**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Bogotá, D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil veintidós (2022)**

**Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho**

**Radicación: 15001-23-33-000-2016-00604-01 (24143)**

**Demandante: Andrea González Díaz y Sociedad CFC S.A.**

**Demandado: DIAN**

**Temas: Renta. 2011. Recurso de reconsideración. Notificación. Deudores subsidiarios. Sanción por inexactitud.**

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 26 de julio de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Boyacá, que resolvió (f. 282 cp1):

**Primero:** Declarar la nulidad parcial de la Liquidación oficial de revisión nro. 26241201500005, del 23 de febrero de 2015, así como de la Resolución No. 002512, del 06 de abril de 2016, “*por la cual se decide un recurso de reconsideración*”, en lo que respecta al valor establecido por concepto de sanción por inexactitud, para en su lugar disponer que el valor correspondiente por tal concepto es la suma de $1.175.275.000, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**Segundo:** Declarar la nulidad del artículo tercero de la parte resolutiva de la Resolución No. 002512 del 06 de abril de 2016 “*por la cual se decide un recurso de reconsideración*”, en el que se determinó a la señora “Andrea González Diaz” como deudora subsidiaria de la sociedad CFC S.A. en liquidación, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

**Segundo:** Negar las demás pretensiones de las demandas tramitadas en los procesos de la referencia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412015000005, del 23 de febrero de 2015 (ff. 9 a 29 cp1), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora por el año gravable 2011. Puntualmente, rechazó costos de ventas, gastos operacionales de administración, gastos operacionales de ventas e impuso sanción por inexactitud. La decisión fue confirmada en la Resolución nro. 002512, del 06 de abril de 2016 (ff. 31 a 45 cp1), que ordenó notificar a la actora del contenido de la resolución en calidad de deudora subsidiaria de la Sociedad CFC S.A. (en liquidación).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**Demanda**

Mediante sendos escritos de demanda, la sociedad Sociedad CFC S.A. (en liquidación) y su representante legal ejercieron el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), así:

La sociedad demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 5 cp2):

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 262412015000005, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 002512 del 06 de abril del 2016, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la liquidación privada antes mencionada.

3. Que se ordene en calidad de restablecimiento del derecho la firmeza de la declaración privada de renta presentada el 02 de abril de 2012 con el autoadhesivo 91000131999234 en el formulario No. 1102600211097 y que fue corregida el 27 de abril de 2012.

4. Que se ordene la desvinculación de los deudores subsidiarios.

5. Se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA.

Y la representante legal planteó como pretensiones las siguientes (f. 2 cp1):

1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 262412015000005, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre la renta de la sociedad CFC S.A. correspondiente al año gravable 2011.

2. Declarar la nulidad de la Resolución 002512 del 06 de abril del 2016, mediante la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la liquidación privada antes mencionada.

3. Que se determine que no debo responder de manera subsidiaria por las obligaciones de la sociedad que represente, toda vez que cumplí a cabalidad con mis obligaciones formales en calidad de representante legal de la sociedad CFC S. A., y me fue violado mi derecho a la defensa por parte de la Dian.

4. Se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA.

A los anteriores efectos, los sujetos que componen el extremo activo de la litis invocaron como normas vulneradas los artículos 6.° y 29 de la Constitución; 7[32](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=62), [733](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=909), [734](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=910) y [798](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=988) del ET (Estatuto Tributario); y 28, 34, 35 y 84 del CCA (Código de lo Contencioso Administrativo, Decreto 01 de 1984), bajo el siguiente concepto de violación (ff. 8 a 20 cp1 y 4 y 5 cp2):

Alegaron la configuración del silencio administrativo positivo, porque habría sido irregular y extemporánea la notificación de la resolución que falló el recurso de reconsideración. Plantearon que no se habían constituido en deudoras subsidiarias de la sociedad la representante legal y su suplente, porque la demandada se negó a entregarles copia de los actos acusados, lo que les habría impedido ejercer el derecho de contradicción y defensa; también, que los actos adolecían de falta de motivación porque no aludieron a la vinculación de las presuntas deudoras subsidiarias en la parte considerativa. Afirmaron que las inconsistencias sustanciales de la declaración revisada eran insuficientes para configurar la responsabilidad subsidiaria reglada en el [artículo 798](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=988) del ET.

