**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**

**Radicación: 08001-23-33-000-2015-00108-02 (27590)**

**Demandante: DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ**

**Demandado: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-**

**Temas: Sanción a revisor fiscal 2014. Notificación.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada en contra de la sentencia del 26 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección “B”, que accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas.

La parte resolutiva de la sentencia apelada dispuso lo siguiente[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-1):

***“PRIMERO. -****DECLÁRASE la nulidad de Resoluciones Nos. 00016 de 25 de septiembre de 2014 y 011135 de 22 de diciembre de 2014, mediante las cuales, la DIAN impuso una sanción de suspensión a la señora DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ, en su calidad de revisor fiscal de la compañía Caribbean Company SAS en liquidación; de conformidad con las explicaciones precedentes.*

***SEGUNDO. –****A título de restablecimiento del derecho, LEVÁNTASE la sanción impuesta a la contadora DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ mediante los actos que se anulan en el numeral primero de esta providencia.*

***TERCERO. -****Sin costas. [...]”*

**ANTECEDENTES**

El 4 de febrero de 2014 la DIAN expidió el Requerimiento al Revisor Fiscal en el que propuso sanción a la demandante al ejercer dicho cargo en la Sociedad Caribbean Company S.A.S., de acuerdo con el [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-2).

El 8 de septiembre de 2014 la actora presentó respuesta al mencionado requerimiento[3](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-3). Sin embargo, el 25 de septiembre de 2014 la demandada expidió la Resolución Sanción 00016 en la que se impuso la sanción consistente en la suspensión por un año de la facultad para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas ante la DIAN, conforme al [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario[4](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-4).

El 20 de octubre de 2014 la actora presentó el recurso de reconsideración en contra de la resolución enunciada previamente, resuelto mediante la Resolución 11135 del 22 de diciembre de 2014 que confirmó el acto recurrido[5](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-5).

**DEMANDA**

DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, formuló las siguientes pretensiones[6](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-6):

*“****PRIMERA:****Declárese la nulidad de la Resolución No 011135 de 22 de diciembre de 2014 que Resuelve Recurso de Reconsideración Confirmando la Resolución Sanción de Suspensión al Revisor Fiscal No. 00016 de 25 de septiembre de 2014, proferido por el Director General de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

***SEGUNDA:****Declárese la nulidad de la Resolución Sanción No. 00016 de septiembre 25 de 2014 proferida por la Directora Seccional de Impuestos de Barranquilla.*

***TERCERA:****Como consecuencia de la nulidad del citado acto administrativo y como restablecimiento del derecho, se ordene:*

* *Revocar la sanción proferida en la Resolución Sanción No 00016 de septiembre 25 de 2014, contra la señora DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ en calidad de Revisora Fiscal de la sociedad CARIBBEAN COMPANY SAS EN LIQUIDACIÓN****-****El archivo del expediente*

***TERCERA (sic):****Que se condene a la****UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-****, a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos, toda vez que están demostrados los elementos fácticos y jurídicos que prueban las actuaciones irregulares de la entidad demandada”*

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

* Artículos 2, 29, 95 209 y 363 de la Constitución Política.
* Artículos [581](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=718), [660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822), [661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823), [683](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=850), [742](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=919), [743](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=920), [772](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=960), [773](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=961), [774](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=962), [775](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=963), [776](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=964) y [777](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=965) del Estatuto Tributario.
* Artículos 68 y 69 del Código Contencioso Administrativo.
* Artículos 4, 174, 177, 187, 248, 249 y 250 del Código de Procedimiento Civil.
* Artículo 207 del Código de Comercio.
* Artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993.
* Artículos 3, 103, 104 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-

El concepto de la violación se sintetiza así[7](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-7):

Explicó que el Requerimiento 2 de 2014 mediante el cual se propuso la sanción a la actora fue indebidamente notificado, debido a que los artículos [660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) y [661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del Estatuto Tributario exigen la notificación personal o por aviso, pero en el presente caso la demandante lo conoció por conducta concluyente el 23 de junio de 2014 al revisar el portal web de la DIAN.

