

Bogotá D.C., diecisiete (17) de julio de dos mil veintitrés (2023)

Magistrada
Amparo Navarro López
Tribunal Administrativo De Cundinamarca
Sección Cuarta – Subsección A
E.S.D

Ref.: 25000233700020220058000
Demandante: LUIS ALEJANDRO RUEDA RODRÍGUEZ
NIT: 79435025
Demandada: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Medio de control: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Actos demandados -Liquidación Oficial de Revisión No. 2022032050000745 de 7 de septiembre de 2022
Concepto: Renta 2017
Asunto: Contestación Demanda

ALEJANDRO CARVAJAL MORALES, identificado con la cédula de ciudadanía número 79.958.653 de Bogotá, abogado inscrito y portador de la tarjeta profesional No. 223.974 del Consejo Superior de la Judicatura solicito el reconocimiento de personería adjetiva para actuar en representación de la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN.

Una vez reconocida la personería solicitada, en los términos del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, presento contestación a la demanda, oponiéndome a sus pretensiones y solicitando la confirmación de la legalidad de los actos administrativos demandados; en razón a,

-La incorporación de pruebas al proceso, su valoración, etc., de acuerdo al artículo 744 del E.T., establece que debe formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en el caso de ostentar la obligación formal de cumplimiento información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias al interior del trámite administrativo tributario.

El proceso de fiscalización, acá en debate, la parte empleó su derecho de defensa al presentar la respuesta al requerimiento especial, y tuvo la libertad de aportar la información que justificó la objeción que presento a las glosas propuestas, por lo anterior no se puede considerar ponderar vulneración a derecho fundamental alguno y menos el del debido

proceso, cuando la oportunidad fue palmariamente empleada por la parte con los medios idóneos que considero suficientes para demostrar la inexistencia de discrepancia al interior de su declaración tributaria, junto a la nueva oportunidad que el trámite permite como lo es el del recurso de reconsideración que también empleó.

- para contabilizar el término, se debe tener en cuenta los días que al momento de la suspensión hacían falta para cumplir con las obligaciones correspondientes, incluidos aquellos establecidos en meses o años, es decir, comienza nuevamente a contar los términos a partir del 30 de marzo de 2020 para devoluciones y/o compensaciones y desde el 2 de junio de 2020 para los demás procesos.

Situación que atañe al argumento de la parte demandante, en lo que respecta a este caso en específico, relacionado con el término para la notificación del requerimiento especial, así las cosas, de un lado. no es cierto que, *la prorroga opero por 65 días*, como lo señala la parte, cuando en el mismo conteo genera 75 días, circunstancia que inclusive fue materia de debate en el acto de liquidación oficial, donde se refleja una vez mas que la notificación electrónica realizada el 13 de diciembre de 2022, es oportuna debido a que el término se caducaba el 15 del mencionado mes, por lo anterior el término para presentar el citado requerimiento, se generó en oportunidad.

- Pese a que el contribuyente fue sujeto de normalización, donde que dicha figura facultó a los contribuyentes para que, a través de las declaraciones iniciales o de corrección, incluyeran los activos y pasivos como renta líquida gravable del periodo, adicionando el valor de aquellos y liquidando el respectivo impuesto, sin generar renta por diferencia patrimonial.

Consecuencialmente permitió a la DIAN analizar la existencia de activos y/o pasivos arrastrados desde periodos no revisables y, en caso de que resultaran inexistentes, procede su adición como renta líquida gravable en el periodo gravable revisable, que es objeto de fiscalización.

En el presente asunto los actos demandados determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta del demandante del año gravable 20167 en el sentido de incluir como base gravable la suma de \$1.372.938.000 correspondiente a los recursos existentes a título de fiducia en una entidad Bancaria, y que no fueron incluidos en el periodo mencionado.

-No existe una diferencia de criterios puesto que lo que pretende la demandante es la inaplicación de la doctrina. Dicha doctrina es indiscutible en el sentido de dar prevalencia a la sustancia sobre la forma, razón por la cual mal haría la contribuyente en pretender un debate jurídico en torno a su alcance cuando sus efectos son diáfanos. En ese sentido, no solo se configura el hecho sancionable, sino que también se desvirtúa la excepción a la aplicación de la sanción.

