyentes pueden actuar ante la administración tributaria personalmente o por medio de sus representantes o apoderados. Concordante con ello, el artículo 571 ibídem, establece que los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los **deberes formales** señalados en la

⁵Auto de 20 de mayo de 1994, Expediente 5457

ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, entendiéndose como tales, entre otros "los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho (Art. 572 literal c.).

Entre las obligaciones formales se destacan, las siguientes:

- Presentar las declaraciones tributarias y hacerlo en debida forma⁶.
- Inscribirse en el Registro Único Tributario (RUT)⁷
- Informar su dirección y actividad económica y los cambios respectivos⁸.
- Enviar información propia y de terceros⁹.
- Facturar¹⁰, llevar contabilidad
- Informar el cese de actividades¹¹, entre otras.

En tal medida, dispone el artículo 573 *ídem*, que si los obligados al cumplimiento de los deberes formales de terceros omiten tal obligación, responderán subsidiariamente por las consecuencias que se derivan de su omisión. En el mismo sentido lo establece el artículo 798 *ejusdem*.

3.3 Del debido proceso administrativo y la necesidad de vincular al deudor solidario al proceso de determinación oficial del tributo.

Sea lo primero precisar que dentro del proceso administrativo de determinación oficial de impuestos o de imposición de sanciones, *antes* de la adopción de la decisión administrativa final, el contribuyente o responsable directo del pago del tributo ha tenido la ocasión de oponerse, pues se le ha dado la oportunidad de conocer el contenido del proyecto de declaración oficial o de resolución sanción y las razones por la cuales se piensa adoptar esa decisión administrativa, y también facultad de aducir pruebas. Posteriormente, el artículo 720 del Estatuto Tributario prescribe que contra las liquidaciones oficiales y resoluciones que impongan sanciones procede de manera general el

⁶Arts. 574, 576, 591, 589, 601 y 605 entre otros

⁷Artículos 55-1 y 555-2 del E.T..

⁸Art. 612 E.T.

⁹Arts. 631, 631-1 u 633

¹⁰Art. 615 E.T.

¹¹Art. 614 E.T.

recurso de reconsideración, que debe interponerse dentro de los dos meses siguientes a la notificación del acto, y en caso de que el contribuyente no interponga oportunamente los recursos por la vía gubernativa, el artículo 736 del Estatuto Tributario le permite solicitar la revocatoria directa dentro de los dos años contados a partir de la ejecutoria del correspondiente acto administrativo. Agotada la vía gubernativa, tales actos administrativos pueden ser demandados ante la jurisdicción contencioso administrativo.

Ahora, en lo que respecta a la vinculación de los deudores solidarios, es preciso señalar que el artículo 828- 1 del E.T., dispone que ésta se hará mediante la notificación del mandamiento de pago, el cual deberá librarse determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor y se notificará en la forma indicada en el artículo 826 del E.T.¹². Adicionalmente, dispone que los títulos ejecutivos contra el deudor principal lo serán contra los deudores solidarios y subsidiarios, sin que se requiera la constitución de títulos individuales¹³.

La Corte Constitucional al realizar el estudio de constitucionalidad del precitado artículo 828-1 del Decreto 624 de 1989 (Estatuto Tributario), mediante sentencia C-1201 de 09 de diciembre de 2003, señaló que no existe ninguna disposición dentro del Estatuto Tributario que de manera general ordene la vinculación del deudor solidario o subsidiario al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión, de liquidación de aforo, o resolución de sanción, excepto para los casos de la responsabilidad solidaria derivada de la complicidad para la evasión tributaria a que se refiere el artículo 795 del referido Estatuto¹⁴, que no es el caso objeto de estudio. Sin embargo, frente a los primero, dispuso que los deudores solidarios o subsidiarios llamados por la ley a responder de obligaciones

¹²Este aparte fue adicionado por la Ley 6° de 1992. Art. 83

¹³Este último aparte fue adicionado por la Ley 788 de 2009. Art. 9.

¹⁴Artículo 795. Solidaridad de las entidades no contribuyentes que sirvan de elemento de evasión. Cuando los no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios o los contribuyentes exentos de tal gravamen, sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, tanto la entidad no contribuyente o exenta, como los miembros de la junta o el consejo directivo y su representante legal, responden solidariamente con el tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que se deriven de la omisión."

Para este caso, la ley ordena que simultáneamente con la notificación del acto de determinación oficial o de aplicación de sanciones, la Administración tributaria notifique el pliego de cargos a las personas o entidades que hayan resultado comprometidas en esas conductas concediéndoles un mes para presentar sus descargos. Una vez vencido este término, la ley ordena dictar resolución mediante la cual se declare la calidad de deudor solidario, por los impuestos, sanciones, retenciones, anticipos y sanciones establecidos en las investigaciones, así como por los intereses que se generen hasta su cancelación. Sólo en este caso procede el recurso de reconsideración, únicamente para discutir la calidad de deudor solidario. (Estatuto Tributario. Art. 795 -1)-.

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, ello por el interés jurídico que personalmente le asiste.

Al respecto, la Corte señaló:

"Sin perjuicio del fundamento constitucional que pueda tener la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia tributaria, asunto que no es objeto de debate dentro del presente proceso, 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. En efecto, si bien la obligación tributaria surge ex lege, y la solidaridad usualmente se deriva también de la misma ley, la obligación tributaria debe ser determinada respecto de cada contribuyente a través de un proceso en el cual, como se dijo, se evidencia la ocurrencia del hecho gravado, es decir el supuesto de hecho generador de la obligación tributaria, se establece la dimensión económica del mismo o base gravable y se aplica la tarifa correspondiente. En este proceso, por el interés jurídico que personalmente le asiste, tiene derecho de intervenir en todas sus etapas el deudor solidario.

Además, 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 E.T. 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 "determinando individualmente el monto de la obligación del respectivo deudor", como lo ordena perentoriamente el inciso primero del artículo 828-1 del E.T. ahora bajo examen. Es decir los artículos 793 y siguientes exigen que, para que opere la responsabilidad solidaria, se demuestren los supuestos de hecho previstos en esas disposiciones.

Si lo anterior es así, es decir si antes de que se libere el mandamiento de pago es necesario determinar quiénes son los deudores solidarios y las circunstancias de su responsabilidad, a la actuación administrativa que culmina con esta determinación individual deben ser citados los que puedan resultar señalados como responsables solidarios. A ellos debe reconocérseles el derecho de responder requerimientos, presentar pruebas, presentar recursos e interponer excepciones, habida cuenta de que proceden no sólo las derivadas de la relación jurídica tributaria del principalmente obligado con el Estado, sino las personales propias del responsable subsidiario que puedan caber.

Ahora bien, el proceso de determinación de la obligación tributaria y de la responsabilidad solidaria que se adelanta inicialmente por la Administración y que posteriormente da origen al cobro coactivo culmina con una resolución de liquidación de revisión, liquidación de aforo o imposición de sanción. Estas, constituyen el título ejecutivo con base en el cual se profiere el mandamiento de pago dentro del proceso de ejecución coactiva. Nótese que no se trata de cualquier clase de título ejecutivo, sino de uno en el cual la obligación clara, expresa y exigible que en él se contiene es el resultado de un proceso que debe adelantarse con la vinculación e intervención de quien resulta ser solidariamente obligado. Pues, como se acaba de explicar, aunque la responsabilidad solidaria surge ex lege, la determinación de la misma exige del proceso comentado.

(....)

Si el proceso de determinación de la obligación tributaria tiene por objeto construir un título ejecutivo en el que conste de manera expresa, clara y exigible la responsabilidad tributaria del sujeto pasivo directamente obligado, dado que esa responsabilidad es la misma que le puede ser exigida al deudor solidario, éste último debe ser vinculado a tal proceso de determinación, de manera que el mismo título ejecutivo que de él resulta le pueda ser oponible posteriormente durante el trámite de la ejecución coactiva.

(....)

En tal virtud, dado que actualmente no existe en el Estatuto Tributario una norma expresa que señale que el deudor solidario debe ser vinculado al referido proceso, resulta forzoso concluir que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, ubicado en el capítulo referente a las actuaciones administrativas iniciadas de oficio, que prescribe que cuando de ellas se desprenda que hay particulares que puedan resultar afectados en forma directa, a ellos debe comunicarse la existencia de la actuación y el objeto de la misma.

(...)

Vinculado el deudor solidario al proceso de determinación de la obligación tributaria en la forma prescrita por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, el acto administrativo con el que este proceso finaliza, sea una liquidación oficial ejecutoriada o cualquier otro acto de la administración de impuestos debidamente ejecutoriado en el que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco, pueden serle oponibles en su calidad de título ejecutivo, así

como el mandamiento de pago proferido dentro del proceso de ejecución coactiva con fundamento en él.

