



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de agosto de dos mil veintitrés (2023)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-000-2013-01210-01 (27472)
Demandante	DR
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre las ventas. Bimestre 2 del año 2010. Falta de agotamiento de la discusión en sede administrativa. Excepción de inepta demanda.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 3 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió¹:

«**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda relacionadas con la declaratoria de nulidad de los Autos No. 900039 Cód. 107 del 29 de mayo de 2013 y No. 900015 Cód. 108 del 17 de julio del 2013, por medio de los cuales se inadmitió el recurso de reconsideración, y se confirmó tal decisión.

SEGUNDO: DECLARAR PROBADA la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la sede administrativa, y en consecuencia, **DECLARAR INHIBIDO** a este Tribunal para pronunciarse de fondo respecto a la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412013000005 del 8 de febrero de 2013.

TERCERO: De acuerdo a lo expuesto en la parte motiva, **CONDENAR** (sic) en costas de instancia al señor **DR. LIQUÍDENSE** por la Secretaría de la Corporación. Conforme el Acuerdo 1887 de 2003 emanado de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se fijarán como agencias en derecho el cero punto cinco por ciento (0.5%) del valor de las pretensiones de la demanda. (...)». (Énfasis del texto original).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) expidió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 052412013000005 del 8 de febrero de 2013, por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre las ventas de **DR**, correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2010.

El 10 de abril de 2013, a través de apoderada general, el demandante presentó recurso de reconsideración en contra de la liquidación oficial. Mediante Auto Nro. 900039 del 29 de mayo de 2013, la DIAN inadmitió el recurso porque no cumplió con el requisito establecido en el literal c) del artículo 722 del Estatuto Tributario.

DR, presentó recurso de reposición en contra del auto inadmisorio el 8 de julio de 2013. Empero, la autoridad tributaria confirmó su decisión con el Auto Nro. 900015 del 17 de julio de 2013.

¹ SAMAI del Tribunal. Índice 39. Páginas 14 a 15.



ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

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 (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

«Comedidamente solicito al señor Juez hacer las siguientes o similares declaraciones:

1. DECLARAR LA NULIDAD de los siguientes actos administrativos:

- Requerimiento Especial No. 052382012000042 del 09 de mayo de 2012.*
- Liquidación Oficial de Revisión No. 052412013000005 del 08 de febrero de 2013.*
- Auto Inadmisorio Recurso de Reconsideración No. 900039 Cód. 107 del 29 de mayo de 2013, con el cual se inadmite el Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412013000005 del 8 de febrero de 2013.*
- Auto Confirmatorio del Auto Inadmisorio No. 900015 Cód. 108 del 17 de julio de 2013, confirmando el Auto inadmisorio No. 900039 Cód. 107 del 29 de mayo de 2013, notificado el día 24 de julio de 2013, con el cual se agota la vía administrativa.*
- 2. Como consecuencia de la anterior declaratoria, RESTABLECER EN SU DERECHO al señor DR, NIT. 16.667.483, disponiendo que:*
 - Es válida la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al segundo bimestre año gravable 2010.*
 - Por lo tanto, no está obligado al pago del mayor valor de impuesto determinado por la DIAN, ni de los intereses moratorios ni la sanción por inexactitud impuesta por el ente fiscalizador, en los actos administrativos que se impugnan.*
 - Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente que lleva la DIAN de mi representado, eliminando cualquier concepto a su cargo por el impuesto sobre las ventas del segundo bimestre del año 2010.*
- 3. Se condene a la NACIÓN – DIAN – DIRECCION (sic) SECCIONAL DE IMPUESTOS DE CALI, de ahora en adelante “LA DIAN”, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador».*

La Sala precisa que el Tribunal declaró que el requerimiento especial, cuya nulidad se pretende, no es susceptible de control judicial en la audiencia inicial celebrada el 26 de enero de 2016³.

Antes de desarrollar el concepto de violación, el actor solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad porque, a su juicio, es necesario que de forma previa se decida la demanda que instauraría contra los actos administrativos que modificaron la declaración de renta del año gravable 2010. No obstante, esta petición fue negada por el Tribunal en la audiencia inicial antes referida.