1. LA DEMANDA Y SUS PRETENSIONES.

La contribuyente, por medio de apoderado judicial interpone medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, con el objetivo de someter a revisión judicial la actuación administrativa correspondiente a la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022032050000745 de 7 de septiembre de 2022, que modificó la declaración privada presentada del impuesto de Renta y complementarios del año gravable 2017 en los renglones 29 *patrimonio bruto* por 11.892.870.000, 65 *rentas liquidas gravables no laborales* por \$1.372.938.000, sanciones \$480.000.000.

Como estructura de fundamento al interior del medio de control en síntesis manifiesta la presunta existencia de vulneraciones al debido proceso, ii. existencia de falsa motivación en el contenido de los actos y iii. procedencia de la imposición de las sanciones impuestas a la sociedad.

Con este propósito, establece como pretensiones la siguientes:

1. Se decrete la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022032050000745 de 7 de septiembre de 2022, que modificaron la declaración privada del impuesto de renta y complementarios del año 2017.

1.2. Como restablecimiento del derecho:

1.2.1. Se declare en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2017 presentada.

1.2. Se condene en costas a la DIAN, conforme al artículo 188 del CPACA.

2. OPOSICIÓN A LAS PRETENSIONES DE ESTE MEDIO DE CONTROL.

En cumplimiento de lo señalado en el numeral 2° del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, se presenta oposición a la prosperidad de las pretensiones de la demanda, como quiera que al interior de los actos administrativos demandados se motivó las razones de la modificación.

-El artículo 744 del E.T., establece que debe formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en el caso de ostentar la obligación formal de cumplimiento información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias al interior del trámite administrativo tributario.

Presente al interior del proceso de fiscalización, acá en debate, la parte empleó su derecho de defensa al presentar la respuesta al requerimiento especial, y tuvo la libertad de aportar la información que justificó la objeción que presento a las glosas propuestas y las ajustadas respectivamente, por lo anterior no se puede considerar ponderar vulneración a derecho fundamental alguno y menos el del debido proceso, cuando la oportunidad fue palmariamente empleada por la parte con los medios idóneos que considero suficientes para demostrar la inexistencia de discrepancia al interior de su declaración tributaria.

- Para contabilizar el término, se debe tener en cuenta los días que al momento de la suspensión hacían falta para cumplir con las obligaciones correspondientes, incluidos aquellos establecidos en meses o años, es decir, comienza nuevamente a contar los términos a partir del 30 de marzo de 2020 para devoluciones y/o compensaciones y desde el 2 de junio de 2020 para los demás procesos.

Situación que atañe al argumento de la parte demandante, en lo que respecta a este caso en específico, relacionado con el término para la notificación del requerimiento especial, así las cosas, de un lado, no es cierto que, *la prorroga opere por 65 días*, como lo señala la parte, cuando en el mismo conteo genera 75 días, circunstancia que inclusive fue materia de debate en el acto de liquidación oficial, donde se refleja una vez mas que la notificación electrónica realizada el 13 de diciembre de 2022, es oportuna debido a que el término se caducaba el 15 del mencionado mes, por lo anterior el término para presentar el citado requerimiento, se generó en oportunidad.

3. RESPECTO DE LOS HECHOS DE LA DEMANDA.

Los hechos expresados en el numeral 1, son ciertos aluden a la declaración presentada.

Los hechos indicados en el numeral 2, son ciertos, refieren al comienzo del trámite administrativo tributario.

Los hechos indicados en el numeral 3, son ciertos, describe el trámite donde se desarrollan las labores de fiscalización al interior de las actuaciones.

Los hechos indicados en el numeral 4, son ciertos, relatan el trámite administrativo donde se continuo las indagaciones.

Los hechos referidos en el numeral 5, son ciertos, aluden a los hallazgos que produjeron las actuaciones y que se realizan al interior del proceso de determinación.