Sobre este supuesto, es decir previa comunicación del inicio de la actuación administrativa al deudor solidario, no se hace necesario que se profiera un título ejecutivo independiente y adicional en contra él, sino que el título ejecutivo contra el deudor principal lo será igualmente contra el deudor solidario, como lo propone el inciso segundo del artículo 828-1, ahora acusado.

(...)

Simplemente la aplicación de esta norma permite que se integre adecuadamente el litis consorcio pasivo, dando oportunidad a los deudores solidarios de ejercer su derecho al debido proceso. Las reglas sobre competencia, términos procesales, medios de prueba, recursos, etc., siguen siendo los mismos. Es más, como lo señalan varios de los intervinientes, actualmente es aceptada tal posibilidad de intervención de los terceros responsables mediante la integración de un litis consorcio facultativo, sin que ello implique alteración de las normas de procedimiento vigentes. Por ello, la comunicación surtida en los términos del artículo 28 del C.C.A. no tiene el efecto de modificar las disposiciones procedimentales tributarias.

Se dirá, como lo hacen algunos de los intervinientes, que no está prohibido que el responsable solidario se constituya en litisconsorte facultativo, para que defienda sus intereses dentro del proceso tributario de determinación de obligaciones; empero, esta facultad no asegura en absoluto su derecho constitucional al debido proceso, ni las garantías de defensa y contradicción que personalmente le asisten. Por ello su vinculación personal resulta ineludible. El conocimiento oportuno de un proceso administrativo que puede vincular su responsabilidad y la posibilidad real de intervenir en él son derechos constitucionalmente protegidos, de manera que tal asunto no puede dejarse al garete, como lo propone la intervención del Ministerio de Hacienda, para quien "es claro que desde un comienzo, sobre todo tratándose de socios en donde el ente colectivo es el contribuyente o deudor principal, es muy probable que tengan (los deudores solidarios) conocimiento de las obligaciones tributarias de dicho ente"¹⁵.

Bajo dicho contexto normativo y jurisprudencial, colige la Sala que si bien es cierto que de acuerdo con lo previsto en el artículo 573 del E.T., los representantes legales de las sociedades están obligados a cumplir con las obligaciones formales a cargo de sus representados, dentro de las que está la de presentar las obligaciones tributarias y hacerlo en la debida forma, y con la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en caso de omitir tales obligaciones, deben responder subsidiariamente por las consecuencias que se derivan de su omisión,

¹⁵Corte Constitucional, Sentencia de 09 de diciembre de 2003, Magistrado Ponente: Dr. MARCO GERARDO MONROY CABRA, expediente D-4683

también lo es que al no encontrarse dentro del Estatuto Tributario ninguna disposición que ordene la vinculación del deudor solidario o subsidiario al proceso administrativo que termina con el acto administrativo contentivo de la liquidación oficial de revisión y/o con la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración, la Corte Constitucional ha dejado establecido que resulta aplicable lo dispuesto por el artículo 28 del Código Contencioso Administrativo, contenida actualmente, en el mismo sentido, en el artículo 37 del CPACA, que prescribe que cuando en una actuación administrativa de contenido particular y concreto se desprenda que terceras personas pueden resultar directamente afectadas por la decisión, se les comunicará la existencia de la actuación, el objeto de la misma, para que puedan constituirse como parte y hacer valer sus derechos, ello en las mismas condiciones procesales establecidas para el deudor principal, de manera que el título ejecutivo donde consta la obligación tributaria clara, expresa y exigible, le pueda ser oponible al deudor subsidiario durante el trámite de la ejecución coactiva, pues como lo precisó la Corte, no es necesario que se profiera un título ejecutivo independiente, sino que el título ejecutivo contra el deudor principal lo será igualmente contra el deudor solidario, como lo propone el inciso segundo del artículo 828-1.

Bajo dicho contexto, y al analizar el trámite administrativo que dio lugar a la expedición de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011 de la Sociedad CFC S.A., y la Resolución 002512 de 06 de abril de 2016 mediante la cual se Resuelve un recurso de Reconsideración, observa la Sala que mediante oficio No. 126241 de 02 de marzo de 2015 suscrito por la Jefe de División Gestión de Liquidación de la DIAN, se comunicó a la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ que fue proferida la referida liquidación oficial de revisión, y que en su calidad de deudor subsidiario puede ejercer el derecho de defensa y de contradicción, mediante la figura de Litis consorte facultativo y obtener copia del acto administrativo (fl. 47), llevando a cabo pronunciamiento al respecto la señora González, mediante memorial radicado el 07 de abril de 2015 en el que indicó que ejerce su derecho de defensa con fundamento en lo

dispuesto en el artículo 798 del E.T., y teniendo en cuenta que la Sociedad SI CUMPLIÓ con el deber formal de presentar declaración de renta del año 2011, no se le puede endilgar responsabilidad o subsidiariedad alguna (fl. 48).

Posteriormente, mediante oficio 26241 – 036 de 16 de abril de 2015 la Jefe de Gestión de Liquidación de la DIAN da respuesta a los memoriales radicados por la señora Andrea González Díaz con No. 014295 de 07 de abril de 2015 y No. 001752 de 13 de abril del mismo año, en los siguientes términos:

"De manera cordial me permito informarle que no es posible suministrarle fotocopia del acto administrativo No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, debido a que como usted misma nos lo indica en el oficio radicado con oficio radicado No. 014227 de abril 7 de 2015, desde el 18 de diciembre de 2014 no ejerce como Representante Legal de la Sociedad a quien se le emitió el acto administrativo.

Lo anterior, con base en el artículo 729 del Estatuto Tributario que determina "Los expedientes de recursos sólo podrán ser examinados por el contribuyente o su apoderado, legalmente constituido, o abogados autorizados mediante memorial presentado personalmente por el contribuyente" (fl. 49).

Posteriormente, el 06 de abril de 2016 fue proferida la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 por la cual se decide el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, en la que en su parte motiva se da respuesta al oficio por ella radicado bajo el No. 014277 de 07 de abril de 2015, así:

"(...)

Lo que indica que cuando una entidad, no cumple con sus deberes formales, los representantes legales de estos deben responder de manera subsidiaria, por tal incumplimiento, pues en últimas son los responsables del incumplimiento, pues son funciones propias de su labor, por tanto la responsabilidad subsidiaria de los representantes, es cuestión legal.

En este caso se advierte que si bien la contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011 en esta se determinó un saldo a favor al incluirse costos y deducciones de manera improcedente, derivando un saldo a favor que tampoco era procedente, luego incumplió con el deber

de cancelar el valor del impuesto que realmente le correspondía por esta vigencia fiscal.

Vale la pena señalar que la administración en ningún momento ha efectuado vinculación alguna a los representantes legales de la sociedad, pues conforme a lo anotado esto no se puede hacer en las etapas que se han surtido, sino que ello tiene lugar en el proceso de cobro de la obligación.

Se anota que el hecho que haya dejado de ejercer la representación legal en el 2014 no tiene implicaciones respecto de la responsabilidad subsidiaria en el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2011, en la que ejercía esta responsabilidad.” (fls. 44 anverso y 45).

En este orden de ideas, de acuerdo con las pruebas referidas, para la Sala resulta evidente la vulneración del debido proceso y el derecho de defensa de la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ, pues a pesar que mediante oficio No. 126241 de 02 de marzo de 2015 **se le comunicó que fue proferida la referida liquidación oficial de revisión, y que en su calidad de deudor subsidiario podía ejercer el derecho de defensa y de contradicción, mediante la figura de Litis consorte facultativo y obtener copia del acto administrativo**, al momento en que solicitó la copia del mismo, le fue negado con fundamento en que para la fecha de dicha solicitud no ejercía como Representante Legal de la SOCIEDAD CFC S.A., a quien se le emitió dicho acto, hecho que no le permitió ejercer su derecho de defensa en los mismos términos establecidos para el deudor principal, siendo eso lo correcto en garantía al derecho a la igualdad, tal como dispuso la Corte Constitucional en la sentencia de constitucionalidad referida en líneas precedentes.

Adicionalmente, dicho sea de paso que la advertencia realizada por la DIAN a la señora ANDREA GONZÁLES en el sentido de indicarle que en su calidad de deudor subsidiario podía ejercer el derecho de defensa y de contradicción, mediante la figura de **Litis consorte facultativo**, tal facultad, en palabras de la Corte Constitucional “no asegura en absoluto su derecho constitucional al debido proceso, ni las garantías de defensa y contradicción que personalmente le asisten. Por ello su vinculación personal resulta ineludible. El conocimiento oportuno de un proceso administrativo que puede vincular su responsabilidad y la posibilidad real de intervenir en él son derechos constitucionalmente protegidos.”