Precisado lo anterior, se observa que el demandante invocó como normas violadas los artículos 2, 4, 29, 95 numeral 9, 150, 209 y 228 de la Constitución Política; 1849, 1851 y 1857 del Código Civil; 13 de la Ley 153 de 1887; 3, 5, 651 y 661 del Código de Comercio; 647, 683, 684, 705-1 y 722 (literal c), 742, 744, 745, 771-2 y 774 del Estatuto Tributario; 3 y 188 de la Ley 1437 de 2011; y 122 y 124 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.

² SAMAI. Índice 4. PDF de la demanda. Páginas 3 a 4.

³ SAMAI. Índice 2. PDF del acta de audiencia inicial. Página 3.

Por su parte, el concepto de la violación se resume así:

1. Denegación del acceso a la justicia. El recurso de reconsideración reunía todos los parámetros legalmente establecidos.

Indicó que la DIAN denegó el acceso a la justicia y desconoció el artículo 228 constitucional, norma que ordena la primacía de lo sustancial sobre lo formal en las actuaciones administrativas.

Expresó que, contrario a lo que dice la DIAN, el artículo 555 del Estatuto Tributario prevé que los contribuyentes pueden actuar ante esa entidad personalmente o por medio de sus representantes o apoderados, lo que a su parecer permite que un apoderado general intervenga en nombre de una persona en toda actuación.

Planteó que el literal c) del artículo 722 del Estatuto Tributario no prevé que, cuando el contribuyente actúa mediante representante, el recurso de reconsideración deba ser presentado únicamente por un abogado, condición que solo se exige cuando la impugnación se interpone por un agente oficioso, *«puesto que esta es una facultad legal sólo dada a este tipo de profesionales, y en ese sentido, es lógico pedir el requisito»*.

Esgrimió que la demandada también sustentó su decisión en que el Concepto Nro. 122 de 2005 de la DIAN prevé que los mandatarios deben ser abogados. Al respecto, dijo que esto sería cierto en caso de apoderados especiales, pero no en caso de representantes generales con amplias facultades de actuación en vía administrativa y judicial.

Para este caso, advirtió que Eliana Reina Reyes fue reconocida como representante general del contribuyente en todo el proceso, con base en el poder general otorgado mediante la Escritura Pública Nro. 4464 del 30 de noviembre de 2011. Además, indicó que ella fue notificada de las actuaciones, lo que significa que la DIAN le ha reconocido personería para actuar en esta discusión. Por eso, el actor afirmó que le resulta extraño que, para efectos del recurso contra la liquidación oficial, la entidad imponga una condición meramente formal para evitar que la apoderada actúe como lo venía haciendo *«y, con ello, pretender que la actuación quede en firme para efectos de hacer de una determinación de impuestos manifiestamente ilegal, un título ejecutivo a costas de mi representado»*.

Aseveró que la DIAN, en su afán de tapar la mala imagen de sus funcionarios, intenta abusar de los contribuyentes que se dedican a actividades económicas relacionadas con la chatarra, *«para estigmatizar y tratar de decir que todos son malos, cuando ello no es verdad»*. Resaltó que, *«Caer en el mero formalismo para pasar por encima de los derechos fundamentales como lo es el debido proceso, es una postura totalmente equivocada y propia de los Estados autoritarios (...)»*.

Solicitó que se declare que el recurso de reconsideración presentado a través de Eliana Reina Reyes era procedente y que, en consecuencia, se analice de fondo la legalidad de la liquidación oficial con base en los siguientes cargos de nulidad.

2. Falsa motivación del acto administrativo.

Relató que la Administración partió de una premisa falsa o errada al desconocer las compras efectuadas en el segundo bimestre del año 2010 por considerarlas simuladas y que no se logró demostrar su pago.

Después de citar los artículos 1849, 1851 y 1857 del Código Civil, dijo que el contrato de compraventa rechazado por la DIAN se perfeccionó, pues las partes

convinieron sobre la cosa y el precio, además que se ejecutó, en la medida que hubo entrega del dinero y de las mercancías. Consideró que estas razones son más que suficientes para entender que no es válido hablar de simulación o inexistencia de las operaciones.