Los hechos expresados en el numeral 6, son ciertos, refieren al contenido requerimiento especial proferido.

Los hechos indicados en el numeral 7, son ciertos, señalan a la respuesta que el contribuyente presento en la etapa procesal correspondiente.

Los hechos indicados en el numeral 8, son ciertos, aluden a la expedición de la Liquidación oficial de Revisión en el trámite administrativo tributario.

Los hechos referidos en el numeral 9, son ciertos, aluden a la decisión del contribuyente.

4. EXCEPCIONES PREVIAS

4.1. EXCEPCIÓN INEPTA DEMANDA POR FALTA DE REQUISITOS FORMALES

El numeral 2º del artículo 161 del CPACA señala los requisitos previos para demandar, así:

“Artículo 161. Requisitos previos para demandar. La presentación de la demanda se someterá al cumplimiento de requisitos previos en los siguientes casos (...):

2. Cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios. El silencio negativo en relación con la primera petición permitirá demandar directamente el acto presunto (...).”

Instaurando como requisito de procedibilidad para ejercer el medio de control de nulidad contra un acto administrativo de carácter particular, que se concreta en la utilización de los recursos previstos en la ley para impugnar los actos administrativos, con el fin que la Administración tenga la oportunidad de revisar sus propias decisiones y pueda revocarlas, modificarlas o aclararlas, antes de que sean objeto de revisión por parte de la especialidad en sede judicial

Circunstancia que se ha precisado la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, en sentencia de 10 de febrero de 2011, proferida en el proceso No. 25000-23-27-000-2007-00191-01(17251).

Donde extiende dicho contexto a lo establecido en el artículo 100 del Código General del Proceso, el cual dispone de forma taxativa los escenarios de excepciones previas, entre las cuales la contenida en el numeral 5º de la mencionada norma, ubica a la ineptitud de la demanda por falta de los requisitos formales o por indebida acumulación de pretensiones, por lo anterior y lo exhibido en el expediente se denota que la excepción que se propone es previa.

Recordemos que el artículo 720 del Estatuto Tributario, dispone contra que actuaciones proceda, y sus rango temporal; por lo anterior el recurso de reconsideración que se interponga en contra de las liquidaciones oficiales, resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos por la U.A.E. DIAN, deberá interponerse dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha de notificación del acto administrativo objeto de recurso; en caso de interponerse el mencionado recurso por fuera del término del proceso antes expuesto, la administración podrá inadmitir dicho recurso en obediencia a lo dispuesto por el artículo 722 del E.T.

Ahora, dentro del expediente administrativo tributario se encuentra que, la Liquidación oficial de Revisión se notificaron el 8 de septiembre de 2022, de manera electrónica como lo dispone el decreto 1287 de 24 de septiembre de 2020.

Entonces el presente asunto se presenta una ausencia de requisitos de procedibilidad, debido a que no se agotó en debida forma la actuación administrativa por parte de la sociedad actora, toda vez que no empleo uno de los requisitos de procedibilidad o previos para demandar, que es la interposición de los recursos obligatorios, en este caso el de *reconsideración*, tal como lo señala el numeral 2º del artículo 161 del C.P.A.C.A.

Al presentar el medio de control el 16 de diciembre de 2022, en sustitución de interponer el recurso de reconsideración, exhibe que ignora las formalidades que la especialidad requiere, en el entendido que esta dispuesto por el literal b) del artículo 722 del E.T., es decir, presentar el recurso dentro de los dos (2) meses siguientes a la notificación del acto recurrido, lo anterior conllevó a que el ahora demandante no hubiese ejercido recurso que de acuerdo con la ley fueren obligatorios, en este caso, el recurso de reconsideración; ocasionando así una ineptitud de la demanda por falta del agotamiento de los requisitos formales para demandar.

El cual conforme se detalló en líneas anteriores, contaba con dos (2) meses siguientes a la notificación del acto, circunstancia que también denota que la parte acude ante la jurisdicción fuera de este término, demostrando de nuevo que no agotó las etapas mencionadas.

5. FUNDAMENTOS DE LEGALIDAD DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS – PROBLEMAS JURÍDICOS PLANTEADOS CON LA DEMANDA.