De fondo, se opusieron al rechazo parcial de los costos y gastos autoliquidados, para lo cual censuraron que la decisión demandada se basara en declaraciones de proveedor ficticio proferidas con posteridad a los hechos del caso, que no en las pruebas directas con las que se contaba, como eran los registros contables, facturas, cheques, tiquetes de báscula y declaraciones de importación. Censuraron que, con esa actuación les fue trasladada la tarea de investigar las conductas irregulares de terceros y alegaron que les fue vulnerada la buena fe y el debido proceso. Por último, controvirtieron la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad.

**Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones del extremo activo de la litis (ff. 174 a 192 cp1 y 152 a 170 cp2), para lo cual negó que se configurara el silencio administrativo positivo, pues alegó que la resolución que decidió el recurso de reconsideración se notificó debida y oportunamente. También negó haber incurrido en falta de motivación y violado el debido proceso. Sostuvo que en la liquidación oficial acusada le comunicó a la representante legal de la sociedad contribuyente su condición de deudora subsidiaria de la obligación debatida, circunstancia por la cual considera que sería irrelevante que no se le hubiese entregado a dicha persona una copia del acto demandado, porque pudo controvertir la actuación como litisconsorte facultativa. Añadió que no era perentorio vincularla al procedimiento de determinación oficial, sino al de cobro coactivo y que, como la presentación de una autoliquidación inexacta constituye una vulneración del deber formal de declarar, se configuró el presupuesto de responsabilidad subsidiaria fijado en el [artículo 573](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=708) del ET.

Sostuvo que, como eran inconducentes impertinentes e inútiles para acreditar la realidad de las operaciones revisadas la mayoría de los documentos aportados por la actora, tuvo que sustentar la decisión oficial con las pruebas recaudadas en el procedimiento de revisión. Enfatizó que el rechazo de los costos de ventas se fundó en indicios sobre la inexistencia de las operaciones; que el desconocimiento de los gastos operacionales de ventas se debió a que la demandante omitió aportar pruebas de transacciones realizadas con un tercero que no las registró en su autoliquidación del impuesto sobre renta (hecho que valoró como testimonio conforme al [artículo 750](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=929) del ET); y que el rechazo de los gastos operacionales de administración ocurrió porque la demandante incluyó en el denuncio rentístico revisado una provisión no contemplada como deducción. GFuardó silencio sobre las censuras propuestas contra la sanción por inexactitud.

**Sentencia apelada**

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de las demandas y dictó condena en costas (ff. 258 a 283 cp1). Juzgó que, la Administración le notificó a la actora la resolución que decidió el recurso de reconsideración en el término establecido por el [artículo 732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) del ET, razón por la cual no se configuró el silencio administrativo positivo alegado. En la misma línea, consideró que no se vulneró el debido proceso de la actora porque los actos demandados se expidieron y fundaron en la valoración integral de las pruebas aportadas y recaudadas en la actuación administrativa. De otra parte, señaló que la representante legal tenía legitimación en la causa por activa para demandar los actos administrativos cuestionados, pues contenían efectos jurídicos a su cargo. Manifestó que de acuerdo con el [artículo 573](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=708) del ET, los representantes legales de las sociedades están obligados a satisfacer las obligaciones formales a cargo de su representadas, so pena de responder subsidiariamente por los efectos de la omisión en el cumplimiento del deber. Señaló que, de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Constitucional (sentencia C-1201 de 2003) y con el artículo 37 del CPACA, cuando se desprendan para terceros efectos de las actuaciones administrativas, estas les deben ser comunicadas a efectos de que se configure el título ejecutivo que les pueda ser oponible a título de deudores subsidiarios en el trámite del cobro coactivo. En esa línea, puntualizó que en el *sub lite*la demandada le comunicó a la actora la expedición de la liquidación oficial de revisión, en calidad de deudora subsidiaria y de litis consorte facultativo, pero que se le vulneró el debido proceso, el derecho de defensa y de contradicción, porque le fueron negadas las fotocopias del acto definitivo.