Aunado a ello, es menester precisar que no es de recibo el fundamento del apoderado, según el cual la señora ANDREA GONZÁLEZ DÍAZ ejerció su derecho de defensa al haber tenido la oportunidad de aportar y controvertir pruebas que demostraban la realidad de las operaciones señaladas en la declaración de renta, al momento de dar respuesta al requerimiento especial, pues una cosa es el ejercicio del derecho de defensa que realizó en representación de la sociedad CFC S.A., y otra al que tenía derecho en razón de su vinculación personal como responsable subsidiaria, y en defensa de sus intereses personales.

En consecuencia, bajo dichas consideraciones, se declarará la nulidad del numeral TERCERO de la parte resolutive de la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 por la cual se decidió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, por resultar violatorio del derecho al debido proceso, de defensa y de contradicción.

3.4 De la notificación de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración y configuración del silencio administrativo positivo.

La Sociedad demandante alegó que LA DIAN notificó irregularmente el acto que decidió el recurso de reconsideración, porque a pesar de haber enviado el aviso de citación a la dirección en la que siempre le habían efectuado fructuosamente las notificaciones, inexplicablemente fue devuelta con el argumento de cambio de domicilio, y porque posteriormente el día 20 de abril de 2016 fue enviado el aviso de citación mediante correo electrónico, venciendo el término de los 10 días siguientes, el día 04 de mayo de 2016, procediéndose a su publicación por EDICTO a partir del 05 de mayo de 2016, debiendo ser desfijado, a su juicio el 19 de mayo de 2016, fecha en que ya le había vencido el plazo a la DIAN para dar respuesta al recurso de reconsideración, teniendo en cuenta que el recurso fue interpuesto el 08 de mayo de 2015 y el año con el que contaba la DIAN para dar respuesta al referido recurso fenecía el 08 de mayo de 2016, razón por la que asegura que

operó el silencio administrativo positivo respecto de la decisión del recurso de reconsideración.

Pues bien, según los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario la DIAN tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, contado a partir de su interposición en debida forma. Si dentro del plazo en mención el recurso no se ha resuelto, debe entenderse fallado a favor del recurrente.

Por su parte, el inciso 2 del artículo 565 ibídem dispone que *"Las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente, o por edicto si el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, no compareciere dentro del término de los diez (10) días siguientes, contados **a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación**"*.

Es importante precisar que el envío del aviso de citación no puede entenderse como una notificación por correo del acto administrativo, pues es solo el medio que utiliza la Administración para que el interesado se acerque a las oficinas de impuestos para notificarse personalmente de la decisión del recurso¹⁶.

En consecuencia, los diez (10) días que tiene el administrado para notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, deben contarse **a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación**, como lo prevé el artículo 565 del Estatuto Tributario¹⁷. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora en aplicación del artículo 566 *ídem*.

Ahora, en relación con el silencio administrativo positivo, el Consejo de Estado ha señalado¹⁸ que se trata de un fenómeno en virtud del cual la

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA, Sentencia de 04 de marzo de 2010, Consejera ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Radicación número: 76001-23-31-000-2004-05247-01(16557) Entre otras, ver sentencias de 21 de febrero de 1992, exp. 3767, C.P. Dr. Guillermo Chaín Lizcano y de 3 de diciembre del 2009, expedientes 17111 y 17041, con ponencia de los doctores Martha Teresa Briceño de Valencia y William Giraldo Giraldo, respectivamente.

¹⁷ En sentencia C-929 de 2005 la Corte Constitucional declaró exequible la expresión *"contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación"* del artículo 565 del Estatuto Tributario. Lo anterior, porque con la introducción al correo del aviso de citación, no se entiende surtida la notificación personal, pues *"el aviso de citación [...], tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto, poniendo de presente los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 95-9 de la Carta Política"*.

¹⁸ Sentencia del 12 de noviembre de 2015, Exp. 20259, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

ley contempla que, en determinados casos, la falta de decisión de la Administración frente a peticiones o recursos elevados por los administrados, tiene un efecto que puede ser negativo o positivo. En el caso del silencio positivo, el acto presunto hace que el administrado vea satisfecha su pretensión como si la autoridad la hubiera resuelto de manera favorable, perdiendo la administración competencia para decidir la petición o recurso respectivos, y, en ese orden, el acto deviene en nulo¹⁷.

Así las cosas, el máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo¹⁹ ha precisado que “para que se configure el silencio positivo se deben cumplir tres requisitos: **i)** que la ley le haya dado a la Administración un plazo dentro del cual debe resolver la petición, recurso etc.; **ii)** que la ley contemple de manera expresa que el incumplimiento del plazo tiene efectos de silencio positivo; y **iii)** que la autoridad que estaba en la obligación de resolver, no lo haya hecho dentro del plazo legal. Respecto de este último requisito, se debe entender que dentro del plazo señalado no solo debe emitirse la decisión, sino notificarse en debida forma.”

Sobre esta figura procesal se observa que si bien la jurisprudencia ha señalado que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para promover la declaratoria del silencio administrativo positivo, aunque las decisiones que nieguen ese derecho pueden controvertirse ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo²⁹.

Así, bajo tales precisiones, y luego de analizar las pruebas obrantes en el plenario, considera la Sala que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN, notificó la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 por la cual se resuelve el recurso de reconsideración interpuesto por la representante legal de la SOCIEDAD CFC S.A., dentro del término establecido en el artículo 732 del E.T., esto es, dentro de un (1) año,

¹⁹ Sentencia de 13 de septiembre de 2017, Exp. 21514, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección CUARTA, Sentencia de 25 de abril de 2018, Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, Rad. No.: 73001-23-33-000-2014-00219-01 [21805]

contado a partir de su interposición, como se puede abstraer del siguiente recuento probatorio:

- La representante de la SOCIEDAD CFC S.A. interpuso recurso de reconsideración mediante escrito radicado ante la DIAN el 08 de mayo de 2015 (fl. 2433 a 2440 Cdrno anexos 1). **En el escrito informó como domicilio principal de la sociedad la Calle 9 No. 5- 77 de Sabanagrande (Atlántico).**

- El recurso de reconsideración fue decidido por Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 confirmando la liquidación oficial recurrida (folios 31 a 45).

- El 08 de abril de 2016 la DIAN envió por correo certificado "INTER RAPIDISIMO" **citación para notificación personal** del acto que decidió el recurso de reconsideración a la SOCIEDAD SCF S.A. EN LIQUIDACIÓN, representada por la señora GILMA PATRICIA SANCHEZ SANTOS, a la dirección Calle 9 5 77 de Sabanagrande (Atlantico), la cual fue devuelta al remitente el día 18 de abril de 2016 con la anotación de causal de devolución *"NO RESIDE/ CAMBIO DE DOMICILIO"*, y con la siguiente anotación *"CON LO ANTERIOR SE CONFIRMA QUE EL DESTINATARIO GILMA PATRICIA SANCHEZ SANTOS / SOCIEDAD SCF S.A EN LIQUIDACIÓN NO RECIBIÓ EL ENVIO POR EL CAUSAL DE NO RESIDE / CAMBIO DE DOMICILIO"* (fl. 80).

- En el Formulario de Registro Único Tributario (RUT) de la sociedad CFC S.A., expedido el **18 de enero de 2016**, aparece como dirección principal de la Sociedad CFC S.A., la Calle 9 No. 5 77 de Sabanagrande (Atlantico), dirección que coincide con la indicada en la citación para notificación personal que fue enviada por Inter rapidísimo el día 08 de abril de 2015 (fl. 79), así como las señaladas en los correos certificados enviados por la DIAN el día 05 de febrero de 2016 en el que se notificó del auto de archivo No. 022382016000069 de 26 de enero de 2016 respecto de la declaración de renta del 1º periodo del año gravable 2014 (fl. 67), el día 18 de febrero de 2015 en el que se notificó el auto de archivo No. 022382016000126 de 16 de febrero de 2016 respecto de la

declaración de ventas del 6° periodo del año gravable 2014 (fl. 75) y 26 de mayo de 2016 en el que se notificó del auto de requerimiento ordinario No. 2423822016000408 de 23 de mayo de 2016 respecto de la declaración de renta del 1° periodo del año 2013 (fl. 71), sin que en las constancias de envío aparezca que fue devuelto (fls. 68, 69, 72, 73, 76, y 77).