Explicó que es ilógico entregar una suma de dinero tan elevada, como lo hizo el actor, y que no reciba nada a cambio, como lo concluyó la DIAN. En esa medida, preguntó «*de ¿dónde salió la mercancía que enajenó el señor DR en dicho periodo gravable? ¿o es que las exportaciones y ventas dentro del territorio nacional realizadas en dicho periodo también son simuladas e inexistentes?*». Manifestó que el Estado se está enriqueciendo injustificadamente porque, en virtud del principio de equidad, un contrato no puede ser válido para generar impuestos a su favor, pero ser inexistente o simulado para acreditar el impuesto descontable al que se tiene derecho. Preciso que el principio de indivisibilidad de la prueba señala que los medios probatorios deben ser analizados para demostrar lo favorable y lo desfavorable que se desprendan de ellos.

Sostuvo que no es posible rechazar las operaciones declaradas con fundamento en informes de prensa que aseguran que los proveedores del demandante estuvieron inmersos en un desfallo de la DIAN. En tal sentido, manifestó que en los artículos 754 al 763 del Estatuto Tributario «*no existe un indicio o presunción que implique que un diario de amplia circulación nacional tenga facultades de policía judicial, y que sus afirmaciones puedan ser tenidas como prueba cierta dentro de un proceso tributario. Tampoco existe una norma que diga que se prueban los actos de comercio con los avisos de prensa*».

Con fundamento en el artículo 742 del Estatuto Tributario, y en aplicación del principio de justicia, planteó que la DIAN debió concluir que no existía acervo probatorio válido en este caso para rechazar las operaciones y, por lo tanto, archivar la investigación en su contra y, además, aplicar la duda en favor del contribuyente, según lo ordena el artículo 745 *ibidem*.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud.

Aseguró que la sanción por inexactitud es improcedente porque no cometió las infracciones descritas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues los datos consignados en la declaración del IVA por el segundo bimestre de 2010 son reales y completos y devienen de operaciones llevadas a cabo por el actor, las cuales se encuentran debidamente soportadas y registradas en los libros de contabilidad.

Señaló que existe una diferencia de criterios respecto del derecho aplicable, comoquiera que la DIAN afirmó que las compras son simuladas o inexistentes, mientras que el contribuyente considera que son reales, tal y como se evidencia con las facturas de venta, los comprobantes de egreso, la expedición de los cheques, entre otros. Alegó que, para la DIAN, las compras no cumplen con los requisitos previstos en «*el artículo 107 del Estatuto Tributario para ser llevados a la declaración de IVA, cuando el análisis pormenorizado de cada uno de ellos demuestra de manera inequívoca todo lo contrario, como se expuso en el presente escrito*». (Subrayado del texto original). Enfatizó en el hecho de que la DIAN «*no puede generalizar con la totalidad de las compras efectuadas en el año, sino que se debe detener a demostrar su inexactitud en las compras correspondientes al segundo bimestre del año 2010 (...)*».

4. Violación de la ley por falta de valoración de las pruebas aportadas al proceso. Traslado indebido de la carga de la prueba.

Destacó que la DIAN no valoró las pruebas que demuestran la realidad de las compras efectuadas durante el segundo bimestre de 2010, las cuales aportó en el procedimiento administrativo.



Puso de presente que, aunque fue fiscalizada la declaración del IVA del segundo bimestre de 2010, el procedimiento derivó de la investigación iniciada en su contra con relación a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios el mismo año. Así las cosas, dijo que no entendía el motivo por el cual fueron desconocidas las facturas adjuntadas a la respuesta al emplazamiento para corregir expedido en dicho trámite administrativo, lo que a su juicio desconoce el artículo 29 de la Constitución y los artículos 742 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Agregó que la DIAN también violó los artículos 174 y 187 del Código de Procedimiento Civil, pues las pruebas aportadas no se apreciaron en conjunto y, por lo tanto, la decisión enjuiciada no se basó en las pruebas allegadas. En adición, manifestó que el hecho de que la demandada no haya recaudado los documentos de Comercializadora de Metales Jovanny S.A.S. y de Metales Tatto S.A.S. no significa que las compras no existan. Precisó que esta aseveración demuestra una falta de valoración de los elementos de juicio recaudados en el proceso, así como el traslado indebido de la carga de la prueba al demandante, lo cual está prohibido a la luz del artículo 746 del Estatuto Tributario.

