EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA FRENTE AL ACTO ADMINISTRATIVO DE TRÁMITE NO SUSCEPTIBLE DE CONTROL JURISDICCIONAL – Probada

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial es un acto de trámite que no es objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues a través del mismo no se crea, modifica o extingue situación jurídica alguna, la Sala declarará probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto de tal acto.

NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Reiteración de jurisprudencia / DIRECCIÓN PROCESAL - Prevalencia / FORMAS DE NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Notificación por correo / NOTIFICACIÓN POR CORREO DE REQUERIMIENTO ESPECIAL ENTREGADA EN PORTERÍA DE PROPIEDAD HORIZONTAL - Validez. Reiteración de jurisprudencia. La notificación se entiende surtida, pues al recibirla la portería acepta que el destinatario reside en la copropiedad, que está autorizada para recibir en su nombre y obligada a entregar el correo al destinatario, por lo que la administración entiende que el actor fue debidamente notificado al no ser devuelto el correo / VULNERACIÓN LOS DERECHOS A LA DEFENSA Y AL DEBIDO PROCESO POR LA INDEBIDA NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Inexistencia

Como lo ha expresado la Sala, conforme con los artículos 564 y 565 del ET, tratándose de la **notificación por correo**, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este. (…) [N]o le asiste razón a la demandante en cuanto afirma que no se notificó en debida forma el requerimiento especial por haber sido entregado en la portería del edificio pues, como lo ha sostenido esta Corporación, «*este hecho no hace ineficaz la notificación por correo que, en debida forma, hizo la DIAN, ni le quita los efectos jurídicos llamados a producir. De tal manera que* ***sólo basta con que el acto administrativo haya sido remitido a la dirección correcta informada por el contribuyente****, como en este caso ocurrió, sin que puedan alegarse circunstancias externas, ajenas a la administración tributaria, para endilgar una indebida notificación*». Concordante con el precedente que se reitera, no son de recibo las argumentaciones de la actora sobre la vulneración del debido proceso y del derecho de defensa por la entrega de la copia del requerimiento especial en la portería del edificio. Al respecto, la Sala reitera que el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada. Si el artículo 565 del Estatuto Tributario permite que se haga la notificación mediante cualquier servicio de mensajería especializada debe analizarse si la forma en que regularmente funciona dicho servicio es suficiente garantía para el derecho de defensa del contribuyente. Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de **oficinas ubicadas en propiedad horizontal en las que exista una portería**, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia. Por lo tanto,

SC 5780-6

en el caso, la notificación del requerimiento especial se efectuó conforme a la normativa aplicable, según lo precisado por la jurisprudencia, lo cual descarta la aducida vulneración del debido proceso y del derecho de defensa, máxime si, como se demostró, las actuaciones previas y posteriores al requerimiento especial se enviaron por el mismo medio a la actora, quien se notificó de los mismos en cuanto les dio respuesta y, por ende, ejerció los referidos derechos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 564 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 565

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la notificación por correo de los actos de la administración tributaria se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 12 de diciembre de 2018, Exp. 25000-23-37-000-2014-01291-01(23288), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la notificación de los actos de la administración tributaria en copropiedades se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 6 de agosto de 2015, Exp. 13001-23-31-000-2010-00885-01(19886), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 18 de junio de 2014, Exp. 66001-23-33-000-2012-00041-01(20088), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA DIAN - Los hechos declarados pueden ser desvirtuados por la administración pues ésta tiene la facultad de comprobar la certeza, veracidad o realidad de los hechos, datos y cifras / MEDIOS DE PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. Lo son los señalados en las leyes tributarias o en las leyes procesales generales, en cuanto sean compatibles / LIBROS DE CONTABILIDAD COMO MEDIOS DE PRUEBA – Alcance / CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA - Se invierte automáticamente a cargo del contribuyente cuando se solicita una comprobación especial o cuando la ley los exige de manera expresa / RECHAZO DE COMPRAS GRAVADAS Y DE IMPUESTOS DESCONTABLES - Procede aun cuando el contribuyente pretenda acreditar las transacciones con facturas o documentos equivalentes