- Mediante "Informe Acto Administrativo" expedido por la Coordinadora de notificación de la DIAN, se deja consignado que la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 *"por la cual se resuelve un recurso de reconsideración"* fue notificado por Edicto fijado el 22 de abril de 2016 y desfijado el 05 de mayo de 2016, quedando ejecutoriado el 06 de mayo de 2016 (fl. 84).

Del análisis de las pruebas referidas, concluye la Sala que al haber sido radicado el recurso de reconsideración el **08 de mayo de 2015** el plazo máximo con que contaba la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para resolver y notificar el recurso de reconsideración vencía el **08 de mayo de 2016**, y como quiera que la citación para notificación personal fue enviada a la Sociedad CFC S.A., el **08 de abril de 2016** a la dirección que fue señalada en el recurso de reconsideración²⁰, la cual coincide con la registrada en el RUT²¹, y a la que con anterioridad y posterioridad a dicha calenda se efectuaron diversas notificaciones de actuaciones tributarias por parte de la DIAN²², sin que la representante legal de dicha sociedad haya informado sobre el cambio de domicilio de la sociedad que representa como es su deber conforme lo establece el artículo 612²³ del E.T. En consecuencia, considera la Sala que la citación de notificación fue enviada a la dirección correcta, por lo que los diez (10) días que tenía la sociedad para notificarse personalmente de la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, vencían el **22 de abril de 2016**, de manera que al no haberse hecho presente la

²⁰ Fl. 2433 de cuaderno de anexos No. 1

²¹ Fl. 79 proceso 2016- 0677-00

²² Fls. 66 a 77 proceso 2016- 0677-00

²³ Art. 612 - Deber de informar la Dirección.

Los obligados a declarar informarán su dirección y actividad económica en las declaraciones tributarias.

Cuando existiere cambio de dirección, el término para informarla será de tres (3) meses contados a partir del mismo, para lo cual se deberán utilizar los formatos especialmente diseñados para tal efecto por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Lo anterior se entiende sin perjuicio de la dirección para notificaciones a que hace referencia el artículo 563

representante de la SOCIEDAD CFC S.A a notificarse de la Resolución referida, lo procedente era notificar por edicto por el término de 10 días conforme lo establece el inciso 2° del artículo 565 del E.T.

En estos términos, y en vista de que en el informe de notificación suscrito por la Coordinadora de Notificaciones de la DIAN se dejó establecido que se procedió a notificar por Edicto **fijado el día 22 de abril de 2016** la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 "*por la cual se resuelve un recurso de reconsideración*", y **desfijado el 05 de mayo de 2016**, esto es, por el término de 10 días, para la Sala resulta evidente que la DIAN resolvió dentro del términos establecido en el artículo 732 del Estatuto Tributario, habida cuenta que el año a que dicha disposición refiere, fenecía el 08 de mayo de 2016, debido a que, como otrora se señaló, el recurso de reconsideración fue radicado el 08 de mayo de 2015.

Es importante precisar que no resulta posible, como lo pretende el apoderado de la sociedad demandante, que se contabilice el término de fijación del edicto, luego de los 10 días siguientes al envío de la citación para notificación personal que la Coordinación de Notificaciones de la DIAN envió el día 20 de abril de 2016 al correo electrónico indicado en el RUT del contribuyente, habida cuenta que, como se mencionó en líneas precedentes, la DIAN envió la citación para notificación personal a la dirección correcta, afirmación que se hace por las razones antes expuestas, por lo que lo procedente era contar los 10 días a partir de la introducción del correo del aviso, como lo hizo la entidad demandada, sin que la referida citación por correo electrónico tenga efecto alguno, pues aunque el artículo 566-1 del Estatuto Tributario regula la notificación electrónica, la misma sólo es procedente para efectos de notificar actos administrativos proferidos por la DIAN, pero no para enviar aviso de citación al contribuyente, actuación que no tiene la connotación de acto administrativo, en la medida que no crea, modifica ni extingue una situación jurídica particular, sino que tan sólo es un instrumento del que se vale la administración para poner en

conocimiento del contribuyente la existencia de una decisión relacionada con el recurso presentado²⁴.

3.5 Del debido proceso administrativo tributario adelantado por la DIAN- frente a la declaración de renta del 1º periodo gravable del año 2011 presentado por el contribuyente SOCIEDAD CFC S.A. EN LIQUIDACIÓN.

Indicó el apoderado de la Sociedad demandante que la DIAN toma como indicios, hechos que provienen de otros expedientes e investigaciones adelantados a algunos de sus proveedores, de los cuales hace resúmenes en sus actas, pero no traslada dichas pruebas en su integridad al expediente que se adelantó con la Sociedad CFC S.A. a fin de permitir ejercer el derecho de defensa, y adicionalmente, pretende con actos administrativos no definitivos y expedidos en otras investigaciones de algunos de sus proveedores adelantadas respecto de periodos posteriores al investigado, desconocer costos y gastos al contribuyente del periodo 2011.

De otra parte, precisó que está probado que la Sociedad CFC S.A., adquirió una materia prima que entro a sus instalaciones como consta en los tiquetes de báscula y el pago del transporte, y pagó con cheque a su proveedor y frente a lo que éste hizo con dicho cheque no es de resorte de la sociedad y tampoco invalida la operación, toda vez que los cheques son títulos valores de libre negociación.

Frente a los medios probatorios es importante señalar que el artículo 743 del Estatuto Tributario condiciona su idoneidad a las exigencias de las leyes tributarias, o las que regulan el hecho a demostrar y a falta de unas y otras, "al valor de convencimiento que pueda atribuírseles de acuerdo a las reglas de la sana crítica".

Ahora, en vista de que en el sub judice se controvierte la legalidad de la liquidación oficial de revisión y de la Resolución que resuelve el recurso de reconsideración interpuesto en su contra, en los que se impuso a la Sociedad CFC S.A., una sanción por inexactitud por considerar la DIAN

²⁴ En este sentido se pronunció la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 28 de agosto de 2013, Consejero Ponente Hugo Fernando Bastidas Barcenás, radicado No. 25000-23-27-000-2009-00111-01 (18415).

que en la declaración de renta del primer periodo del año gravable 2011 introdujo costos y deducciones improcedentes, es del caso señalar que el artículo 771-2 del E.T., tiene establecido como **medio probatorio idóneo²⁵ para demostrar los costos y deducciones en los impuesto sobre las ventas, las facturas o documentos equivalentes²⁶** tales como el tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, los cuales deben contener la correspondiente numeración y además, el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618²⁷ del Estatuto Tributario, esto es: *apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio; apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado; llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta; fecha de su expedición; descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados; y valor total de la operación.*

Frente al mencionado documento idóneo, la Corte Constitucional²⁸ explicó que la factura era un *mecanismo de control* de la evasión tributaria y una *prueba idónea*, para demostrar la existencia de los costos y gastos. Por lo tanto, para la Corte, la factura se exige para que la DIAN compruebe, por una parte, la veracidad de las transacciones económicas y, por otra, que esas transacciones se hayan realizado con el cumplimiento de las formalidades legales.

²⁵ "Corte Constitucional. Sentencia C-733 de 2003. "Ahora bien, para alcanzar el objetivo propuesto y evitar o al menos disminuir la evasión tributaria y el contrabando, el legislador emplea un mecanismo idóneo como es el requerimiento de la factura con ciertos requisitos, que si bien podría implicar alguna restricción a la libertad probatoria, estaría justificada por la consecución del fin anteriormente señalado, cuyo respaldo constitucional ya fue explicado."

²⁶ Art. 616-1. *Factura o documento equivalente.*

La factura de venta o documento equivalente se expedirá, en las operaciones que se realicen con comerciantes, importadores o prestadores de servicios o en las ventas a consumidores finales.

Son documentos equivalentes a la factura de venta: El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional.

Dentro de los seis meses siguientes a la vigencia de esta ley el Gobierno Nacional reglamentará la utilización de la factura electrónica.

²⁷ E.T. Artículo 618. Modificado por la Ley 488/98, art. 76.- Obligación de exigir factura o documento equivalente. A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan.

Según el artículo 615 ídem, para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales, o presten servicios inherentes a éstas, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

²⁸ Ibidem.

Concordante con lo anterior, el artículo 752 ibídem dispone que 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.

Ahora bien, es importante precisar que en lo que respecta a la carga de la prueba en materia tributaria, el Consejo de Estado ha expresado que le corresponde al contribuyente que alegue a su favor un hecho, demostrarlo²⁹, sin embargo, de acuerdo con lo previsto en el artículo 684³⁰ ídem, la Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados, entre otros aspectos relacionados con la determinación de los impuestos.