En el presente asunto, la demanda se encamina a controvertir la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 2022032050000745 de 7 de septiembre de 2022; en el acápite correspondiente, la parte plantea como cargos de vulneración:

i. existencia de falsa motivación en el contenido de los actos, ii. procedencia de la imposición de las sanciones impuestas y iii. condena en costa y agencias en derecho.

Cargos de vulneración presentados que se proceden a desvirtuar y plantear los motivos de defensa, sin perjuicio de que las mismas sean ampliadas en la oportunidad procesal pertinente y sin que se puedan considerar como las únicas.

En consecuencia, para el desarrollo de estos es adecuado delimitar que el presente asunto de estudio se enfoca a ¿si el contribuyente omitió declarar el activo denominado inversión fiducia Bancolombia y los ajustes que produce?

5.1. inexistencia de anormalidad en el trámite.

El término de firmeza de las declaraciones se encuentra establecido en el artículo 714¹ del E.T., entonces, la declaración privada quedaría en firme si dentro de los 3 años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar, o desde la fecha de presentación de la declaración de manera extemporánea, no se ha notificado Requerimiento Especial.

¹ ARTÍCULO 714. TÉRMINO GENERAL DE FIRMEZA DE LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. La declaración tributaria quedará en firme sí, dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial.(...).

Ahora, el término para notificar el Requerimiento Especial, las circunstancias por las que este se puede suspender, y la respuesta a este acto administrativo, se encuentran señalados en los artículos 705, 706 y 707 del Estatuto Tributario.

Sin embargo, en el trámite se observa que interfiere con el conteo un escenario que con ocasión a la emergencia sanitaria de COVID-19, la DIAN, suspendió estos términos, en cumplimiento a lo ordenado por el Gobierno y suspendió los procesos administrativos entre el 19 de marzo hasta el 29 de marzo de 2020, para los procesos de devolución, de la siguiente manera:

El artículo 1 de la Resolución DIAN No. 000022 del 18 de marzo de 2020, decidió suspender los términos en los procesos y actuaciones administrativas en materia tributaria, aduanera y cambiaria, entre el 19 de marzo de 2020 y 03 de abril de 2020, de la siguiente manera:

“ARTÍCULO 1º. SUSPENDER entre el 19 de marzo y el 03 de abril de 2020, inclusive, los términos en los procesos y actuaciones administrativas, en materia tributaria, aduanera y cambiaria, de conformidad con lo indicado en la parte motiva de la presente resolución.

PARÁGRAFO PRIMERO. En materia aduanera, la suspensión de términos incluye: i) Plazos de autorizaciones o habilitaciones, ii) Respuesta a requerimientos ordinarios de información, iii) Plazos internos para hacer visitas, iv) Tránsitos, almacenamiento y transporte multimodal, v) Plazos para reimportar las mercancías exportadas temporalmente, vi) Plazos para importar menajes, y vii) Plazos para presentar entregas urgentes.”

Que en virtud de la expedición del Decreto 491 del 28 de marzo de 2020, y con el fin de garantizar la atención y prestación del servicio por parte de las autoridades públicas, el Director de la DIAN emitió la Resolución 0030 del 29 de marzo 2020 la cual es su artículo 16º derogó la Resolución 000022 del 18 de marzo de 2020, y en el artículo 8º parágrafo segundo, reanudó los términos en el proceso de las solicitudes de Devolución y/o Compensación a partir de su publicación, así las cosas, todas las radicaciones y procesos en curso de solicitudes de Devolución y/o Compensación quedaron con los términos suspendidos entre el 19 de marzo hasta 29 de marzo de 2020, los términos suspendidos empezarán a correr nuevamente, teniendo en cuenta los días que al momento de la suspensión hacían falta para cumplir con las obligaciones correspondientes, incluidos aquellos establecidos en meses o años, es decir, comienza nuevamente a contar los términos a partir del 30 de marzo de 2020 para algunos procesos al interior de la DIAN.