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que las operaciones constitutivas de costos, deducciones e impuestos descontables estén soportadas en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal; lo cual no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal, quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede verificar dichas transacciones y, si es del caso, proceder a su rechazo. Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en la normativa fiscal o en la legislación civil, en cuanto sean compatibles con la primera. Lo anterior significa que la **eficacia probatoria de las facturas no es absoluta**, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba aludidos. Lo mismo ocurre con la contabilidad, porque si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente cuando se llevan en debida forma, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisa que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «*por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».* En ese sentido, una vez la DIAN controvierte la realidad

SC 5780-6

de los documentos que sirven de soporte de las operaciones, **le corresponde al contribuyente aportar los elementos demostrativos que acrediten la existencia de las mismas**. Sin embargo, en el caso, la demandante solo dijo que la existencia de las compras efectuadas por la sociedad se probaba con el sistema *muisca* y la de Comercializadora San Remo Ltda., con la declaración de renta que presentó y pagó por el año 2010 y con la renovación oportuna del registro mercantil, sin entrar a controvertir ni menos desvirtuar los argumentos expuestos por la administración para el rechazo de tales compras, ni acreditarlas en debida forma, como era su carga probatoria conforme con lo previsto en el artículo 167 del CGP. Así las cosas, la Sala comparte lo concluido por el *a quo* en el sentido de señalar que la actora no aportó elementos de juicio que establecieran que las compras rechazadas fueron materialmente efectuadas, sin que se advierta la alegada vulneración de los principios de legalidad, debido proceso, equidad y espíritu de justicia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771, NUMERAL 2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 774, NUMERAL 4 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 167

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la facultad fiscalizadora de la DIAN consultar sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de marzo de 2016, Exp. 15001-23-33-000-2013-00675-01(21185), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Configuración / DISMINUCIÓN DE LA SANCIÓN EN APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA - Configuración

En consecuencia, confirmará lo decidido por el Tribunal, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos demandados en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y, a título de restablecimiento del derecho, estableció dicha sanción en el 100% de la diferencia entre la declaración privada y la liquidación oficial, en aplicación de la favorabilidad.

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Por cuanto no se probó su causación

Finalmente se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365, NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

SC 5780-6

Bogotá D.C., veinticinco (25) de marzo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 17001-23-33-000-2015-00098-01(24742)

Actor: GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 15 de marzo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Decisión, que resolvió:

> *«**PRIMERO**: **DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda como fueron propuestas por la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LTDA, en el proceso de Nulidad y Restablecimiento Del Derecho de carácter tributario promovido contra la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.*
>
> ***SEGUNDO**: **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412013000062 del 04 de septiembre de 2013, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, que modificó la declaración de IVA presentada por GLOBAL REPRESENTACIONES LTDA por el 6° bimestre de 2010, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.*
>
> ***TERCERO**: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LTDA corresponde al 100% de la diferencia liquidada entre la declaración privada de IVA realizada por la referida sociedad para el 6° bimestre del año 2010 y la modificación oficial de esta efectuada mediante el acto administrativo declarado parcialmente nulo.*
>
> ***CUARTO**: **ORDÉNASE** dar cumplimiento al presente fallo en los términos previstos en el artículo 192 del CPACA.*
>
> ***QUINTO**: **COSTAS** a cargo de la parte actora por lo expuesto. **FÍJASE** como agencias en derecho la suma de trece millones ochocientos cincuenta mil pesos ($3.850.000[1]).*
>
> *[…]».*

ANTECEDENTES

El 13 de enero de 2011, GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA[2] presentó la declaración inicial del impuesto sobre las ventas por el sexto bimestre de 2010[3], corregida por última vez el 20 de septiembre de 2011, en la que registró (i) compras y servicios gravados de $1.922.365.000, (ii) impuestos descontables por $307.578.000, (iii) retenciones de $44.900.000 y un (iv) saldo a pagar de $202.000[4].