Dentro del uso de la facultad fiscalizadora atribuida a la Administración Tributaria, el Consejo de Estado ha sostenido en varias oportunidades que es posible acudir a la prueba trasladada respecto de las pruebas obtenidas al verificar un impuesto distinto al que se examina, siempre que el contribuyente hubiere conocido las pruebas en el proceso de origen³¹, sin que sea indispensable el requerimiento previo del contribuyente a fin de que pueda surtir el traslado probatorio, esto en concordancia con los principios de economía, celeridad y eficacia

²⁹Consejo de Estado, sentencia de 7 de abril de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 66001-23-31-000-2005-00798-01

³⁰Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.
- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
- e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
- f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

³¹ Sentencias del 9 de septiembre de 2004, expediente No. 13860 y, del 25 de junio de 2012, expediente No. 17844. En en mismo sentido se pronunció el Consejo de Estado, Sección Cuarta, C.P. Dra. Ligia López Díaz, Sentencia No 14559 del 22 de septiembre de 2005.

establecidos en el artículo 3º del Código Contencioso Administrativo³² que rigen la actuación de la Administración.

Bajo tales precisiones normativas y jurisprudenciales, procede la Sala a analizar el trámite administrativo sancionatorio adelantado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- DIAN respecto del impuesto de renta presentado por la Sociedad CFC S.A., correspondiente al 1º periodo del año gravable 2011, la cual dio lugar a la expedición de los actos administrativos acusados.

Al efecto, se encuentra probado que la DIAN en uso de su facultad investigativa y/o fiscalizadora, efectuó diversas actuaciones a fin de establecer la veracidad de las operaciones de compra señaladas por el contribuyente demandante en su declaración del impuesto de renta del 1º período del año 2011, tales como **i)** visitas de verificación tanto al contribuyente, como a los proveedores señalados en las facturas contables allegadas con su declaración, **ii)** análisis de confrontación de la información aportada por la sociedad contribuyente, **iii)** requerimientos a terceros con el fin de que informaran respecto de las operaciones económicas realizadas con la sociedad contribuyente; **iv)** verificación de los datos reportados por terceros en Sistema de Información Exógena, y **v)** análisis de actos administrativos expedidos dentro del trámite administrativo tributario adelantado a algunos de los proveedores reportados en la declaración presentada por la sociedad demandante, pruebas de las cuales abstrajo lo siguiente:

- Que al realizar seguimiento a los proveedores más representativos de la sociedad CFC S.A, se encontraron las siguientes inconsistencias:

³² "ARTICULO 3º del Código Contencioso Administrativo. PRINCIPIOS ORIENTADORES. Las actuaciones administrativas se desarrollarán con arreglo a los principios de economía, celeridad, eficacia, imparcialidad, publicidad y contradicción y, en general, conforme a las normas de esta parte primera.

En virtud del principio de economía, se tendrá en cuenta que las normas de procedimiento se utilicen para agilizar las decisiones, que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo y con la menor cantidad de gastos de quienes intervienen en ellos, que no se exijan más documentos y copias que los estrictamente necesarios, ni autenticaciones ni notas de presentación personal sino cuando la ley lo ordene en forma expresa.

En virtud del principio de celeridad, las autoridades tendrán el impulso oficioso de los procedimientos, suprimirán los trámites innecesarios, utilizarán formularios para actuaciones en serie cuando la naturaleza de ellas lo haga posible y sin que ello releve a las autoridades de la obligación de considerar todos los argumentos y pruebas de los interesados.

El retardo injustificado es causal de sanción disciplinaria, que se puede imponer de oficio o por queja del interesado, sin perjuicio de la responsabilidad que pueda corresponder al funcionario.

En virtud del principio de eficacia, se tendrá en cuenta que los procedimientos deben lograr su finalidad, removiendo de oficio los obstáculos puramente formales y evitando decisiones inhibitorias. Las nulidades que resulten de vicios de procedimiento podrán sanearse en cualquier tiempo de oficio o a petición del interesado.

IVAN RUBIANO Y CIA

- Tiene el RUT suspendido debido a que en verificaciones efectuadas por parte de la División de Gestión de Fiscalización de Bogotá se encontraron inconsistencias en la capacidad operativa e instalada, e inconsistencias en el RUT.
- Mediante Resolución Sanción No. 900.001 de enero 7 de 2014 fue sancionado por la Dirección de Impuestos de Bogotá como Proveedor Ficticio en los términos del artículo 671 del Estatuto Tributario, Entre las consideraciones tenidas en cuenta para esta sanción está el hecho de no poder establecer la existencia física de la sociedad y el no reporte y soporte de transacciones efectuadas con terceros.
- En testimonio rendido por el representante legal, a quien finalmente se ubicó, manifiesta no haber realizado este tipo de operaciones ni contar con soportes de sus operaciones.
- **La sociedad IVAN RUBIANO Y CIA no presentó declaración de renta por el año gravable 2011.**
- Los documentos presentados por CFC S.A que soportan la operación de compra presentan inconsistencias: **la cantidad facturada no coincide con los tiquetes de báscula presentados, las remesas de transporte están dirigidas a otra sociedad y el remitente no es el proveedor sino otra sociedad o persona.**
- Los cheques son girados a nombre del proveedor IVAN RUBIANO Y CIA pero no son cobrados por él sino por el señor William Sotomonte quien aparece enunciado en todos los manifiestos de carga.

MONCADA RIOS FARIDE

En la investigación adelantada a este proveedor la DIAN encontró las siguientes situaciones:

- Tiene el RUT suspendido debido a la devolución de actos administrativos por problemas en la dirección registrada que no permiten su ubicación y notificación.
- **Mediante Resolución Sanción No. 900.008 de septiembre 25 de 2013 fue sancionada por la Dirección Seccional de impuestos de Cúcuta como proveedor ficticio en los términos del artículo 671 del Estatuto Tributario.** Entre las consideraciones tenidas en cuenta para esta sanción está el hecho que **la contribuyente no tiene capacidad operativa y económica para efectuar operaciones de venta y no fue posible verificar ninguna transacción.**
- Del testimonio rendido por la contribuyente se extracta que no realizó el tipo de operaciones presentadas por el contribuyente (venta de compuestos de pvc sin plastificar) ya que según manifestó el negocio en el cual participó era la compraventa de chatarra.
- La actividad económica registrada en el RUT de la proveedora no coincide con los productos facturados y llevados como costo por la Sociedad CFC S.A.
- Los cheques son girados a nombre de la señora Moncada pero no son cobrados por ella sino por el señor William Sotomonte.

LOGISTICA MANANTIAL S.A.S

En la investigación adelantada a este proveedor la DIAN encontró las siguientes situaciones:

- Tiene el RUT suspendido debido a la devolución de actos administrativos por problemas en la dirección registrada que no permiten su ubicación y notificación.
- **Mediante Resolución Sanción No. 900.005 de septiembre 18 de 2013 fue sancionada por la Dirección Seccional de impuestos de Cúcuta como proveedor ficticio en los términos del artículo 671 del Estatuto Tributario. Entre las consideraciones tenidas en cuenta para esta sanción está el hecho de no poder verificar transacciones realizadas en el año 2011 y 2012.**
- Según el sistema de información de la DIAN se encuentra omiso en renta desde el año 2012.
- No fue posible ubicar a la sociedad en la dirección registrada en el RUT.
- Los cheques son girados a nombre del proveedor LOGISTICA MANATIAL S.A.S pero ninguno de estos son cobrados por él, la gran mayoría son cobrados por el señor William Sotomonte.

COMERCIALIZADORA 3 M MIMAMA E U NIT 900.232.658

En la investigación adelantada a este proveedor la DIAN encontró lo siguiente:

- El contribuyente CFC S.A registra en el año 2011 gastos por fletes y acarreos por valor de \$504.262.470 con COMERCIALIZADORA 3 M MIMAMA E U y una deuda por \$499.219.845.
- Revisado el sistema de información exógena y facturación de lo reportado por terceros COMERCIALIZADORA 3 M MIMAMA E U no reporta ningún tipo de información.
- Revisada la declaración de renta año gravable 2011 presentada por COMERCIALIZADORA 3 M MIMAMA E U, reporta en el renglón 34 cuentas por cobrar \$33.610.000 y en el renglón 45 total ingresos brutos \$225.000.000, valores que no guardan relación con los registrados por la sociedad CFC S.A
- Tiene el RUT suspendido debido a la devolución de actos administrativos por problemas en la dirección registrada que no permiten su ubicación y notificación

De las referidas pruebas, la DIAN arribo a las siguientes conclusiones:

- Las transacciones comerciales o económicas relacionadas reportadas por los contribuyentes no solo deben ser probadas a través de documentos tales como facturas de compra, facturas de venta y comprobantes y registros meramente contables, sino que las mismas realmente se hayan realizado, y admitan su comprobación con el tercero a quien se le atribuye la transacción, así como a la disposición del mismo para dar la información que de una u otra forma permita

confirmar lo registrado, contabilizado y/o solicitado en las declaraciones tributarias.