La norma mencionada precisa:

“ARTÍCULO 8º. SUSPENDER hasta tanto permanezca vigente la Emergencia Sanitaria declarada por el Ministerio de Salud y Protección Social la totalidad de los términos de las actuaciones administrativas o jurisdiccionales en sede administrativa, incluidos los procesos disciplinarios.

Durante el término que dure la suspensión y hasta el momento en que se reanuden las actuaciones no correrán los términos de caducidad, prescripción o firmeza previstos en la legislación tributaria, aduanera y cambiaria

...

PARÁGRAFO SEGUNDO. En materia tributaria la suspensión de términos de que trata la presente resolución no incluye: i) el cumplimiento de las obligaciones de presentar y pagar las declaraciones dentro de los términos previstos por las disposiciones legales, reglamentarias vigentes. ii) Los procesos de Devoluciones y/o Compensaciones que se soliciten a través del Servicio Informático Electrónico (SIE) de Devoluciones y/o compensaciones y las solicitudes que se presenten a los buzones electrónicos autorizados por la entidad. iii) Las facilidades de pago que se soliciten a través de los buzones electrónicos autorizados, iv) La gestión de títulos de depósitos judiciales y v) Las solicitudes de desembargos solicitados a través de los buzones electrónicos autorizados.

(...)"

Por lo anterior, es claro tener presente que los procesos de solicitudes de Devolución y/o Compensación quedaron con los términos suspendidos entre el 19 de marzo hasta 29 de marzo de 2020 y en los demás procesos administrativos se estableció que dicho límite hasta el 1 de junio de 2020.

Significa esto que, para contabilizar el término, se debe tener en cuenta los días que al momento de la suspensión hacían falta para cumplir con las obligaciones correspondientes, incluidos aquellos establecidos en meses o años, es decir, comienza nuevamente a contar los términos a partir del 30 de marzo de 2020 para devoluciones y/o compensaciones y desde el 2 de junio de 2020 para los demás procesos.

Situación que atañe al argumento de la parte demandante, en lo que respecta a este caso en específico, relacionado con el término para la notificación del requerimiento especial, así las cosas, de un lado, no es cierto que, *la prórroga opero por 65 días*, como lo señala la parte, cuando en el mismo conteo genera 75 días, circunstancia que inclusive fue materia de debate en el acto de liquidación oficial, donde se refleja una vez mas que la notificación electrónica realizada el 13 de diciembre de 2022, es oportuna debido a que el término se caducaba el 15 del mencionado mes, por lo anterior el término para presentar el citado requerimiento, se generó en oportunidad.

De otro, no es cierto que el contribuyente estuviera en imposibilidad de emplear su derecho de defensa, como quiera que ya tenía conocimiento del trámite administrativo, aunado a que por la situación de público conocimiento *pandemia*, obtuvo una indirecta prórroga para su oportunidad de defensa, contrario a lo que el expediente refleja es que jamás estuvo imposibilitado para ello, al punto que se evidencia es que el contribuyente presentó la respuesta al requerimiento especial e inclusive, motivo que se observan en desarrollo del trámite y que no son suficientes para ponderar una vulneración como la que pretende la parte.

5.2. Genera la existencia de activos omitidos la inferencia de en un menor valor declarado al interior de la declaración presentada.

Como el debate se focaliza en la existencia del activo omitido, que permite reflejar la existencia de rentas o ingresos gravados originados en periodos anteriores, que en la labor de registro fue excluida.

Pese a que el contribuyente fue sujeto de normalización, donde que dicha figura facultó a los contribuyentes para que, a través de las declaraciones iniciales o de corrección, incluyeran los activos y pasivos como renta líquida gravable del periodo, adicionando el valor de aquellos y liquidando el respectivo impuesto, sin generar renta por diferencia patrimonial.

Consecuencialmente permitió a la DIAN analizar la existencia de activos y/o pasivos arrastrados desde periodos no revisables y, en caso de que resultaran inexistentes, procede su adición como renta líquida gravable en el periodo gravable revisable, que es objeto de fiscalización.