[1] Fls. 182 vto.-183 c. p. Se incurrió en un error al anotar la cifra en letras, pues en la parte considerativa y resolutiva el Tribunal estableció las agencias en derecho por la suma de $3.850.000.
[2] Su objeto social es la *«producción, venta, comercialización de artículos destinados a servir de materias primas a la industria nacional, dentro del ramo metalmecánica, química, manufacturera, textilero, fabricación de textiles de algodón de lana, de fibras artificiales y sus mezclas, de tejidos planos en algodón, poliéster y lana alimenticia y agropecuaria de cualquier clase».* Fl. 3 c.p.
[3] Fl. 41 c.a. 2
[4] Fl. 21 c.a. 2

El 24 de agosto de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, expidió el auto de apertura 102382011001373, bajo el programa «*CRECIMIENTO TRIBUTACIÓN VTAS*», en relación con la declaración tributaria referida[5].

Previos requerimientos de información, la citada División de Gestión de Fiscalización profirió el Requerimiento Especial 102382012000096 de 20 de diciembre de 2012, en el cual propuso desconocer las compras gravadas, los impuestos descontables y las retenciones declaradas por la contribuyente, imponer sanción por inexactitud de $563.965.000, y liquidar un saldo a pagar de $916.645.000[6]. Dicho acto se notificó por correo certificado el 24 de diciembre de 2012[7], sin que la sociedad lo respondiera[8].

El 4 de septiembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Liquidación Oficial de Revisión 102412013000062, en la cual acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial[9]. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración[10].

El 1° de agosto de 2014, por medio de la Resolución 900.267, la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar el acto liquidatorio[11].

DEMANDA

GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones[12]:

> *«Que se decrete la Nulidad de los Actos Administrativos proferidos por la Administración Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales (…) cuyo detalle es:*
>
> *1°. Resolución N° 900.267 de 1° de Agosto de 2014, emanada de la Sub-Dirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificada por medio de Edicto Fijado en Agosto 20 de 2014 y Desfijado en Septiembre 02 del año en curso; cuya parte Resolutiva CONFIRMA la Liquidación Oficial de Revisión N° 102412013000062 de Septiembre 04 de 2013, practicada por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, por la cual se modificó la declaración privada del Impuesto Sobre las Ventas correspondiente al Sexto Bimestre de 2010 presentada por la Sociedad Contribuyente GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA, NIT. 810.006.589-1 (…).*

[5] Fl. 11 c.a. 2
[6] Fls. 65 a 77 c.p.
[7] Fl. 66 c.p.
[8] Información tomada de la Liquidación Oficial de Revisión 102412013000062 de 4 de septiembre de 2013. Fl. 61 vto. c.p.
[9] Fls. 56 a 64 c.p.
[10] Fls. 190 a 194 c.a. 2
[11] Fls. 40 a 54 c.p.
[12] Fls. 11, 12 y 92 c.p.

SC 5780-6

2°. Liquidación Oficial de Revisión N° 102412013000062 de Septiembre 04 de 2013 y notificada en Septiembre 06 de 2013 (notificación manifestada por la DIAN, según la recepción realizada en la portería del edificio), por medio de la cual se entró a modificar la Declaración de Ventas correspondiente al Sexto (6°) de 2010 (…).

3°. Requerimiento Especial N° 102382012000096 de Diciembre 20 de 2012, notificado en Diciembre 24 del mismo año (…).

4°. (…). Como consecuencia de la NULIDAD que se decrete, se declare sin efectos todos y cada uno de los Actos Administrativos, debidamente detallados como Actos Demandados, es decir, como Restablecimiento del Derecho; se declare que la sociedad GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA, NIT: 810.006.589-1; no adeuda suma alguna por concepto de Impuesto sobre las Ventas, correspondiente al Sexto (6°) Bimestre de 2010 y Sanción por Inexactitud, a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales "DIAN"».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83, 95 [9], 209 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 26, 58, 77, 177-2, 564, 565, 567, 574, 617, 618, 619, 647, 671, 683, 703 a 709, 730, 731, 742 a 746, 771-2, 772 a 777 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente[13]:

Consideró que se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa pues, aunque el requerimiento especial se envió a la dirección informada en el RUT *«Calle 20 # 21-38 Of. 503»* no se entregó en la oficina 503, como lo reconoció la Administración al afirmar que lo entregó en la portería del edificio; consideró que, al no cumplirse con la notificación del requerimiento especial, debió anularse la actuación acusada.

Señaló que la Administración no tuvo en cuenta que el beneficio de auditoría también cobija a las declaraciones de IVA.