Señaló que la sanción que se impuso en los actos demandados tiene como fuente la declaración de IVA de cuarto bimestre de 2011 de la empresa enunciada en la que se determinó un saldo a favor de $3.441.235.000, pero la DIAN no prueba que la actora haya desatendido alguna de las funciones del revisor fiscal establecidas en el artículo 207 del Código de Comercio. Además, la información contable por la que se presentó la declaración de IVA se encontraba acorde con los libros de contabilidad y las retenciones se practicaron de acuerdo con las normas vigentes.

Aclaró que la demandante no puede ser sancionada por datos que se presumen inexactos en las declaraciones, porque su proceder como profesional cumplió con el principio de buena fe, no se actuó con culpa, y se remitieron todas las pruebas solicitadas por la DIAN.

Explicó que en el proceso penal 080026001257201203345 adelantado por la Fiscalía 46 de Barranquilla por los presuntos delitos de falsedad en documento privado y fraude procesal se ubicó a los proveedores que la DIAN no encontró en el proceso administrativo.

Advirtió que la declaración del impuesto sobre la renta de la empresa Caribbean Company SAS en liquidación del año 2011 se encuentra en firme, por lo que los indicios de la DIAN de operaciones simuladas no tienen respaldo, y los vacíos probatorios deben ser resueltos a favor de los contribuyentes.

Señaló que en un caso similar, la DIAN Seccional Barranquilla aceptó que el revisor fiscal no tenía responsabilidad al no ubicarse los proveedores. Además, el negocio de comercio de chatarra no requiere un gran capital o de grandes instalaciones

Manifestó que las pruebas directas desvirtúan las presunciones utilizadas por la DIAN, no se desvirtuó la contabilidad, se probó la existencia de proveedores y, los aspectos aduaneros y cambiarios prueban la realidad de las operaciones.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La **DIAN**se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos[8](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-8):

Explicó que el Requerimiento a Revisor fiscal 002 del 4 de febrero de 2014 fue notificado de forma correcta, porque se remitió a la dirección que la demandante tenía en el Registro Único Tributario -RUT- por correo certificado, pero fue devuelto y por esa razón se publicó en la página web de la DIAN conforme al [artículo 568](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=702) del Estatuto Tributario.

Señaló que la sanción a revisor fiscal impuesta en los actos demandados se encuentra acorde con el [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario al existir inexactitud en la información contable. Lo anterior, fue probado en proceso en el que la demandante certificó el valor de saldos a favor de valores no recaudados de impuesto al valor agregado -IVA-, no se ubicaron a los proveedores, y no se probó la realidad de operaciones en período 4 del año gravable 2011 para operaciones de chatarra.

Advirtió que la actora firmó las declaraciones, certificados y pruebas de las que no se pudo desprender que las operaciones fueron reales. Además, aclaró que el proceso sancionatorio es de carácter subjetivo, por lo que la demandante se ha podido defender en relación con su participación como contadora pública.

Señaló que los actos en los que se determinó la simulación de operaciones son separados y no hacen parte del presente proceso, por lo que los certificados, actas y oficios fueron valorados en vía administrativa y no existe prueba que desvirtúe la sanción impuesta.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección “B” accedió a las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas. Las razones de la decisión se resumen así[9](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-9):

Señaló que existe un documento que establece la fecha de notificación del Requerimiento de Revisor Fiscal 002 del 4 de febrero de 2014 el 8 de mayo de 2014, pero en el comprobante de la empresa de mensajería se determinó que no se entregó, sino que se devolvió a la DIAN sin motivo específico. Además, en formulario de creación y notificación de dicho acto se prueba que se expidió el 4 de febrero de 2014, pero la verificación de la dirección se realizó el 3 de abril de 2014, lo cual es casi dos meses después del límite establecido por el [artículo 661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del Estatuto Tributario.

Aclaró que la DIAN vulneró el [artículo 568](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=702) del Estatuto Tributario, porque luego de la devolución de la notificación del requerimiento de revisor fiscal se publicó en la página web por fuera del término de ley y no se intentó ubicar por otros medios al contribuyente. En consecuencia, concluyó que no se le permitió a la demandante ejercer su derecho de defensa por la indebida notificación.