Añadió que tampoco es de recibo desconocer la realidad de las operaciones por el hecho de que la DIAN no encontró la dirección registrada en el RUT de algunos proveedores de Comercializadora Todo Metales y Metales S.A.S., Comercializadora El Guajiro S.A.S., Comercializadora de Metales Jovanny S.A.S., Metales Tatto S.A.S. y Victoria Eugenia Godoy Mora. Lo anterior, porque, a su parecer, lo que se fiscalizó fueron las operaciones realizadas entre el señor DR y los 5 proveedores descritos en los actos administrativos demandados, pero no las operaciones de estos con sus respectivos proveedores.

Al respecto, manifestó que en los artículos 786 a 791 del Estatuto Tributario no se encuentran los impuestos descontables en el IVA, ni las compras de un bien o servicio, como un hecho que debe ser demostrado por el contribuyente. En consecuencia, alegó que es la DIAN la que debe probar la inexistencia de la operación. Puntualizó que la autoridad demandada olvida que es válido pagar en efectivo o mediante cheque el valor de un contrato de compraventa. Adicionalmente, recalcó que, con el recurso de reconsideración, solicitud la práctica de una inspección tributaria, sin embargo, esta solicitud fue desatendida.

5. Procedencia de la condena en costas

Planteó que, en este caso, procede la condena en costas en contra de la entidad demandada con fundamento en todas las irregularidades cometidas en el desarrollo de la vía administrativa, las cuales provocaron que este asunto debiera ser dirimido por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, con lo que se produjo un desgaste en los recursos del Estado y del contribuyente.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes planteamientos:

1. Planteamientos generales contra la demanda.

La entidad demandada manifestó que el apoderado del demandante incurrió en una falta por afirmar que los funcionarios de la DIAN son corruptos de forma general y sin hacer algún tipo de consideración.

2. El recurso de reconsideración no cumplía los requisitos legales.

Citó los artículos 722, 726 y 728 del Estatuto Tributario y el artículo 68 del Decreto-Ley 19 de 2012 y, con base en ellos, afirmó que los recursos en materia tributaria pueden ser presentados directamente por el contribuyente o mediante apoderado especial que sea abogado.

Para el caso, puso de presente que DR otorgó un poder general a Eliana Reyes Reyes mediante escritura pública, por lo que su representante debió otorgar poder especial a un profesional del derecho para interponer los recursos previstos por la ley.

Destacó que este requisito no infringe el derecho sustancial porque busca garantizar a los contribuyentes una defensa técnica ante las autoridades tributarias y que los procedimientos administrativos no son una mera formalidad, tal y como lo afirmó el Consejo de Estado en la sentencia del 9 de diciembre de 2010 (Exp. 16882, C.P. William Giraldo Giraldo). En consecuencia, solicitó que se confirme la inadmisión del recurso de reconsideración.

Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa con fundamento en que «los actos administrativos hoy demandados por el contribuyente mediante apoderado judicial, se encuentran en firme por cuanto no se agotó el procedimiento Administrativo tributario tal como lo estipula el artículo 161 del CPACA (...)». A estos efectos, citó el artículo 63 de la Ley 1437 de 2011, así como jurisprudencia del Consejo de Estado⁴ y de la Corte Constitucional⁵.

De otro lado, formuló la excepción de caducidad, para lo cual argumentó que la liquidación oficial de revisión fue notificada el 11 de febrero de 2013 y que el recurso de reconsideración no produjo efectos jurídicos a causa del rechazo, de manera que la demanda presentada el 26 de noviembre del mismo año fue extemporánea, «ya que el apoderado de la parte accionante se inhabilito (sic) para accionar per saltum por que (sic) no prescindió del recurso de reconsideración sino que el mismo fue rechazado por la Administración». En este punto también se refirió a jurisprudencia de la Corte Constitucional⁶ y el Consejo de Estado⁷.

3. Sobre la realidad de las compras rechazadas

Manifestó que el contribuyente y sus proveedores se compran y se venden mercancías, siendo imposible detectar el origen de estas, en la medida en que no existen documentos que soporten la compra al proveedor primario.

Relató que el contribuyente no utiliza cuentas corrientes para pagarle a sus proveedores, lo que no es acorde con la costumbre mercantil atendiendo el valor de las compras. Además, no existe claridad sobre dónde se realizan los pagos, pues los cheques con los que supuestamente se hacen los pagos a proveedores son cobrados por diferentes personas, a las cuales se les giró por ventanilla, «siendo todas personas naturales y cobrados en ciudades diferentes al domicilio fiscal de los contribuyentes».