Estimó que la actuación administrativa vulneró las normas tributarias acusadas como violadas, en cuanto desconoció costos y gastos realizados, contabilizados y soportados en las respectivas facturas, indispensables para el desarrollo de la actividad económica de la empresa.

Afirmó que los actos acusados adolecen de nulidad en cuanto la Administración desconoció las transacciones realizadas con la Comercializadora San Remo Ltda., al considerarla como ficticia, por el hecho de no encontrar su sede o dirección, pese a que la calidad de comerciante se presume por el ejercicio del comercio en forma profesional.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones[14]:

[13] Corresponde a la demanda y su corrección. Fls. 5 a 39 y 88 a 93 c.p.
[14] Fls. 114 a 127 c.p.

SC 5780-6

Precisó, conforme a lo dispuesto en los artículos 563, 565 y 568 del ET, que el requerimiento especial se notificó en debida forma en cuanto se remitió y entregó una copia del acto en la dirección informada por la sociedad en el RUT, sin que procediera el aviso como mecanismo subsidiario de notificación. Precisó que a la misma dirección se envió la liquidación oficial de revisión, la cual fue recibida por la misma persona a quien se le entregó el requerimiento especial.

Explicó que el beneficio de auditoría solo cobija a la declaración de renta, y no a la del impuesto sobre las ventas, sin que la actora argumentara y demostrara el cumplimiento de los requisitos para que operara la firmeza de la declaración por encontrarse cobijada por dicho beneficio.

Señaló que las compras realizadas por la demandante a Comercializadora San Remo Ltda. en el periodo discutido, fueron simuladas debido a la inexistencia de esta última sociedad, la cual se creó *en papel* para soportar las supuestas compras.

Afirmó que en la investigación adelantada dentro del proceso de determinación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2008, la entidad encontró que (i) la declaración se firmó por un contador imposibilitado para ello y que la firma difería de la consignada en el RUT, (ii) en la dirección registrada en el RUT funciona una agencia de *Almacenes Éxito,* sin que se pudiera verificar la ubicación y existencia de la sociedad, (iii) los representantes legales de ambas empresas son hermanos y tienen como suplente y contador a las mismas personas, y (iv) los soportes de los costos de ventas declarados no fueron aportados.

Anotó que las anteriores irregularidades, las cuales constituyen indicios en este proceso, conllevaron a que Comercializadora San Remo Ltda. fuera declarada como proveedora ficticia mediante la Resolución 000001 de 14 de junio de 2013, publicada en El Espectador el 22 de julio de 2013, de conformidad con el artículo 671 [a] del ET; que aunque el rechazo de las compras no se fundamentó en este hecho, se demostró que las operaciones fueron inexistentes o fictas.

Advirtió que la sociedad pretendió desvirtuar los hechos verificados y demostrar la procedencia de los costos, con base en las facturas emitidas por Comercializadora San Remo Ltda., en cuanto cumplieron los requisitos previstos en el artículo 771-2 del ET y se contabilizaron, sin tener en cuenta que las mismas no son una tarifa legal pues, las pruebas aportadas al proceso, dieron cuenta de la inexistencia de la citada proveedora y de las compras realizadas a ésta. Al respecto, citó jurisprudencia de esta
Corporación.

Resaltó que el *a quo* en un caso entre las mismas partes y con idénticos fundamentos de hecho y de derecho, afirmó que se demostró que las compras realizadas por la actora a Comercializadora San Remo Ltda., fueron simuladas[15].

AUDIENCIA INICIAL

El 10 de mayo de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011[16]. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron

[15] Sentencia del 31 de marzo de 2014, Exp. 2013-00218. MP. William Hernández Gómez, recurrida en apelación y revocada por esta Corporación mediante providencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21072, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.
[16] Fls. 149-150 c.p.