En el presente asunto los actos demandados determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta del demandante del año gravable 20167 en el sentido de incluir como base gravable la suma de \$1.372.938.000 correspondiente a los recursos existentes a título de fiducia en una entidad Bancaria, y que no fueron incluidos en el periodo mencionado.

Ahora, tal como lo refiere el expediente el artículo 35 de la Ley 1739 de 2014, permite a los contribuyentes incluyan en sus declaraciones activos omitidos o pasivos inexistentes de los periodos 2015, 2016 y 2017.

Recordando que el impuesto de normalización es complementario al impuesto a la riqueza, pero no implica que la entidad disipe su facultad de fiscalización ante las declaraciones que no han encontrado firmeza, dado que hace parte de sus obligaciones legales adelantar las investigaciones pertinentes.

No se desconoce que en el momento procesal correspondiente el actor aportara la justificación que considero adecuada, es pertinente resaltar que el contribuyente para el periodo ya tenía la obligación de llevar contabilidad.

Forja esto que por expresa disposición normativa tenía que soportar sus obligaciones de manera idónea y de allí que lo que menciona como cargo de vulneración se contraponga a su propia oposición.

Enfocado al asunto en debate es destacable el conjunto probatorio adelantado por la División de Fiscalización para determinar la situación del activo omitido producto del requerimiento ordinario a la entidad Bancaria, compartiendo la validez probatoria que se dio al interior del trámite administrativo.

Por ello y partiendo del contenido del expediente es evidente que la DIAN, hallara la existencia del activo omitido, pero en la manera planteada por la parte lo sitúa en un simple descuido, puesto que únicamente el motivo de su vulneración se contrajo a que no fue valorado, argumento que quedó desvirtuado como se analizó con antelación y se respalda con el material probatorio que se concentra en el expediente, así como en la explicación de la Liquidación Oficial de Revisión para el mencionado activo.

Se resalta que el artículo 746 del ET establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

Presunción legal que establece que el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativo.

Escenario que deriva en que dicha presunción admite prueba en contrario y, que la DIAN, con el propósito de ejercer el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el empleo de las facultades de fiscalización e investigación consagradas en el artículo 684 del E.T.

Asignado entonces por la norma, le corresponde el ejercicio de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y ya al interior del proceso fiscalización, las respuestas a los requerimientos, por el otro lado, ante la inconformidad, le corresponde al contribuyente ejercer su defensa y contradicción.

Recordemos que el artículo 742 del E.T. consagra que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la norma fiscal; sin embargo, el artículo 743 del E.T, establece sobre la idoneidad de dichos medios de prueba, que depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

Por esta razón, no basta con que el contribuyente aporte el certificado del contador o del revisor fiscal para que la DIAN esté obligada al reconocimiento de los conceptos y sumas certificadas.

La prueba debe contener «algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria, porque la suficiencia que declara el artículo 777 del ET “no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable”.

Además, la incorporación de pruebas al proceso, de acuerdo al artículo 744 del E.T., establece que debe formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en el caso de ostentar la obligación formal de cumplimiento información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al

requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias al interior del trámite administrativo tributario.

Así las cosas, se encuentra acreditado que en el proceso de fiscalización la parte empleó su derecho de defensa al presentar la respuesta al requerimiento especial, y tuvo la libertad de aportar la información que justificó la objeción que presento a las glosas propuestas, por lo anterior no puede ser considerado ponderar vulneración a derecho alguno y menos el del debido proceso cuando la oportunidad fue palmariamente empleada por la parte con los medios que considero suficientes para demostrar la discrepancia al interior de su declaración tributaria, situación que ya fue referida en líneas anteriores.

5.3 Es procedente imponer la sanción por inexactitud por no incluir el activo.

Como no tuvo lugar la interpretación errada de los hechos o normas que regulan una sanción de inexactitud, ya que al ser procedente la modificación de las rentas líquidas gravables no laborales por \$1.372.938.000, específicamente la inversión *fiducia Bancolombia*, procede la sanción por inexactitud.