Arguyó que, de la revisión de las pruebas integradas en el expediente (*i.e.* facturas, recibos de báscula, declaraciones de importación y formatos de ingresos de materias primas) se evidenciaba una contradicción e inconsistencia sobre los costos que la actora pretendía acreditar. Señaló que la declaratoria de proveedor ficticio no es un requisito que se deba cumplir previamente, a efectos de que se puedan desconocer costos por inexistencia de operaciones comerciales. En todo caso, precisó que, en el *sub lite*, el rechazo de las erogaciones de la actora obedeció a una causa distinta, relacionada con la imposibilidad de verificar la veracidad de las transacciones con los diferentes medios de pruebas aportados, circunstancia que permitió concluir la simulación de las compras. Señaló no haber encontrado que la demandada fijara su criterio de decisión a partir de pruebas practicadas en otro procedimiento administrativo. En esos términos ratificó el rechazo de las erogaciones en cuestión. Finalmente, confirmó la sanción impuesta porque la actora incluyó costos inexistentes en su autoliquidación, conducta que es punible, según el [artículo 647](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=804) del ET; no obstante, redujo la sanción en aplicación del principio de favorabilidad.

**Recurso de apelación**

Ambas partes apelaron la decisión del *a quo*.

El extremo activo (ff. 287 a 289 cp1) afirmó que el tribunal confundió la notificación del acto administrativo, con el procedimiento para su notificación. Argumentó que, según el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del ET, el acto que resolvió el recurso de reconsideración debía notificarse personalmente o por edicto, pero que su contraparte, al enterarse de que el aviso de citación fue devuelto por la empresa de mensajería, recurrió al correo electrónico para comunicar la citación, razón por la cual era a partir de la fecha de esta comunicación que debería contarse el término para surtir la notificación por edicto; y que en consecuencia cabía concluir que se realizó de forma indebida la notificación del acto administrativo que resolvió el recurso de reconsideración.

Por su parte, la demandada (ff. 294 a 298 cp1) indicó que la omisión en la expedición de las copias del acto debatido no transgredió el debido proceso de la actora, máxime si se tiene en cuenta que esta no aportó pruebas que desvirtuaran la configuración de la responsabilidad subsidiaria. Así mismo, sostuvo que el *a quo* erró al tasar la sanción por inexactitud ya que restó del impuesto a cargo el valor del saldo a favor declarado en el período, siendo que lo correcto era añadir el valor del saldo a favor al valor determinado en la liquidación oficial de revisión. Por último, se opuso a la condena en costas por no estar probadas o causadas en el expediente.

**Alegatos de conclusión**

Mientras la deudora subsidiaria y la demandada reiteraron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (ff. 352 a 359 y 371 a 376 cp1), la sociedad actora guardó silencio. El ministerio público solicitó que se corrigiera la tasación de la sanción por inexactitud y se revocara la condena en costas, pero que en lo demás se confirmara el fallo apelado (ff. 377 a 379 cp1).

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por las partes contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y condenó en costas. En primer lugar, se debe determinar si la demandada notificó en debida forma el acto que resolvió el recurso de reconsideración; después establecer si la negativa a la expedición de copias de la liquidación oficial de revisión comportó la infracción del debido proceso de la actora; y, por último, estudiar si se cuantificó adecuadamente la sanción por inexactitud por parte del tribunal.