SC 5780-6

irregularidades procesales, nulidades, no se propusieron excepciones previas, ni se solicitaron medidas cautelares, se tuvieron como pruebas las aportadas con la demanda y la contestación, se decretaron pruebas de oficio[17] y se fijó fecha para la audiencia de pruebas. El litigio se concretó en establecer la legalidad de los actos administrativos acusados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Decisión, negó las pretensiones de la demanda en la forma como fueron propuestas por la demandante, anuló parcialmente los actos acusados, ordenó, en aplicación del principio de favorabilidad, fijar la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre la declaración privada y la liquidación oficial, condenó en costas y agencias en derecho ($3.850.000) a la actora, con fundamento en las siguientes consideraciones[18]:

Se refirió al beneficio de auditoría, a la firmeza de las declaraciones y a sentencias del Consejo de Estado para señalar que la declaración de IVA del sexto bimestre de 2010 presentada por la sociedad no gozó del referido beneficio, sin que obre prueba en el expediente que la declaración de renta por el año 2010 gozó del mismo.

Destacó que la notificación del requerimiento especial se efectuó en debida forma, toda vez que el plazo para presentar la declaración de IVA del sexto bimestre de 2010 vencía el 17 de enero de 2013 por lo que, al ser recibido dicho acto el 24 de diciembre de 2012, fue oportuno.

Señaló que el requerimiento especial se remitió a la dirección registrada en el RUT por la sociedad *«Calle 20 # 21-38, Oficina 503»* sin que el hecho de que el portero del edificio lo recibiera invalide su notificación, pues se acreditó que este es el funcionamiento habitual de la propiedad horizontal donde está la oficina de la actora, en cuanto los actos proferidos por la entidad – requerimientos ordinarios y especial, liquidación oficial y auto admisorio del recurso – fueron recibidos por el señor *Albeiro Nieto,* portero del edificio del Banco de Bogotá, ubicado en la calle 20 # 21-38 de Manizales.

Dijo que el Consejo de Estado tiene una pacífica y cimentada línea jurisprudencial en cuanto a que el deber de notificación de las actuaciones de la Administración se cumple con el envío de las mismas a la dirección registrada por el contribuyente, sin que se pueda alegar como indebida, por el hecho de que en las diferentes edificaciones o empresas existan divisiones de recepción o manejo de mensajería.

Indicó que el motivo por el cual la DIAN rechazó las compras, el IVA descontable y las retenciones practicadas, incluidas en la declaración cuestionada, fue la existencia de pruebas que desvirtuaron la existencia material de las operaciones consignadas en las facturas aportadas por la actora, sobre las supuestas compras efectuadas a Comercializadora San Remo Ltda.

[17] Ordenó a la demandante aportar 1) la totalidad de las facturas de compras realizadas a Comercializadora San Remo Ltda. en el sexto bimestre de 2010 y 2) La totalidad de los soportes de la declaración de IVA por el sexto bimestre del año 2010, presentada el 20 de septiembre de 2011, respecto a las sumas de dinero indicadas en los renglones 30, 31, 37, 38, 53 y 60 de la mencionada declaración. Fl. 150 c.p. Pruebas incorporadas al proceso en la audiencia de 13 de julio de 2016, en la cual se dio traslado para alegar de conclusión. Fls. 154-155 c.p.
[18] Fls. 170 a 183 c.p.

SC 5780-6

Anotó que la Administración verificó, en relación con la Comercializadora San Remo Ltda., que (i) no ejerció actividades comerciales ante la imposibilidad de su ubicación, (ii) no presentó las declaraciones de IVA y de retención en la fuente del periodo en el cual la actora efectuó las compras y le practicó retención de $44.900.000, con lo cual dicho dinero no ingresó al fisco, y (iii)) los representantes legales de ambas empresas son hermanos y tienen como suplente y contador a las mismas personas.

Agregó que la sociedad se mostró renuente a suministrar los soportes documentales y/o contables de las retenciones que le practicaron a su favor, ya que en sede administrativa dijo que la persona encargada de preservar dicha información requería más tiempo, y en sede judicial, con ocasión de la prueba decretada de oficio, sostuvo que los documentos debían obrar en la actuación administrativa y que no guardó copia de ellos.

Manifestó que la actora se limitó a afirmar que las compras declaradas se soportaron en las facturas emitidas con los requisitos legales, documentos que, como lo ha señalado la jurisprudencia del Consejo de Estado, pueden ser desvirtuados por otros medios de prueba, sin que aportara elementos de juicio que establecieran que las compras rechazadas fueron materialmente efectuadas, por lo que compartió lo decidido por la DIAN en los actos acusados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** interpuso recurso de apelación y solicitó acceder a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[19]:

Insistió en la vulneración del debido proceso y el derecho de defensa, ante la indebida notificación del requerimiento especial por no ser entregado, ni recibido, en la oficina 503 del edificio del Banco de Bogotá, para lo cual reiteró lo expuesto en la demanda frente a este cargo.