⁴ Concretamente citó las sentencias de la Sección Cuarta del 3 de mayo de 2007, exp. 4628, C.P. Héctor J. Romero Díaz y del 16 de septiembre de 2010, exp. 16802, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de la Sección Segunda del 3 de febrero de 2011, exp. 0880-10, C.P. Víctor Hernando Alvarado Ardila; y de la Sección Primera del 20 de septiembre de 2007, exp. 995-01227-01, C.P. Rafael E. Ostau de Lafont Planeta.

⁵ En este punto hizo referencia a la Sentencia C-319 de 2002.

⁶ Sobre el particular invocó las Sentencias C-832 de 2001 y C-115 de 1998.

⁷ Al respecto invocó las sentencias del 12 de diciembre de 2006, exp. 14826, C.P. Ligia López Díaz; y del 12 de mayo de 2010, exp. 16448, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Aclaró que las conclusiones de la DIAN se sustentan en el análisis integral del material probatorio, no solo de los pagos realizados con cheques o en efectivo o en el desconocimiento de las prácticas comerciales. Así mismo, indicó que el desconocimiento de los costos tuvo fundamento en los hechos indiciarios que, en conjunto con el resto del material probatorio, permitieron cuestionar las operaciones económicas realizadas por el contribuyente.

Planteó que los proveedores y el contribuyente no aportaron las pruebas que respaldaran el transporte de la mercancía, tal y como quedó plasmado en los informes de los autos de verificación llevados a cabo en Pereira, Barranquilla y Bogotá. Tampoco se aportaron los soportes que respalden los fletes, las guías de transporte, las personas a las que se les pagó el servicio de transporte o los peajes (en caso de que la mercancía se hubiese transportado en vehículos propios).

Enfatizó en que no se logró verificar y establecer la realidad de las operaciones llevadas a cabo por los proveedores Metales Tatto, Comercializadora de Metales Jovanny y Victoria Eugenia Godoy Mora, teniendo en cuenta que en las direcciones informadas en el RUT, *«se estableció que no existían, que no correspondía al establecimiento de comercio, ni domicilio fiscal, (Godoy Mora Victoria Eugenia), o que el sitio informado como domicilio fiscal no hay una chatarrería (Metales Tato) o no se logró obtener información por cuanto la persona que figuraba como Representante legal había fallecido y no se tenían los documentos que acreditaran las transacciones efectuadas, (Comercializadora de Metales Jovanny)»*.

Señaló que no se logró comprobar el pago de la mercancía comprada y vendida, según quedó demostrado con ocasión del seguimiento efectuado a los cheques que soportan la erogación cuestionada. Lo anterior, porque se encontró que los cheques girados por los clientes del actor *«nunca o casi nunca son consignados en la cuenta corriente que éste posee en el Banco de Colombia (...) e igualmente no se logró probar plenamente por parte del contribuyente el pago de la mercancía comprada a los proveedores seleccionadas en la muestra»*.

Agregó que varias de las personas que efectúan los cobros no se encuentran inscritas en el RUT y que el actor no puede pretender *«que con el pago de los cheques girados por las sociedades que aparecen como clientes a favor del señor Reyes y éste a su vez por explicación dada por el mismo contribuyente a los funcionarios comisionados en el Auto de Verificación de la Seccional de Cali y para evitar el pago del 4% (Gravamen a los movimientos financieros) los gira a sus proveedores (situación no probada por el contribuyente, los cheques seleccionados para la muestra no lo prueban, son cobrados por personas que no figuran como proveedores del aquí investigado, ni con ninguna transacción entre las personas)»*.

Sostuvo que las sociedades que figuran como proveedores del actor se inscribieron el mismo día en la Cámara de Comercio de Bogotá con un capital de \$20.000.000 y que su domicilio y revisora fiscal son los mismos, además que las certificaciones expedidas por dicha Cámara de Comercio demuestran que estas personas no poseen la capacidad económica para realizar las operaciones que aparecen registradas en su contabilidad y soportadas en facturas.