- Aclara que en ningún aparte del Requerimiento Especial se está planteando que el rechazo de los costos sea consecuencia directa de la suspensión del RUT de la sociedad IVAN RUBIANO Y CIA., sino que esta actuación sancionatoria hace parte del conjunto de indicios que llevan a concluir a la administración que se está ante un caso de simulación de operaciones de compra entre la sociedad proveedora y el contribuyente, lo que las hace inexistentes, sumado al hecho que los documentos aportados como pruebas por el contribuyente, si bien dan cuenta de movimientos de mercancías no tienen fuerza de convicción para demostrar las operaciones de compra si se realizaron, debido a que las mismas presentan inconsistencias y además existen situaciones y hechos que son indicios que llevan a considerar que los proveedores OPERADOR LOGISTICO TORRES OVALLOS E.U., IVAN RUBIANO Y CIA, LOGISTICA MANANTIAL S.A., MONCADA RIOS FARIDE y COMERCIALIZADORA 3 M MIMAMA E U no le efectuaron ventas al contribuyente.

En atención a los mencionados indicios es que la DIAN concluyó que las compras que dice haber efectuado el contribuyente a los proveedores relacionados en su declaración, son inexistentes, es decir, son operaciones simuladas, razón por la que en cumplimiento a lo establecido en los artículos 684 y 742 del E.T. procedió a rechazar costo de ventas por valor de \$2.910.205.000; Gastos Operacionales de ventas por valor de \$504.262.000; y gastos operacionales de administración por valor de \$480.856.000 (fls. 11 a 29).

En lo que respecta al indicio en materia tributaria, el Consejo de Estado ha expresado:

"(...)

Pues bien, en primer lugar, la Sala advierte que según el diccionario de la Real Academia Española el "indicio" es "el fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido" o también es "cantidad pequeñísima de algo, que no acaba de manifestarse como mensurable o significativo". Probatoriamente, el indicio responde al concepto de ser un hecho conocido del cual se

infiere lógicamente otro desconocido. A juicio de la doctrina, no se puede considerar que esta inferencia lógica forme parte de la prueba indiciaria, pues esta labor es propia de la crítica de cualquier medio probatorio³³.

El artículo 248 del Código de Procedimiento Civil dispone que para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso. Para la Sala, la necesidad de que exista un hecho probado como indicio, no significa que el hecho por inferir también lo esté o que lógicamente se dé como parte del indicio, pues no debe desconocerse que **el indicio es una prueba indirecta que requiere de una valoración de otros elementos probatorios o de examinar detenidamente los hechos para llegar al convencimiento de que el hecho indicado se dio o probó.** Por eso, como lo enseña la doctrina "el indicio es una prueba que necesita ser probada y, por lo tanto, si los medios empleados para este fin (testimonios, documentos,...) adolecen de nulidad o carecen de valor procesal por vicios en el procedimiento para su aducción, ordenación, admisión o práctica, el juez no podrá otorgarles mérito probatorio y, en consecuencia, el hecho indiciario le será procesalmente desconocido"³⁴. **Por lo tanto, una vez el hecho indiciario o inferido ha sido procesalmente y probatoriamente establecido por medios válidos e idóneos, el indicio es una prueba eficaz.**(...)³⁵ (Negrilla y subrayado fuera del texto).

Según la doctrinante Elizabeth Wittingham García, para que se pueda demostrar la figura de la simulación en materia tributaria, necesariamente debe acudir a la prueba indiciaria, así lo indicó:

"(...) En el procedimiento sancionatorio previsto en el artículo 671 del Estatuto Tributario, se consideran proveedores ficticios "aquellas personas que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes", **lo cual confirma que la figura de la simulación es igualmente ocurrente tratándose del tema tributario, para cuya demostración, necesariamente, debe acudir a la prueba indiciaria**, pues la simulación implica que desde el punto de vista formal, las operaciones son reales, dado que normalmente están respaldadas en documentos idóneos, pero en la realidad son inexistentes"³⁶. (Negrilla fuera de texto).

En este orden de ideas, de la jurisprudencia y la doctrina referenciada se abstrae que la prueba indiciaria es completamente procedente en materia tributaria, máxime cuando se trata de establecer una posible

³³ LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Dupré Editores 2ª edición 2008. Bogotá. Páginas 312 y 313.

³⁴ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, citado por LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo 3 Pruebas, Dupré Editores 2ª edición 2008. Bogotá. Página 313.

³⁵ Cfr. Consejo de Estado, sentencia de 25 de noviembre de 2010, Exp No. 25000-23-27-000-2007-00051-01 -16942, C.P. Dro. HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS.

³⁶ WITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, "Las Pruebas en el Proceso Tributario" segunda edición – editorial Temis.

simulación de ventas o prestación de servicios, ello siempre y cuando dichos indicios hayan sido obtenidos por medios válidos e idóneos, y además sean valorados en conjunto con los demás medios probatorios allegados.

Bajo dicho contexto y precisiones normativas y jurisprudenciales, procede la Sala a *abordar el estudio del rechazo de los costos por las transacciones con proveedores que la DIAN consideró como ficticios.*

Al efecto, sea lo primero señalar que el apoderado de la parte demandante sostiene que la DIAN no tuvo en cuenta que se aportaron facturas, tiquetes de báscula y recibos de entrega en la bodega.

Al respecto, se encuentra que en el expediente administrativo obran los siguientes documentos:

- ✓ Facturas expedidas por diferentes proveedores.
- ✓ Declaraciones de importación, documentos báscula digital, formatos ingresos materias primas y facturas expedidas por Logística Manantial (TOMO 11 cuaderno de anexos 1).

Encuentra la Sala que las facturas cumplen con los requisitos previstos en el artículo 617 del E.T., pues cada una de estas contiene la indicación de “factura de venta”, el nombre o razón social así como el NIT del vendedor, razón social y NIT del adquirente de los bienes; se distinguen con un sistema de numeración consecutiva, tienen fecha de expedición, descripción de los artículos vendidos, valor total de la operación, el nombre o razón social y NIT del impresor de las facturas.

Al examinar cada uno de estos documentos se concluye que **i)** las **cantidades** de productos comprados no coinciden con las de la declaración de importación, la báscula digital y el formato de ingreso de materia prima; **ii)** los tiquetes de báscula eran expedidos por Productos Alimenticios Bellini S.A. (fls. 110 y 145 Tomo 11 cuaderno de anexos 1). En tal medida, por la contradicción presentada en la cantidad y clase de productos facturados y los ingresados, se le restará credibilidad a las facturas, tiquetes de báscula así como los formatos de ingreso de materias primas. En consecuencia, las afirmaciones realizadas por la

sociedad demandante sobre la ausencia de valoración por parte de la DIAN de pruebas de las transacciones como facturas y recibos de básculas, no aportan un convencimiento a esta Sala en tanto estas presentan inconsistencias, y la demandante no realizó esfuerzo probatorio alguno que permitiera concluir lo contrario.

3.6 De la circulación de los títulos valores-cheques y la buena e

Mediante el artículo 26 de Ley 1430 de 2010, se adicionó al Estatuto Tributario el artículo 771-5 que consagra que para “efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, **cheques girados al primer beneficiario**, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.”. (Resaltado fuera de texto original)

De acuerdo con las pruebas obrantes en el plenario, se observa que en la copia de los cheques allegados que los mismos fueron expedidos con la expresión “**páguese únicamente al primer beneficiario**”, es decir que tenían una restricción para su negociabilidad, circunstancia que impedía a un tercero diferente del beneficiario exigir el pago. De ahí que el banco librado solo podía pagarlo al primer beneficiario, de conformidad con el artículo 715 del Código de Comercio, que prevé que “La negociabilidad de los cheques podrá limitarse insertando en ellos una cláusula que así lo indique”.

En consecuencia, **estos cheques solo podían ser pagados a** Ivan Rubiano C.Constructores SAS, Faride Moncada Ríos, y Logística Manantial S.A.S.