2- Sobre la primera cuestión, la demandante alega que la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se realizó de forma irregular porque no observó el procedimiento de notificación contemplado en el [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del ET. Según expone, la irregularidad radicaría en que el aviso de citación enviado por la empresa de mensajería fue devuelto y no cumplió la finalidad de darle publicidad al hecho de que se había resuelto el recurso promovido. Agrega que, tras ese hecho, la demandada le comunicó mediante correo electrónico el aviso de citación, razón por la cual propone que desde la fecha de ese mensaje electrónico se debía contar el término de diez días para fijar el edicto con el cual se llevaría a cabo la notificación supletoria del acto, lo que a su vez comportaría la notificación extemporánea de la decisión porque el edicto sería desfijado por fuera del plazo contemplado en el [artículo 732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) del ET. Plantea entonces que no se logró notificar oportunamente la decisión del recurso de reconsideración, motivo por el cual solicita que se anulen los actos acusados. En el otro extremo, la demandada defiende que envió el aviso de citación a la dirección registrada por su contraparte en el RUT, pero que, como fue devuelto por el correo, procedió a notificar el acto administrativo mediante edicto dentro del plazo concedido por el [artículo 732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) del ET. Así, lo que debaten las partes, y debe juzgar la Sala, es si el trámite de notificación resulta inválido por la circunstancia que aduce la actora.

2.1- De acuerdo con el inciso 2.° del [artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del ET, el mecanismo principal para comunicar los actos que deciden los recursos de reconsideración en materia tributaria es la notificación personal, trámite que según el [artículo 569](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=703) *ibidem*, puede surtirse, indistintamente, en el domicilio del obligado tributario o en las oficinas de impuestos (sentencia del 10 de octubre de 2019, exp. 24083, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En el primer escenario, la autoridad envía a un funcionario para que concrete la notificación personal al recurrente o a quien esté legitimado para representarlo; mientras que, en el segundo evento, se remite al interesado un aviso de citación para que comparezca a notificarse dentro de los diez días siguientes a la fecha de introducción del aviso en el correo, so pena de que la Administración quede habilitada para notificar su decisión por edicto. Bajo ese precepto, el edicto, hace las veces de medio de notificación supletorio para los casos en que se intente la notificación personal en las dependencias de la Administración, sin que se concrete. Cabe aclarar que de acuerdo con el criterio fijado por esta Sección[1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45371#cite_note-1), el envío del aviso de citación no comprende la notificación del acto que resuelve el recurso, sino que se trata de una comunicación utilizada para informarle al interesado que ya se emitió el pronunciamiento respecto del recurso interpuesto, para que concurra a notificarse de su contenido de manera personal. En esa medida, el término para fijar el edicto se contabiliza a partir del día siguiente del envió del aviso de citación por correo certificado a la dirección correcta del recurrente ([artículo 563](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=697) del ET).

2.2- De otra parte, los artículos [732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) y [734](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=910) del ET, establecen que la Administración debe resolver los recursos de reconsideración dentro del año siguiente a la fecha de su interposición en debida forma. Al respecto, ha precisado la jurisprudencia de esta Sección[2](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45371#cite_note-2) que la expresión resolver el recurso de reconsideración exige que dentro del plazo dispuesto por la norma se expida el acto administrativo con un pronunciamiento de fondo sobre los motivos de inconformidad expuestos en el recurso y que se notifique el acto en debida forma, pues la notificación hace que el acto sea oponible al administrado y surta efectos jurídicos. De no ser notificado, no se puede entender que el recurso haya sido resuelto.

2.3- Con relación al marco jurídico expuesto, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) Mediante escrito radicado el 08 de mayo de 2015, la actora recurrió en reconsideración la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412015000005, del 23 de febrero de 2015 (ff. 2433 a 2440 caa13).

(ii) En la Resolución nro. 002512, del 06 de abril de 2016 (ff. 51 a 65 cp2), la demandada, resolvió el recurso de reconsideración antes mencionado.

(iii) El 08 de abril de 2016 la demandada envío por correo certificado la citación para la notificación personal del acto que resolvió el recurso de reconsideración a la dirección registrada en el RUT por la recurrente (f. 2472 vto. caa13).

(iv) El 18 de abril de 2016 se devolvió a la administración la citación enviada por causal de «*no reside/cambio de domicilio*» (f. 2476 vto. caa13).