Relató que no se pudo constatar la existencia de pagos por concepto de transporte de la mercancía frente a los clientes C.I. Metal Comercio S.A., C.I. Metal La Unión Ltda. y C.I. Metal Trade Ltda., ni frente al contribuyente ni sus proveedores. De esta manera, insistió en que falta evidencia del transporte de mercancía de las diferentes ciudades donde se compraba la mercancía (Cali, Pereira, Bogotá) hasta los puertos de embarque de las ciudades de Barranquilla y Buenaventura. Todo, a pesar de los costos que ello implicaba y siendo esto una variable importante en la determinación del costo de la mercancía.



Contó que, pese al requerimiento de la DIAN, el actor no entregó los soportes de las compras efectuadas, entre otros, en el segundo bimestre del año 2010, de los pagos a los proveedores, copias de los extractos bancarios y copia de los certificados de los proveedores en caso de que las ventas fueran efectuadas a comercializadoras internacionales.

Manifestó que el reporte de información exógena del año gravable 2010 evidencia que el actor realizó operaciones con la sociedad Comercializadora Internacional Metal Trade S.A.S. por \$6.495.496. Sin embargo, el demandante indicó que realizó operaciones de ventas durante el segundo bimestre del año por \$2.521.782.360. De igual forma, dijo que mientras que el actor afirma haber realizado operaciones con la Comercializadora Internacional C.I. Metales la Unión por valor de \$2.490.695.940, esa sociedad no reporta información en medios magnéticos.

Con fundamento en todo lo anterior, argumentó que, en este caso, se aprecia que si bien los documentos soporte cumplen con los requisitos de orden formal se comprobó que estos no prestan credibilidad al haber sido desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos permitidos por la ley. Además, dijo que la figura del fraude fiscal entraña una responsabilidad objetiva por la elusión de obligaciones tributarias que acarrea sanciones para el implicado, en este caso, la sanción por inexactitud.

4. Procedencia de la sanción por inexactitud

Defendió la procedencia de la sanción por inexactitud porque el contribuyente utilizó su declaración del IVA para incluir compras y servicios gravados sin comprobar su existencia. Esto, a su vez, genera que no se cumpla con los requisitos para que se levante la sanción por diferencia de criterios y, en todo caso, en este caso lo que se presentó fue el desconocimiento del derecho por parte del contribuyente.

5. Valoración del material probatorio aportado por el contribuyente

Precisó que, en este caso, el desconocimiento de las compras y los correspondientes impuestos descontables no se desconocen por carencia de requisitos de forma, sino porque corresponden a operaciones irreales e inexistentes, producto de acuerdos simulatorios con varios proveedores. Por lo tanto, adujo que el contribuyente no puede reclamar que la DIAN no utilice las facultades que le concede el artículo 684 del Estatuto Tributario, ni trasladar la carga de la prueba a cargo del ente oficial para establecer la verdad real sobre la formal. En ese sentido, destacó que las pruebas sí fueron analizadas integralmente y advirtió que la contabilidad del contribuyente no permitió establecer la realidad de las operaciones, pues al tratarse de actos simulados *«resulta lógico que formalmente y por efecto de la apariencia que caracteriza a esta figura, todo parezca legal (...)»*.

Enfatizó que, en la liquidación oficial, se puede advertir que se tuvieron en cuenta no sólo la prueba indiciaria, sino todas las pruebas testimoniales, documentales, inspección tributaria y demás que se llevaron a cabo a lo largo de la investigación, así como las anexadas por el contribuyente, las cuales llevaron al pleno convencimiento de que las operaciones que se efectuaron carecían de validez y que los valores que supuestamente se recaudaron en realidad nunca entraron a las arcas del Estado, ya que no hubo un intercambio de mercancía, hecho que no fue desvirtuado a través de los medios de prueba.



6. Improcedencia de la condena en costas

Puntualizó que los asuntos tributarios son de interés público y, por lo mismo, la DIAN no debe ser condenada en costas, más aún si se tiene en cuenta que actuó ajustada al debido proceso.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda relacionadas con la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración y, además, declaró probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa con relación al acto de liquidación oficial, por los siguientes motivos:

Manifestó que, para examinar de fondo la legalidad de la liquidación oficial de revisión, es necesario comprobar la validez del acto que inadmitió el recurso de reconsideración y del que decidió la reposición en su contra, como lo señaló la Sección Cuarta en la sentencia del 14 de junio de 2007, exp. 14589, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

En ese orden, dijo que el artículo 722 del Estatuto Tributario debía interpretarse atendiendo lo dispuesto en el artículo 68 del Decreto 019 de 2012 y, por ende, afirmó que, *«para la interposición de recurso, específicamente el de reconsideración en actuaciones tributarias, se requiere acudir a través de abogado en ejercicio cuando se interviene a través de apoderado»*.