Señaló que no procede la condena en costas, debido a que no se encuentran elementos que la justifiquen.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandada**apeló con fundamento en los siguientes argumentos[10](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-10):

Alegó que a la demandante se le respetó el derecho al debido proceso y de defensa, porque la notificación del requerimiento se hizo a la dirección que informó en el RUT, por lo que fue procedente la aplicación del [artículo 568](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=702) del Estatuto Tributario. Además, aclaró que la necesidad de buscar la forma de notificar solo es cuando el contribuyente no informó su dirección, como lo establecen los artículos [565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) y [563](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=697) del mencionado estatuto.

Advirtió que en el proceso determinación del tributo no solo se aceptaron pruebas indiciarias, ya que se analizaron pruebas documentales, declaraciones de proveedores, y visitas practicadas de las que se concluyó que la información entre proveedores y la empresa investigada no coincidía, no había capacidad operativa para las altas ventas de chatarra, no había soportes de pagos y no existían empleados.

Explicó que la actora no pudo demostrar la realidad económica que determinó en la contabilidad y que firmó declaraciones y certificados, los cuales se utilizaron como prueba en el proceso administrativo. Adicionalmente, la calidad de contador público la obligaba a certificar hechos y situaciones reales como lo exige el Código de Ética del Contador y la Corte Constitucional en algunos pronunciamientos.

**TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA**

La demandante no se opuso al recurso durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público**no se pronunció.

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si se violó el debido proceso a la demandante por indebida notificación del Requerimiento de Revisor Fiscal 002 del 4 de febrero de 2014 y en caso negativo, si la sanción impuesta en los actos demandados es procedente.

La demandada alegó que el Requerimiento de Revisor Fiscal 002 del 4 de febrero de 2014 fue notificado en debida forma, porque se remitió por correo certificado a la dirección informada en el RUT y luego se realizó la notificación por aviso.

Por su parte, la actora advirtió que la resolución enunciada es violatoria al debido proceso, debido a que se enteró de su existencia de forma extemporánea y en página web de la DIAN, por lo que perdió su oportunidad procesal de defensa.

En el presente caso, se encuentra en discusión la sanción sobre revisor fiscal establecida en el [artículo 660](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=822) del Estatuto Tributario, pero en relación con la notificación del requerimiento al revisor fiscal, el [artículo 661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del mencionado estatuto, ordena lo siguiente:

*“Art. 661. Requerimiento previo al contador o revisor fiscal. El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa.*

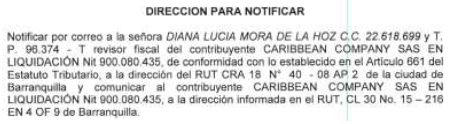
*El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas. Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes”* (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, el requerimiento al contador o revisor fiscal debe ser notificado por correo dentro de los 10 días siguientes a la fecha de la providencia y a la dirección informada. En relación con la mencionada norma, la Corte Constitucional explicó lo siguiente[11](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-11):

*“…el inciso final de ese artículo señala que para imponer la sanción es necesario cumplir el procedimiento previsto en el*[*artículo 661*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823)*, el cual garantiza de manera idónea la defensa del profesional. En efecto, el*[*artículo 661*](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823)*preceptúa que el contador al cual se le inicie un juicio debe ser notificado del mismo, dentro de los 10 días siguientes a la providencia que lo inicia, a fin de que el profesional pueda dar contestación a los cargos que se le formulan. El investigado tendrá el término de un mes para responder al mencionado requerimiento y aportar y solicitar pruebas. Vencido dicho término, se procederá a dictar la respectiva sentencia, la cual es susceptible de recurso a nivel administrativo, pues se puede apelar ante el Subdirector General de Impuestos respectivo. Existen pues suficientes garantías para controvertir la acusación que se haya formulado”.* (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio expuesto, lo relevante es que se realice la notificación del requerimiento de revisor fiscal dentro de los 10 días de haberse emitido dicho acto, para que el profesional en contaduría pública pueda defenderse y allegar pruebas.