El hecho sancionable ocurre en el presente evento pues existen indicios que permiten concluir razonablemente que la conducta desplegada por el demandante pretendía una ventaja tributaria que deriva en la configuración de fraude fiscal, circunstancia que derivó en la omisión de activo. Inexistencia que deriva de la artificiosidad de uno de sus activos, por lo que, contrario a lo señalado por el contribuyente, su inclusión en el denuncia privado sí genera la aplicación de la sanción por inexactitud.

En este caso los hechos sancionables se presentaron, y está probado que el demandante contó con conocimiento y voluntad al registrar los datos en su declaración privada, con lo cual se comprueba el elemento subjetivo de las inexactitudes incurridas. No obstante, sobre su comprobación el Consejo de Estado, en sentencia de 11 de julio de 2013², advirtió:

«(...) En este caso, la ausencia de dolo o culpa no exonera a la demandante de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que, como ha dicho la Sala “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, o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos» (Se subraya).

También se evidencia que la decisión administrativa estuvo soportada en medios probatorios admitidos en la ley tributaria, y que el demandante omitió registrar los datos en su declaración de manera voluntaria y sin que existieran vicios de consentimiento, por lo que se comprueba el elemento subjetivo de la inexactitud.

² Sección Cuarta, número interno 19246, MP Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sobre el tema el Consejo de Estado, en sentencia de 5 de febrero de 2019³, señaló:

3.3. La Sala encuentra que, en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de ingresos exentos, costos e impuestos descontables inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto sobre las ventas.

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

Tampoco se advierte la configuración de diferencia de criterios entre la Administración y la demandante. Tal como lo ha sostenido el Consejo de Estado, en sentencia del 24 de marzo de 2011⁴, la diferencia de criterios no opera si el debate jurídico versa sobre el desconocimiento del derecho:

De otra parte, la sanción por inexactitud debe mantenerse por cuanto no existe la diferencia de criterio cuando se presenta un desconocimiento del derecho como en el presente caso. La discrepancia entre el fisco y el contribuyente debe consistir en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable le permitió creer que su actuación estaba amparada legalmente y no cuando se presentan argumentos que a pesar de su apariencia jurídica carecen de fundamento objetivo y razonable.

Sobre el mismo tema, el Consejo de Estado, sentencia de 2 de febrero de 2017⁵, señaló:

«Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; ii) incluir –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) utilizar –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) solicitar la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. Para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 E.T, es necesario que se

³ Sección Cuarta, Exp. 22240, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴ Sección Cuarta, Exp. 17152. C.P. Hugo Fernando Bastidas,

⁵ Sección Cuarta, CP (E): Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Exp. 20517.

presenten los siguientes presupuestos:

1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.» (negrilla fuera del texto)

En virtud de todo lo anterior, la diferencia de criterios no se configura en la presente discusión puesto que no se presentan argumentos en contra de las normas constitucionales y la doctrina, sino que la discusión versa sobre la presunta omisión en la valoración de las pruebas.

En consecuencia, no existe una diferencia de criterios puesto que lo que pretende la demandante es la inaplicación de la doctrina. Dicha doctrina es indiscutible en el sentido de dar prevalencia a la sustancia sobre la forma, razón por la cual mal haría la contribuyente en pretender un debate jurídico en torno a su alcance cuando sus efectos son diáfanos. En ese sentido, no solo se configura el hecho sancionable, sino que también se desvirtúa la excepción a la aplicación de la sanción.

5.4. De la condena en costas que presenta como cargo de vulneración.

Por último, con relación a la condena en costas, el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se registrará por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el numeral octavo del artículo 365, entre otras que:

Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

De lo contenido en el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones que por concepto de costas en ninguna de las dos instancias. En consecuencia, al no existir fundamento para su imposición, se revocará lo decidido por el tribunal en este sentido y se confirmará en lo demás la sentencia apelada.”