Conforme con lo anterior, puso de presente que el recurso de reconsideración fue presentado por Eliana Reina Reyes, actuando como representante general de DR, sin acreditar que es abogada y que, por ende, la inadmisión del recurso se encontraba ajustada a derecho. Por consiguiente, afirmó que no se declararía la nulidad del acto que inadmitió el recurso y del que decidió la reposición.

Al no haber declarado la nulidad de tales actos, aseveró que, en este caso, no se agotó la vía gubernativa en debida forma. En consecuencia, concluyó que no procede el control judicial de la liquidación oficial de revisión, de tal modo que declaró probada la excepción de inepta demanda frente a esa pretensión.

Finalmente, en cuanto a la condena en costas, manifestó que no había prueba de los gastos procesales, pero sí consta la participación activa del apoderado de la parte demandada, por lo que procedía la condena en costas al estar acreditadas las agencias en derecho.

Recurso de apelación

El **demandante** apeló la sentencia de primera instancia con el fin de se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

En primer lugar, señaló que presentó argumentos soportados en pruebas pertinentes, conducentes y útiles desde la expedición del auto inadmisorio del recurso de reconsideración, los cuales demuestran que dicho recurso cumplió los requisitos legales. No obstante, indicó que esto no fue tenido en cuenta por el *a quo*, en la medida en que se declaró inhibido y, con ello, vulneró su derecho de defensa y de acceso a la administración de justicia.

Por consiguiente, solicitó que, en segunda instancia, se profiera una sentencia que resuelva de fondo los cargos planteados en la demanda en contra de la liquidación oficial, de manera que se garanticen los derechos fundamentales referidos y libre de todo formalismo. Lo anterior, más aún si se tiene en cuenta que la DIAN siempre tuvo conocimiento de que **DR** actuaba a través de su apoderada general.

Después de citar jurisprudencia de la Corte Constitucional⁸ sobre el derecho fundamental al acceso a la administración de justicia, resaltó que, aunque el recurso de reconsideración *«no fue presentado bajo puño y letra del señor DR, no se puede perder de vista que dicho recurso si (sic) se presentó, teniéndose en consideración la preexistencia de poder general otorgado por el contribuyente a la señora Elina Reyes»*. En adición, sostuvo que al momento de conocerse la resolución que inadmitió el recurso de reconsideración, se presentó el de reposición *«por lo que forzoso es concluir que, más allá de si se presentó el recurso o no, de acuerdo a las formalidades del procedimiento administrativo, los recursos de ley, sí se presentaron»* (énfasis y subrayado del texto original), de manera que no era posible que se expidiera un fallo inhibitorio, como ocurrió en este caso.

En segundo lugar, pidió la aplicación del principio de favorabilidad *«en forma subsidiaria al momento de proferir el fallo definitivo, habida consideración que por expreso mandato constitucional (artículo 29) la ley favorable así sea posterior, prevalece sobre la desfavorable»*. Indicó que los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, respectivamente, y redujeron el monto de la sanción por inexactitud al 100% de la diferencia del saldo a pagar o saldo a favor, según el caso. Aclaró que, con esta petición, no está afirmando que haya lugar a la imposición de la sanción, sino que, en el evento en que se mantenga la sanción, esta se *«atempere a la nueva disposición que estableció Ley 1819 de 2016»*.

En tercer lugar, sostuvo que no era *«pertinente»* la condena en costas. Al respecto, planteó que el Consejo de Estado⁹ ha señalado que en toda sentencia se dispondrá sobre la condena en costas (criterio objetivo), cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación (criterio valorativo).

Advirtió que el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 dispone que *«se evaluará»* la condena en costas cuando la demanda se haya presentado con carencia de fundamento legal. No obstante, dijo que, según se advierte en el expediente, dentro del proceso sí existió objeto y fundamento legal para proceder con la presentación del medio de control, lo cual desvirtúa la procedencia de la condena en costas. Agregó que el actor no tuvo mala fe al incoar la demanda, sino que, por el contrario, acudió ante esta jurisdicción *«con el fin de encontrar justicia y equidad dentro del proceso de Nulidad y Restablecimiento del Derecho»*.