En el presente caso, el Requerimiento de Revisor Fiscal 002 fue expedido el 4 de febrero de 2014, en el que se precisó como lugar de notificación el siguiente[12](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-12):



De acuerdo con la dirección anotada en del acto enunciado, se advierte que existía una dirección informada por la demandante en el RUT, la cual coincide con la versión consultada por la DIAN el 3 de abril de 2014 de dicho documento[13](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-13). Además, se observa que a dicha dirección se remitió por correo certificado el requerimiento de revisor fiscal enunciado, el día 6 de abril de 2014, pero fue devuelto sin razón específica por la empresa de mensajería a la DIAN, y se advierte que la fecha de envío fue dos meses después de la expedición del dicho requerimiento[14](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-14).

El 8 de mayo de 2014 la DIAN publicó el requerimiento especial de revisor fiscal en la página web, por lo que lo consideró notificado en dicha fecha[15](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-15). Posteriormente, el 8 de septiembre de 2014 la actora presentó respuesta al requerimiento de revisor fiscal en el que se opuso a la decisión de la DIAN, remitió pruebas y manifestó que se le violó el debido proceso, además, aclaró que fue notificada por conducta concluyente el 23 de junio de 2014 al encontrar el mencionado acto en la página web de la DIAN[16](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-16).

Se advierte que la Resolución Sanción de Suspensión al Revisor Fiscal 16 del 25 de septiembre de 2014 explicó lo siguiente[17](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=51678#cite_note-17):

*“5- El Director Seccional de Impuestos de Barranquilla profirió a la contadora pública DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ CC. 22.618.699 y T.P. 96374-T, en calidad de revisor fiscal del contribuyente CARIBBEAN COMPANY SAS EN LIQUIDACIÓN NIT 900.080.435, el Requerimiento al Revisor Fiscal No.00002 de 04 de febrero de 2014, el cual fue debidamente notificado mediante publicación en la página WEB de la DIAN, al que con escrito presentado por la doctora DAMARIS PERDOMO CANTILLO CC 55.302.140. TP 159.223 en calidad de apoderada de la señora DIANA LUCIA MORA DE LA HOZ CC. 22.618.699 y T.P. 96374-T, en calidad de revisor fiscal del contribuyente CARIBBEAN COMPANY SAS EN LIQUIDACIÓN NIT 900.080.435 con Radicado No.10349 del 8 de septiembre de 2014 da respuesta al citado Requerimiento presentándose extemporáneamente por fuera de la oportunidad legal señalada en el artículo 661 del E.T. (folios 5090-5117)”* (Subraya la Sala)

De acuerdo con la posición de la DIAN, en la resolución sanción enunciada se consideró la respuesta al requerimiento especial extemporáneo, por lo que no se analizaron de fondo las razones que expuso la demandante.

De acuerdo con lo expuesto, se considera que se violó el derecho al debido proceso a la actora, porque no se le notificó el Requerimiento de Revisor Fiscal 002 del 4 de febrero de 2014 por correo dentro de los 10 días siguientes de su expedición, como lo ordena el [artículo 661](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=823) del Estatuto Tributario. Además, la demandante al remitir respuesta a dicho requerimiento no le fue aceptada su defensa al considerarse extemporánea, pese a la irregularidad en su notificación, por lo que perdió su oportunidad procesal de defensa luego de una actuación irregular de la DIAN.

En consecuencia, no prospera el cargo. Además, la Sala se releva de estudiar los demás cargos de la apelación, ya que con el cargo estudiado procede la nulidad de los actos demandados.

**Condena en costas**

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

Así las cosas, la Sala confirmará la sentencia apelada y negará la condena en costas en segunda instancia.

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**

**PRIMERO: CONFIRMAR**la sentencia del 26 de noviembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala de Decisión Oral, Sección “B”.

**SEGUNDO:**No se condena en costas en esta instancia.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**WILSON RAMOS GIRÓN**

**Notas al pie**