No obstante, en virtud del artículo 630 del Código de Comercio, las personas autorizadas para cambiar la forma de circulación del título valor son los **creadores del mismo**, es decir **CFC S.A.** En efecto, en

cada uno de los cheques se observa el levantamiento de la restricción y el endoso a terceras personas, circunstancia que en modo alguno constituye una violación a las reglas de circulación de los títulos valores.

Frente a este punto, la DIAN en la liquidación oficial de revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015 la DIAN expuso en síntesis, que todos los cheques fueron endosados, ninguno estuvo destinado al pago de los proveedores, y más del 50% de estos títulos fueron cobrados por William Sotomonte. Al respecto, es del caso precisar que la Corte Constitucional, ha considerado que el control ejercido sobre las actividades y negocios de los contribuyentes no puede en modo alguno constituirse en sinónimo de la mala fe, pues lo que se busca promover es una mejor gestión fiscal para el cumplimiento de los fines esenciales del Estado Social de Derecho³⁷.

No obstante lo anterior, es importante precisar que la DIAN no reprochó la negociación de los títulos valores girados a nombre de los proveedores, sino que las circunstancias de su negociación constituyen hechos indicadores de la ausencia de pago.

Por lo expuesto, no le asiste razón a la sociedad demandante cuando afirma que la DIAN no atendió las normas de circulación al rechazar los costos por el endoso de los títulos valores y presumió la mala fe.

3.7 De la sanción como proveedor ficticio de los proveedores de la sociedad demandante como prueba de la inexistencia de las transacciones.

El artículo 671 del E.T.³⁸ establece que a partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN, hubiere declarado como proveedor ficticio en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes, y que esta clasificación se levanta cinco (5) años después de haber sido efectuada.

³⁷ Sobre el particular, ver sentencia C-249 de 2013. M.P. Dra. María Victoria Calle Correa

³⁸ Con la reforma de la Ley 1819 de 2016 quedo eliminado la condición "a partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional"

De manera que una vez quede ejecutoriado el acto administrativo que declara que un proveedor es ficticio y sea publicada la decisión, no es posible reconocer la deducción por estos costos. Sin embargo, es criterio jurisprudencial consolidado del Consejo de Estado³⁹ que la sanción como proveedor ficticio **no constituye requisito previo para el desconocimiento de costos por inexistencia de operaciones comerciales**, en razón a que las normas que consagran su inadmisibilidad no condicionan el rechazo de tal declaración.

En el caso que convoca la atención de la Sala, el motivo que tuvo la administración para desestimar las compras discutidas, no fue la declaratoria de proveedores ficticios de los referidos proveedores, **sino la imposibilidad de verificar la veracidad de las transacciones comerciales a través de varios medios de prueba, circunstancia que** apreció como pruebas idóneas **indirectas** en los términos del artículo 743 del E.T., en tanto tienen una seria conexión con el hecho que trataba de probarse, y que analizadas en conjunto con los demás medios de convicción, le permitieron concluir la simulación de las compras.

3.8 De la violación al debido proceso por ausencia de traslado de pruebas practicadas en otro expediente

La Sala, al estudiar los 13 cuadernos que conforman el expediente relacionado con la investigación GO 2011 2012 0000292 contra CFC S.A., por la declaración de renta del primer periodo del año gravable 2011, así como los actos administrativos demandados, **no encuentra que la DIAN para desconocer los costos por las transacciones realizadas con los proveedores** respecto de IVÁN RUBIANO CIA, MONCADA RIOS FARIDE y LOGÍSTICA MANANTIAL, **acudiera a alguna prueba practicada en otro proceso**, pues para obtener la información relacionada lo hizo en uso de su facultad fiscalizadora, verificando los datos y registro que tiene la DIAN de los referidos proveedores, a fin de analizar el cruce de cuentas, por consiguiente, al no haberse llevado a

³⁹ Sobre el particular se puede consultar, entre otras, la sentencia de la Sección Cuarta sentencia proferida el 19 de mayo de 2016 con ponencia del consejero doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en el proceso radicado bajo el N° 15001-23-33-000-2013-00675-01(21185) promovido pro Efraín Aguilar Hernández contra la DIAN.

cabo la prueba trasladada ni proferido auto de traslado de pruebas, no era tampoco procedente poner en conocimiento las mismas a la sociedad demandante. En consecuencia, se debe desechar el argumento relacionado con la violación del derecho al debido proceso, y al derecho de contradicción.

No ocurre lo mismo frente a *la declaración rendida ante Notario Público por Moncada Ríos Faride* que cita la DIAN en la liquidación oficial de revisión (fl. 15 anverso), debido a que *esta declaración no fue aportada al expediente administrativo, solo fue objeto de una cita en el informe final, y la DIAN no profirió **auto de traslado de la misma**. De manera que constituye una irregularidad que la administradora de impuestos concluya a partir de dicha actuación que Moncada Ríos Faride "no tiene ni idea de la actividad comercial que tiene"*⁴⁰ con CFC S.A.

Sin embargo, esta irregularidad por sí sola no constituye un argumento que abra paso a la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados, pues esta prueba no fue la única que tuvo en cuenta la DIAN para desconocer los costos.

3.9 De la declaratoria de proveedor ficticio y su publicación

El artículo 671⁴¹ del Estatuto Tributario prevé una limitación a los costos y gastos por concepto de compras a proveedores ficticios, toda vez que prohíbe descontar del impuesto sobre las ventas las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos hubiere declarado como proveedor ficticio o insolvente, lo cual quiere decir que al aplicar la sanción de proveedor ficticio, el contribuyente que efectúe compras al mismo, no tiene derecho a descontar los impuestos pagados en el impuesto a las ventas.

⁴⁰ Folio 3639 cdno. 19

⁴¹ **Art. 671. Sanción de declaración de proveedor ficticio o insolvente.**

"A partir de la fecha de su publicación en un diario de amplia circulación nacional, no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes el administrador de impuestos nacionales respectivo, hubiere declarado como:

a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios, simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada....."

No obstante lo anterior, la declaración de proveedor ficticio que tiene como consecuencia la situación antes anotada, no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos y gastos declarados por el contribuyente, por cuanto las normas que consagran la admisibilidad o inadmisibilidad de esos factores, no condicionan el rechazo a dicha declaración. Así lo ha expresado el Consejo de Estado al señalar:

"(...) para la declaratoria de proveedor ficticio que tiene como consecuencia jurídica la limitación a los costos mencionada, como ya lo ha precisado la Sala en reiteradas oportunidades, no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos por concepto de compras, como lo pretende la apoderada judicial de la parte actora y lo acogió el Tribunal, por la sencilla razón de que las normas que consagran la admisibilidad de tales factores, entre otros, los artículos del Libro I capítulos II y V del mismo estatuto, en ninguna parte condicionan el eventual rechazo a dicha declaración; lo cual no significa, que esta declaración es sólo un motivo de rechazo, no el único, ya que además, da lugar al rechazo de los mismos, la omisión de los requisitos consagrados en el sistema normativo ordinario, y naturalmente, las inferencias o deducciones de los funcionarios fiscalizadores y liquidadores acerca de la realidad o materialidad de las operaciones o transacciones.

De este modo, en el rechazo de los costos por concepto de compras, generado en el presente caso, en la calificación de "simuladas o irreales" efectuada por la Administración, no era requisito previo la declaración de proveedor ficticio, como lo ha entendido la apoderada judicial de la demandante, pues se repite, la Ley no ha condicionado a tal trámite el rechazo de los costos, ni tal declaración en el presente caso fue la causa del mismo, razón por la cual la actuación acusada no trasgredió los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario, y tampoco el artículo 29 de la Constitución Política⁴². (...)" (negrilla y subrayado fuera del texto)

IV CONCLUSIÓN

De acuerdo con el material probatorio analizado en los títulos anteriores, se infiere que **i)** las inconsistencias encontradas entre los valores declarados por costos y ventas y las facturas allegadas por la sociedad para demostrar deducción de costos y ventas, **ii)** los hallazgos encontrados por la DIAN en las visitas y entrevistas realizadas a los proveedores relacionados por la actora, **ii)** el indicio relacionado con la suspensión del RUT de los referidos proveedores como consecuencia de

⁴² Cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 19 de marzo de 1999. Radicado No. 76001-23-25-000-21790-01-9154, C.P. Julio E. Correa Restrepo.

las inconsistencias evidenciadas en la capacidad operativa e instalada y en la direcciones registradas que imposibilitaban su ubicación y notificación, y **iv)** la ausencia de medios de convicción sobre el pago de las obligaciones que refiere la SOCIEDAD CFC S.A., en su declaración, a pesar que la administración tributaria puso en conocimiento de la Sociedad CFC S.A. las inconsistencias presentadas con los proveedores, son los que dan lugar a desconocer los costos y ventas relacionados en la declaración de renta de 1º periodo del año gravable 2017, tal como lo estableció la DIAN en los actos administrativos acusados.