(v) Mediante edicto nro. 19, fijado el 22 de abril de 2016 y desfijado el 05 de mayo del mismo año, se notificó a la actora la decisión del recurso de reconsideración (f. 2476 caa13).

2.4- De acuerdo con ese recuento fáctico, la demandada tenía hasta el 08 de mayo de 2016 para notificar el acto por medio del cual resolvió el recurso promovido por la actora. Al efecto, el 08 de abril de 2016 envió por correo certificado a la recurrente la citación correspondiente para que compareciera a notificarse personalmente del acto que resolvió el recurso, dentro de los diez días siguientes a la introducción al correo del aviso de citación. Como la esta no compareció para que se adelantara la diligencia de notificación personal, la demandada fijó el 22 de abril de 2016 un edicto para llevar a cabo la notificación supletoria, el cual fue desfijado el 05 de mayo de ese año, momento para el cual no había vencido el plazo contemplado en el [artículo 732](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=908) del ET.

La anterior comprobación basta para desestimar los argumentos que sustentaron el cargo de apelación de la actora sobre la indebida notificación de la decisión del recurso de reconsideración. Según se expuso, el aviso de citación es un medio de comunicación por el cual la Administración pone en conocimiento del recurrente que se adoptó una decisión respecto del recurso interpuesto, cuyo contenido debe serle notificado personalmente y, solo en el evento de que el interesado no comparezca a notificarse dentro del término de diez días, procede la notificación por edicto. Así, no le asiste razón a la apelación de la actora cuando plantea que, en el caso, el término para llevar a cabo la notificación por edicto debía contabilizarse a partir del día siguiente a aquel en que recibió mediante correo electrónico el aviso de citación para comparecer a notificarse personalmente de la decisión del recurso de reconsideración. De acuerdo con la norma, la fijación del edicto debe efectuarse una vez que concluyan los diez días que tenía el recurrente para acudir a notificarse personalmente del acto, contados «*a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación*» ([artículo 565](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=699) del ET, en la redacción vigente para la época), siempre y cuando el aviso se hubiese remitido a la dirección correcta, precepto que la demandada atendió y aplicó. Con lo anterior, la Sala avala la juridicidad del procedimiento de notificación de la decisión del recurso de reconsideración llevado a cabo en el *sub lite*. Consecuentemente, no se configuró el silencio administrativo positivo alegado por la actora. No prospera el cargo de apelación.

3- De otra parte, la demandada sostiene haberle comunicado a la actora las decisiones adoptadas en los actos acusados, acatando lo dispuesto en el artículo 37 del CPACA, circunstancia por la cual su contraparte pudo ejercer su derecho de contradicción y allegar pruebas orientadas a desvirtuar la decisión administrativa. Agregó que la actora no logró demonstrar no estar incursa en un supuesto de responsabilidad subsidiaria y que, en todo caso, la no expedición de las copias de la liquidación oficial de revisión no transgredió en núcleo esencial del debido proceso. En el otro extremo, la demandante sostiene que no pudo conocer el contenido del acto administrativo, ni ejercer plenamente su derecho de defensa, por el hecho de que no se hubiesen expedido las referidas copias. Con ello, el pronunciamiento que se reclama en esta instancia se circunscribe a establecer si la Administración vulneró la garantía al debido proceso de la actora al negarle la expedición de copias del acto censurado.