Estimó que dejar en firme los mayores valores determinados en la liquidación oficial de revisión, la cual desconoció compras y servicios gravados, impuestos descontables y retenciones en la fuente legalmente efectuadas por la empresa, vulnera los principios de legalidad, debido proceso, equidad y espíritu de justicia.

Aseveró que la Administración debió determinar la existencia de las **compras** y de las ventas efectuadas por la sociedad con el sistema *muisca.*

Afirmó que la existencia de Comercializadora San Remo Ltda. se establece con la declaración de renta que presentó y pagó por el año 2010 y con la renovación oportuna del registro mercantil.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** solicitó revocar la sentencia de primera instancia, para lo cual insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación[20].

[19] Fls. 185-186 c.p.
[20] Fls. 211 a 214 c.p.

SC 5780-6

La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada, para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la contestación[21].

Consideró que la sanción por inexactitud debe corresponder al 160%, toda vez que se demostró que la sociedad incurrió en conductas fraudulentas y abusivas que pusieron en riesgo el recaudo nacional.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia[22].

Estimó que el requerimiento especial se notificó en debida forma en cuanto se entregó en la dirección procesal de la contribuyente, sin que se le puedan atribuir a la Administración las consecuencias de los procedimientos internos establecidos entre la sociedad y quien recibió la correspondencia en la portería del edificio.

Destacó que entre las pruebas directas que desvirtuaron la contabilidad de la actora están: (i) la falta de ubicación del supuesto proveedor que imposibilitó comprobar el ejercicio de actividades comerciales, pese al vínculo familiar existente entre los representantes legales de ambas empresas, (ii) la no presentación por parte del proveedor de las declaraciones de IVA y de retención en la fuente de las cuales la actora dedujo los impuestos descontables y la retención practicada, (iii) tener el mismo contador y (iv) la renuencia de la sociedad a suministrar la información solicitada, quien pretendió que la Administración probara el contenido de su declaración.

Señaló que la demandante se limitó a afirmar que las operaciones se probaron con las facturas y los registros contables, sin desvirtuar los hallazgos de la Administración para demostrar la existencia de las operaciones comerciales.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de IVA del sexto bimestre de 2010, presentada por GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, se debe establecer si se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa en cuanto, a juicio de la recurrente, hubo una indebida notificación del Requerimiento Especial 102382012000096 del 20 de diciembre de 2012, y si se demostró la existencia de las compras efectuadas por la actora al proveedor Comercializadora San Remo Ltda. en el período discutido.

Aspecto previo

Se advierte que en la demanda la actora pidió que se decrete la nulidad del Requerimiento Especial 102382012000096 del 20 de diciembre de 2012.

[21] Fls. 215 a 217 c.p.
[22] Fls. 229 a 233 c.p.

SC 5780-6

Teniendo en cuenta que el requerimiento especial es un acto de trámite que no es objeto del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues a través del mismo no se crea, modifica o extingue situación jurídica alguna, la Sala declarará probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto de tal acto.

En cuanto al **fondo del asunto,** la recurrente considera que se vulneró el debido proceso y el derecho de defensa pues, aunque el requerimiento especial se envió a la dirección informada en el RUT *«Calle 20 # 21-38 Of. 503»* no se entregó en la oficina 503, como lo reconoció la Administración al afirmar que lo entregó en la portería del edificio; consideró que, al no cumplirse con la notificación del requerimiento especial, debió anularse la actuación acusada.