4. 1 De la sanción por inexactitud cuando los conceptos de compras e impuestos descontables del impuesto de IVA, resultan ser inexactos

Según el artículo 647 del Estatuto Tributario, **constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias,** entre otros, **la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes,** y, en general, **la utilización en las declaraciones tributarias,** o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, **de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.**

En esa medida, y como quiera que la carga de la prueba en materia tributaria está en cabeza del contribuyente⁴³, es a éste a quién le corresponde demostrar a la DIAN, que los soportes de las compras e impuestos descontables tenían existencia real y, además cumplían con los requisitos de ley para ser eficaces. Sin embargo, según lo dicho por el Máximo Órgano de lo Contencioso Administrativo, el hecho de no existir prueba de la existencia o inexistencia de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, es suficiente para proceder a la imposición de la sanción por inexactitud. Así lo expresó:

⁴³Consejo de Estado. sentencia de 7 de abril de 2011, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, expediente No. 66001-23-31-000-2005-00798-01
"en materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar"

"Sobre el alcance de esta disposición (refiriéndose al artículo 647 del E.T.), la Sección venía sosteniendo de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción⁴⁴. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor⁴⁵.

Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

(...)

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión "datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados" contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

"Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera"⁴⁶.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales⁴⁷."

Recientemente la Sala en sentencia de 24 de marzo de 2011⁴⁸, hizo las siguientes precisiones:

"(...)

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aun existiendo, no se probaron; o porque, aún

⁴⁴ Sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortiz y del 12 de mayo de 2010, exp. 16810, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁵ Sentencias del 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16663 y del 29 de abril de 2010, exp. 16886, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁶ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa

⁴⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 05 de mayo de 2011, CONSEJERO PONENTE: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS, Radicación: 47001-23-31-000-2002-00306-01-17306

⁴⁸ Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva).(negrilla fuera del texto).

Así las cosas, al no encontrarse demostrada en el sub judice la realidad de las operaciones comerciales con los proveedores relacionados por la SOCIEDAD CFC S.A. en su declaración de renta del primer periodo del año gravable 2011, la sanción por inexactitud es procedente toda vez que el incluir en las declaraciones de renta costos inexistentes, constituye una conducta sancionable, pero no en el porcentaje establecido en la parte final del inciso tercero del artículo 647 del Estatuto Tributario (160%), sino en un **cien por ciento (100%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, de conformidad con lo establecido en los artículos 287⁴⁹ y 288⁵⁰ de la Ley

⁴⁹ ARTÍCULO 287. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar

PARÁGRAFO 1º. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto

PARÁGRAFO 2º. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos

⁵⁰ ARTÍCULO 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

1819 de 2016, y en aplicación de oficio del principio de favorabilidad contemplado en el parágrafo 5° del artículo 282⁵¹ de la Ley 1819 de 2016, según el cual, se aplica el régimen sancionatorio favorable **aun cuando sea posterior.**

Frente a la aplicación de oficio del principio de favorabilidad contemplado en el parágrafo 5° del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, la Sección Cuarta del Consejo de Estado, con ponencia de la Consejera doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, en sentencia proferida el 9 de marzo de 2017, en el proceso radicado bajo el N° 05001-23-31-000-2007-00272-01 (19823) promovido por CONIX S.A. contra la DIAN, expuso al referirse a la sanción de inexactitud, lo siguiente:

"(...) Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria⁵².

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido: (...)

*Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, **procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.***

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anularán parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó. (Resaltado fuera de texto original)

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

⁵¹ ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

(...)

PARÁGRAFO 5°. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

⁵² Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

"Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. [...] Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

Igualmente, en sentencia proferida el 20 de febrero de 2017 con ponencia del Consejero doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez en el proceso radicado bajo el número 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089), actor Oscar Enrique Pérez Sánchez y demandado DIAN, dijo:

"4.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

4.2. En la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas, como se confirmó en el análisis antes efectuado.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte, y en tanto la Administración demostró con pruebas directas que las cifras declaradas por el contribuyente no eran reales.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

4.3. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁵³, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que "el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior".

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁵⁴, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a

⁵³ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁵⁴ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.4. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados."

Bajo dicho contexto, y como quiera que en este caso la DIAN liquidó la sanción por inexactitud con el 160%, en aplicación del principio de favorabilidad se acudirá a la nueva legislación contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 para reducirla al 100%⁵⁵, tomando como base las cuantías establecidas en la liquidación oficial de revisión No. 262412015000005 para determinar la sanción de inexactitud (fl. 28 anverso), así:

Total a pagar propuesto	\$1.275.268.000
Saldo a favor declarado	\$99.993.000
Subtotal	\$1.175.275.000
Porcentaje sanción por inexactitud	100%
Total sanción por inexactitud propuesta	\$1.175.275.000

En estos términos, concluye la Sala que si bien existen indicios que dan lugar a desconocer los costos y ventas relacionados en la declaración de renta de 1º periodo del año gravable 2011, y que por consiguiente es procedente la sanción por inexactitud, se hace necesario declarar la nulidad parcial de los actos administrativos acusados en el sentido de que en aplicación del principio de favorabilidad previsto en el parágrafo 5º del artículo 282⁵⁶ de la Ley 1819 de 2016, la sanción por inexactitud **sea reducida** a la suma total de \$1.175.275.000, valor que equivale al **cien por ciento (100%)** de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

⁵⁵ Folio28 cuaderno principal

⁵⁶ ARTÍCULO 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.
(...)
PARÁGRAFO 5º. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.

IV COSTAS.

La Sala condenará en costas en primera instancia a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso, y por encontrarse causadas. Corresponderá a la Secretaría de este Tribunal que conoció el presente asunto en primera instancia, la liquidación de las costas y de las agencias en derecho, de acuerdo a lo previsto en el inciso primero del artículo 366 del C.G.P.

V. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala de decisión No. 6 del Tribunal Administrativo de Boyacá, Administrando Justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley.

RESUELVE:

PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 262412015000005 de 23 de febrero de 2015, así como de la de la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 *"por la cual se decide un recurso de reconsideración"*, en lo que respecta al valor establecido por concepto de sanción por inexactitud, para en su lugar disponer que el valor correspondiente por tal concepto es la suma de \$1.175.275.000, por las razones expuestas en la parte motiva de ésta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD DEL ARTÍCULO TERCERO de la parte resolutive de la Resolución No. 002512 de 06 de abril de 2016 *"por la cual se decide un recurso de reconsideración"*, en el que se determinó a la señora ANDREA GONZALEZ DÍAZ como deudora subsidiaria de la Sociedad CFC S.A en liquidación, por las razones expuestas en la parte motiva de ésta providencia.

SEGUNDO: NEGAR las demás pretensiones de las demandas tramitadas en los procesos de la referencia, por las razones expuestas en la parte motiva de ésta providencia.

283

TERCERO: Condenar en costas en primera instancia a la entidad demandada por ser la parte vencida en el proceso, y por encontrarse causadas, de conformidad con lo previsto en el ordinal 8 del Artículo 365 del C.G.P.

TERCERO: Dar cumplimiento a la presente providencia dentro de los términos establecidos en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011 – CPACA.

CUARTO: Ejecutoriada esta providencia archívese el expediente dejando las constancias del caso.

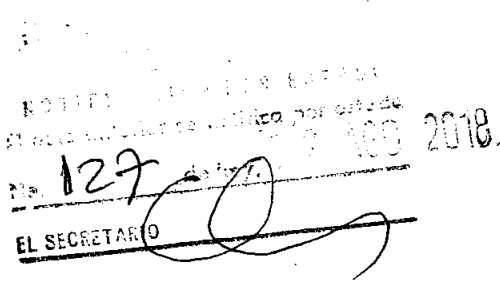
NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE.


FELIX ALBERTO ROGRIGUEZ RIVEROS
Magistrado ponente


FABIO IVAN AFANADOR GARCIA
Magistrado


LUIS ERNESTO ARCINIEGAS TRIANA
Magistrado

HOJA DE FIRMAS
REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: ANDREA GONZALEZ DÍAZ Y SOCIEDAD CFC S.A.
DEMANDADO: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES- DIAN
PROCESOS ACUMULADOS Nos: 15001233300020160060400 Y 15001233300020160067700


NOTARIA
El presente documento se otorga por escrito
No. 127
EL SECRETARIO