3.1- Según el [artículo 798](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=988) del ET, los obligados al cumplimiento de deberes formales en nombre y representación de terceros responden subsidiariamente por las consecuencias derivadas de las omisiones en las que incurran al atender su carga, precepto concordante con lo dispuesto en el [artículo 573](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=708) *ibidem*. Con miras a hacer efectiva cualquier eventual responsabilidad de este orden, se debe tener en cuenta que el artículo 828-1 *ejusdem*establece que la vinculación de los deudores solidarios o subsidiarios se perfecciona con la notificación del mandamiento de pago, esto es, en el marco del procedimiento de cobro coactivo, sin que se requiera la constitución de títulos individuales (sentencia del 22 de julio de 2021, exp. 25261, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Al decidir sobre la constitucionalidad de esta disposición, en la sentencia C-1201 de 2003 (MP: Marco Gerardo Monroy Cabra), la Corte Constitucional precisó que, para que sea lícito oponer a los deudores subsidiarios el título ejecutivo formado contra el contribuyente, deben ser vinculados al respectivo procedimiento de determinación de la obligación tributaria, con el fin de que se garantice el ejercicio del derecho de defensa y contradicción, en aras de satisfacer la garantía constitucional del debido proceso. En ese sentido, para que les sea oponible el título ejecutivo, a los deudores subsidiarios se les debe permitir actuar en sede administrativa «*en las mismas condiciones del directamente obligado*».

Al respecto, en la sentencia de unificación de jurisprudencia CE-SUJ-4-011, del 14 de noviembre de 2019, (exp. 23018 CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), esta Sección precisó que, en virtud de la garantía fundamental al debido proceso, los obligados al pago de deudas tributarias de terceros están legitimados para controvertir los argumentos y glosas planteados en la determinación oficial de la deuda a cargo del obligado principal, así como para cuestionar los presupuestos jurídicos o fácticos de las razones de las cuales deriva su calidad de deudor solidario (o subsidiario).

3.2- Con relación a la anterior cuestión jurídica, en el *sub lite* se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 262412015000005, del 23 de febrero de 2015 (ff. 9 a 29 vto. cp1), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2011, a cargo de la sociedad CFC S.A.

(ii) Mediante Oficio nro. 126241024, del 02 de marzo de 2015, la demandada le informó a la actora que tenía la condición de deudora subsidiaria de las obligaciones tributarias que se determinaran en el expediente nro. GO20112012000292, razón por la que podía ejercer su derecho de defensa y contradicción en calidad de litis consorte facultativo y obtener copia del acto administrativo definitivo (f. 2392 caa13).

(iii) En escrito radicado el 07 de abril de 2015, ejerciendo el derecho de defensa, la actora manifestó su oposición a la responsabilidad subsidiaria comunicada por la demandada e informó que a esa fecha no era representante legal de la contribuyente (f. 2418 caa13).

(iv) Mediante escrito radicado el 07 de abril de 2015, la demandante solicitó copia del acto administrativo nro. 262412015000005, del 25 de febrero de 2015 (f. 2420 caa13).

(v) En el Oficio nro. 26241036, del 16 de abril de 2015, la demandada le negó a la actora la expedición de copias del acto administrativo nro. 262412015000005, del 25 de febrero de 2015, argumentando que para ese momento no era representante legal de la sociedad contribuyente (f. 2426 caa 13).

(vi) La Resolución nro. 002512, del 06 de abril de 2016 (ff. 2456 a 2470 caa13), que desató el recurso de reconsideración, ordenó notificarle a la actora el contenido de la decisión en calidad de deudora subsidiaria.

3.3- Advierte la Sala que, conforme al criterio jurisprudencial de esta sección previamente relacionado, la autoridad le debe permitir al responsable solidario o subsidiario concurrir en el procedimiento administrativo que se esté adelantando para determinar deudas a cargo del obligado principal, para que tenga conocimiento de los actos que puedan expedirse con afectación de sus intereses. Por tanto, la demandada debía poner en conocimiento de su contraparte el contenido del acto administrativo expedido respecto de la entidad contribuyente, con miras a lo cual debía poner a su disposición una copia del acto definitivo proferido, actividad que no llevó a cabo. Esa omisión de la demandada le impidió a la actora ejercer su derecho de defensa, afectando sus garantías constitucionales (sentencia del 06 de mayo de 2021, exp. 24308, CP: Milton Chaves García). No prospera el cargo de apelación de la demandada.