Como lo ha expresado la Sala[23], conforme con los artículos 564 y 565 del ET, tratándose de la **notificación por correo**, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Esto por cuanto, es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o haya que notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- Para el periodo discutido, GLOBAL REPRESENTACIONES LIMITADA informó en el registro único tributario la dirección *«CL. 20 21 38 OF 503»* de la ciudad de Manizales[24].
- El 1° de septiembre de 2011, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales emitió el requerimiento ordinario 102382011000283[25], notificado por correo el 5 de septiembre de 2011[26], como consta en la guía de Servientrega 1048353794, en la *CL 20 21 38 OF 503*, esto es, a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, recibido por *Luisa García*. La actora dio respuesta a este acto[27].
- El 12 de septiembre de 2012, la misma División de Gestión remitió el requerimiento ordinario 102382012000412[28], notificado por correo el 14 de septiembre de 2012[29], como consta en la guía de Servientrega 1057693922, en la *CL 20 21 38 OF 503*, esto es, a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, el cual fue recibido por ***Albeiro Nieto***. La sociedad dio respuesta a este acto[30].

- El 20 de diciembre de 2012, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales expidió el Requerimiento Especial 102382012000096[31], en el cual propuso modificar la declaración de IVA del sexto bimestre de 2010

[23] Sentencia del 12 de diciembre de 2018, Exp. 23288, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto, actor Audrey Michelle Montoya.
[24] Fl. 24 c.a. 2
[25] Fls. 12-13 c.a. 2
[26] Fl. 14 c.a. 2
[27] Fl. 16 c.a. 2
[28] Fls. 56-58 c.a. 2
[29] Fl. 56 vto. c.a. 2
[30] Fls. 61-62 c.a. 2
[31] Fls. 65 a 77 c.p.

SC 5780-6

presentada por la actora. **Este acto fue notificado por correo el 24 de diciembre de 2012**[32], como consta en la guía de Servientrega 1072900650, en la *CL 20 21 38 OF 503*, esto es, a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, el cual fue recibido por el señor ***Albeiro Nieto***.

- El 4 de septiembre de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales profirió la Liquidación Oficial de Revisión 102412013000062, en la cual acogió las modificaciones propuestas en el requerimiento especial[33]. Este acto se notificó por correo el 6 de septiembre de 2013[34], como consta en la guía de Servientrega 1085112839, en la *CL 20 21 38 OF 503*, esto es, a la dirección informada por la contribuyente en el RUT, el cual fue recibido, nuevamente, por el señor *José* ***Albeiro Nieto***. Contra este acto se interpuso recurso de reconsideración[35].

Conforme con lo anterior, no le asiste razón a la demandante en cuanto afirma que no se notificó en debida forma el requerimiento especial por haber sido entregado en la portería del edificio pues, como lo ha sostenido esta Corporación[36], «*este hecho no hace ineficaz la notificación por correo que, en debida forma, hizo la DIAN, ni le quita los efectos jurídicos llamados a producir. De tal manera que* ***sólo basta con que el acto administrativo haya sido remitido a la dirección correcta informada por el contribuyente****, como en este caso ocurrió, sin que puedan alegarse circunstancias externas, ajenas a la administración tributaria, para endilgar una indebida notificación*».

Concordante con el precedente que se reitera, no son de recibo las argumentaciones de la actora sobre la vulneración del debido proceso y del derecho de defensa por la entrega de la copia del requerimiento especial en la portería del edificio.

Al respecto, la Sala reitera[37] que el artículo 565 del Estatuto Tributario contempla varias formas de notificación. Una de estas es la notificación personal y otra es la notificación mediante el envío de copia de la providencia o actuación respectiva, por correo, bien sea por la red oficial o mediante el uso de cualquier servicio de mensajería especializada.

Si el artículo 565 del Estatuto Tributario permite que se haga la notificación mediante cualquier servicio de mensajería especializada debe analizarse si la forma en que regularmente funciona dicho servicio es suficiente garantía para el derecho de defensa del contribuyente. Lo usual en el tráfico ordinario de la actividad de correos es que, cuando se trata de **oficinas ubicadas en propiedad horizontal en las que exista una portería**, los envíos postales sean entregados a la persona encargada de atender dicha portería. De hecho, la portería tiene siempre dispuesto un espacio físico para la recepción, clasificación y entrega de la correspondencia.