En pronunciamiento anterior, sentencia del 30 de agosto de 2016², la misma Corporación, al respecto manifestó:

“Ahora bien, la condena en costas se halla prevista en el artículo 188 del CPACA, que consagra lo siguiente: “Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Sobre el alcance de la expresión *“procesos en que se ventile un interés público”*, en sentencia de 6 de julio de 2016, la Sala precisó lo siguiente: Exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez:

“[...] la regla general es que en los procesos de conocimiento de esta jurisdicción, en la sentencia, se dispondrá sobre la condena en costas. Esta regla no se aplica para los procesos en los que se ventile un interés público, es decir, que no hay lugar a condena en costas en las acciones públicas. En este sentido se debe entender el alcance de la expresión “procesos en que se ventile un interés público” y no como lo interpretó la UAE - DIAN, porque, se debe

tener presente que esta disposición no pretendió hacer distinción alguna entre las partes intervinientes en el proceso y volver al criterio previsto en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo¹⁶ [prohibición de condena en costas al Estado], antes de la modificación introducida por el artículo 55 de la Ley 446 de 1998¹⁷ [condena en costas a las partes, sin distinción alguna, con un criterio subjetivo]”.

Asimismo, sobre la no exoneración de costas a la DIAN por el hecho de recaudar tributos, lo que implica un interés público, en la misma providencia, la Sala señaló lo siguiente:

“Es oportuno recordar que la Corte Constitucional, al estudiar el tema de la exención de condena en agencias en derecho a favor de la Nación y las entidades territoriales previstas en el artículo 1, numeral 198 del Decreto 2282 de 1989, se refirió a las prerrogativas públicas en la Constitución Política en los siguientes términos: “[...] la legitimidad de un privilegio público depende de que éste pueda ser adscrito al cumplimiento o la satisfacción de alguna de las finalidades que la Carta Política le ha confiado al Estado. Adicionalmente, la específica configuración - usualmente legal - que adopte la prerrogativa pública de que se trate debe adecuarse a los postulados del principio constitucional de proporcionalidad (C.P., artículo 5°), según el cual ésta deba ser útil y necesaria respecto de la finalidad que

persigue y no comprometa bienes constitucionales más importantes que los que busca promocionar o proteger”.

[...] “8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente (Sentencia de 6 de julio de 2016, exp. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. “La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) para la procedencia de la condena en costas contra la DIAN, pues fue la parte vencida en el proceso. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que “Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”. Se advierte que una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo de la demandada. Lo anterior es suficiente para revocar el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada y en su lugar negar la condena en costas.”

Por lo anterior, se reitera, que en el presente trámite no se evidencia que la parte interesada haya demostrado siquiera sumariamente su causación, presupuesto necesario para poder establecer el pago de este.

En virtud de lo expuesto, se solicita respetuosamente que no se condene en costas y agencias en derecho, empero si no hay opción y se observa por parte del despacho la configuración de los requisitos para imponer su carga, se condene en costas y agencias en derecho a la contraparte.

5. PRUEBAS.

La demandada nuevamente solicita sean tenidos como prueba los antecedentes administrativos objeto de revisión en este medio de control, y que fueron aportados con la contestación en oportunidad, referentes al Expediente que se aportan con la contestación de la demanda en archivo digital, tal como lo establece la Ley 2213 de 2022 y el parágrafo 1° del artículo 175 del CPACA.

6. ANEXOS.

Poder debidamente otorgado por la Directora Seccional de Impuestos de Bogotá.

Resolución No. 82 de 26 de agosto de 2021.

Resolución No. 91 de 3 de septiembre de 2021

Acta de posesión No. 593 de 31 de agosto de 2021

7. NOTIFICACIONES.

Recibiré notificaciones en la Secretaría de su despacho y/o en la dirección electrónica o en las oficinas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, ubicadas en la Carrera 6 No. 15 – 32, Piso 16 de este Distrito Capital.

De conformidad con lo señalado en el numeral 7° del artículo 175 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la dirección electrónica para el recibo de notificaciones: notificacionesjudicialesdian@dian.gov.co

Para los efectos de lo establecido en los artículos 203 y 205 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la dirección de correo electrónico institucional: acarvajalm@dian.gov.co

De la honorable magistrada,

Alejandro Carvajal Morales
ALEJANDRO CARVAJAL MORALES
C.C. 79.958.653 de Bogotá D.C.
T.P. No. 223.974 del C.S.J.