4- Sobre la tasación de la sanción por inexactitud realizada por el *a quo*, plantea la demandada que se incurrió en un error y que la operación aritmética correcta consistía en adicionar al impuesto a cargo estimado, el valor del saldo a favor declarado por la contribuyente y, sobre el valor final, aplicar la sanción del 100%. Le corresponde entonces a la Sala establecer si la cuantía de la multa por inexactitud fijada por el tribunal se ajusta a lo dispuesto en el ET.

El artículo 648 de esa codificación dispone que la base de la sanción está constituida por la diferencia existente entre el saldo a pagar o saldo a favor autoliquidado, según el caso, y el determinado en la liquidación oficial.

En el *sub lite*, el tribunal tomó como base para el cálculo de la sanción por inexactitud la suma de $1.175.275.000 que corresponde a la diferencia entre el valor autoliquidado en el renglón «saldo a pagar», que fue $0, y el resultado de restarle al saldo a pagar determinado en la liquidación de revisión ($1.275.268.000) el valor del saldo a favor autoliquidado ($99.993.000); y, finalmente, fijó la multa en el 100% de ese valor. Sin embargo, para la Sala lo cierto es que, de acuerdo con la norma, para cuantificar la base para la imposición de la sanción se debe adicionar el monto del saldo a favor inexacto que autoliquidó el declarante, pues integra el monto de la inexactitud sancionable. Consecuentemente, para el caso, el monto de la sanción procedente se calcula así:

|  |  |
| --- | --- |
| **Factor** | **Valor** |
| Saldo a pagar por impuesto autoliquidado | $0 |
| Saldo a favor improcedente autoliquidado | $99.993.000 |
| Saldo a pagar determinado | $1.275.268.000 |
| Base de la sanción por inexactitud | $1.375.261.000 |
| Porcentaje | 100% |
| Sanción por inexactitud | $1.375.261.000 |

5- En vista de que el cargo de apelación planteado por la demandada en contra de la tasación de la sanción que realizó el *a quo* prosperó, la Sala modificará la sentencia de primera instancia para fijar la sanción por inexactitud conforme a derecho, como se explicó en precedencia. Al no proceder los restantes cargos de apelación planteados por las partes, se confirmará en lo demás la decisión de primera instancia.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala revocará la condena en costas impuestas por el *a quo*. Por el mismo motivo, se abstendrá de condenar por dicho concepto en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

**FALLA**

**1. Modificar**el ordinal primero de la sentencia apelada, el cual quedará así:

***Primero:****Declarar la nulidad parcial de la Liquidación oficial de revisión nro. 262412015000005, del 23 de febrero de 2015, así como de la Resolución nro. 002512, del 06 de abril de 2016 «por la cual se decide un recurso de reconsideración», en lo que respecta al valor establecido por concepto de sanción por inexactitud para, en su lugar, disponer que el valor correspondiente por tal concepto es la suma de $1.375.261.000, por las razones expuestas en la parte motiva de la sentencia de última instancia.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

4. Reconocer personería jurídica a la apoderada de la parte demandada de conformidad con el poder conferido (f. 289 cp2).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(*Firmado electrónicamente*)

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Notas al pie**

1. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45371#cite_ref-1) Sentencias del 03 de diciembre de 2009 (exp. 17111, CP: Martha Teresa Briceño), del 13 de noviembre de 2014 (exp. 17836, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 19 de octubre de 2017 (exp. 22283, CP: Milton Chaves García), del 06 de diciembre de 2017 (exp. 21308, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 05 de abril de 2018 (exp. 21028, CP: Milton Chaves García), del 18 de junio de 2020 (exp. 24363, CP: Julio Roberto Piza) y del 06 de mayo del 2021 (exp. 24198, CP: *ibidem*
2. [↑](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_documento.asp?DocumentoID=45371#cite_ref-2) Sentencias del 28 de marzo de 2019 (exp. 22355, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); del 12 de febrero de 2020 (exp. 22945, CP: Milton Chaves García), del 10 de junio y 18 de noviembre de 2021 (exps. 25210 y 24279, CP: Julio Roberto Piza).