Por lo tanto, en el caso, la notificación del requerimiento especial se efectuó conforme a la normativa aplicable, según lo precisado por la jurisprudencia, lo cual descarta la aducida vulneración del debido proceso y del derecho de defensa,

[32] Fl. 66 c.p.
[33] Fls. 56 a 64 c.p.
[34] Fl. 187 vto. c.a. 2
[35] Fls. 190 a 194 c.a. 2
[36] Sentencia del 6 de agosto de 2015, **Exp. 19886**, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.
[37] Sentencia del 18 de junio de 2014, **Exp. 20088**, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada, entre otras, en las sentencias del 10 de octubre de 2018, Exp. 22461 y del 6 de junio de 2019, Exp. 23285, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

SC 5780-6

máxime si, como se demostró, las actuaciones previas y posteriores al requerimiento especial se enviaron por el mismo medio a la actora, quien se notificó de los mismos en cuanto les dio respuesta y, por ende, ejerció los referidos derechos. En consecuencia, el cargo no tiene vocación de prosperidad.

En cuanto a la existencia de las operaciones cuestionadas por la Administración, la actora se limitó a afirmar que se soportaron en las facturas emitidas con el cumplimiento de los requisitos legales.

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que las operaciones constitutivas de costos, deducciones e impuestos descontables estén soportadas en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal[38]; lo cual no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal[39], quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede verificar dichas transacciones y, si es del caso, proceder a su rechazo.

Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en la normativa fiscal o en la legislación civil, en cuanto sean compatibles con la primera[40]. Lo anterior significa que la **eficacia probatoria de las facturas no es absoluta**, pues está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, quien en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba aludidos.

Lo mismo ocurre con la contabilidad, porque si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad constituyen prueba a favor del contribuyente cuando se llevan en debida forma[41], el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisa que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «*por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».*

En ese sentido, una vez la DIAN controvierte la realidad de los documentos que sirven de soporte de las operaciones, **le corresponde al contribuyente aportar los elementos demostrativos que acrediten la existencia de las mismas**.

Sin embargo, en el caso, la demandante solo dijo que la existencia de las compras efectuadas por la sociedad se probaba con el sistema *muisca* y la de Comercializadora San Remo Ltda., con la declaración de renta que presentó y pagó por el año 2010 y con la renovación oportuna del registro mercantil, sin entrar a controvertir ni menos desvirtuar los argumentos expuestos por la administración para el rechazo de tales compras, ni acreditarlas en debida forma, como era su carga probatoria conforme con lo previsto en el artículo 167 del CGP.

Así las cosas, la Sala comparte lo concluido por el *a quo* en el sentido de señalar que la actora no aportó elementos de juicio que establecieran que las compras rechazadas fueron materialmente efectuadas, sin que se advierta la alegada vulneración de los principios de legalidad, debido proceso, equidad y espíritu de justicia.

---

[38] Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.
[39] Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[40] «*Art. 742 ET. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquellos*».
[41] Artículo 774 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, confirmará lo decidido por el Tribunal, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos demandados en lo referente al valor de la sanción por inexactitud y, a título de restablecimiento del derecho, estableció dicha sanción en el 100% de la diferencia entre la declaración privada y la liquidación oficial, en aplicación de la favorabilidad.

Conforme a lo expuesto, la Sala revocará el ordinal primero de la sentencia apelada y, en su lugar, declarará probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto del Requerimiento Especial 102382012000096 del 20 de diciembre de 2012. Modificará el ordinal segundo para anular parcialmente también la Resolución 900.267, proferida el 1° de agosto de 2014 por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN. En lo demás, la confirmará.

Finalmente se observa que, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num.8) del CGP, no procede la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1.- REVOCAR el ordinal primero de la sentencia del 15 de marzo de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, Sala de Decisión. En su lugar, se dispone:

> *«**PRIMERO: DECLARAR** probada de oficio la excepción de inepta demanda respecto del Requerimiento Especial 102382012000096 del 20 de diciembre de 2012».*

2.- MODIFICAR el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, el cual quedará así:

> *«**SEGUNDO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412013000062 del 04 de septiembre de 2013, expedida por la Dirección Seccional de Impuestos de Manizales, y de su confirmatoria la Resolución 900.267 del 1° de agosto de 2014, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que modificaron la declaración de IVA presentada por GLOBAL REPRESENTACIONES LTDA. por el 6° bimestre de 2010, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud».*

3.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada.

4.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La presente providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

SC 5780-6

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