Oposición a los recursos de apelación

La parte demandada no se pronunció sobre el recurso de apelación formulado por el demandante.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

⁸ En concreto citó las Sentencias C-666 de 1996 y T-004 de 1995.

⁹ Sobre este punto invocó la sentencia de la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del 6 de agosto de 2019, exp. 2017-00036-01 (AP) REV-SU, C.P. Rocío Araujo Oñate.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación formulado por el actor contra la sentencia de primera instancia que, por un lado, negó la nulidad de los actos administrativos que inadmitieron el recurso de recurso de reconsideración y, por el otro, declaró probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa respecto a la pretensión de nulidad de la liquidación oficial de revisión, que modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por DR, correspondiente al segundo bimestre del año 2010.

Según el apelante, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión debió ser admitido porque *i)* se cumplieron todos los requisitos legales aplicables, *ii)* la DIAN sabía que Eliana Reina Reyes actuaba como representante general de DR y *iii)* en aplicación del principio de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal.

Para decidir este cargo de la apelación, se pone de presente que el numeral 2 del artículo 161 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que, cuando se pretende la nulidad de un acto administrativo de carácter particular, es necesario que se haya presentado y ejercido el recurso administrativo obligatorio según la ley.

Esta Sección¹⁰ destacó que, conforme a esta norma, el recurso debe ser «ejercido y decidido», por lo que el interesado tiene la obligación de «interponer el recurso cumpliendo todos los requisitos legales porque, de lo contrario, no podrá ser resuelto el recurso por la administración y no se entenderá cumplido este requisito». En todo caso, debe tenerse en cuenta que el inciso segundo de la norma bajo estudio establece una excepción a este presupuesto procesal, pues señala que no es exigible cuando la autoridad no da la oportunidad de interponer los recursos procedentes contra el acto administrativo.

Con relación a lo expuesto, el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración procede contra liquidaciones oficiales, las resoluciones que interpongan sanciones o que ordenen el reintegro de sumas devueltas y los demás actos relacionados con impuestos administrados por la DIAN. De esta forma, esta Sección ha concluido que «la interposición del recurso de reconsideración contra el citado acto liquidatorio resultaba obligatoria, pues con ello se cumplía con el requisito de procedibilidad para el ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho»¹¹.

Teniendo presente lo anterior, se observa que el literal c) del artículo 722 del Estatuto Tributario prevé, dentro de los requisitos del recurso de reconsideración, «Que se interponga directamente por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o se acredite la personería si quien lo interpone actúa como apoderado o representante». En concordancia, el artículo 559 *ibidem* dispone que los recursos que deban interponerse ante la DIAN pueden presentarse personal o electrónicamente. Cuando se trata de presentación personal, la norma señala que deben presentarse en la Administración a la cual se dirijan, personalmente o por interpuesta persona,

¹⁰ En este sentido ver: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 47001-23-33-000-2018-00270-01 (25246). Sentencia del 22 de julio de 2021. CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 13001-23-33-000-2014-00134-01 (23482). Auto del 12 de febrero de 2020. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



con exhibición del documento de identidad del signatario «y en caso de apoderado especial, de la correspondiente tarjeta profesional».

En armonía con esta última disposición, el artículo 68 del Decreto-Ley 019 de 2012¹² expresamente prevé que las actuaciones ante la Administración Tributaria pueden cumplirse directamente por las personas naturales o jurídicas, estas últimas a través de su representante legal, sin necesidad de apoderado. Y, adicionalmente, agrega que «Salvo para la interposición de recursos, en cualquier otro trámite, actuación o procedimiento ante las administraciones tributarias, no se requerirá que el apoderado sea abogado» (subrayado de la Sala).

Atendiendo las normas analizadas, si el contribuyente decide actuar a través de apoderado para interponer el recurso de reconsideración ante las autoridades tributarias, este debe ser abogado. En caso de que este requisito no se cumpla, procede la inadmisión del recurso, según lo establece el artículo 726 del Estatuto Tributario. Con todo, podrá ser subsanado en el término para interponer el recurso de reposición contra el auto inadmisorio, según lo señala el artículo 728 *ibidem*.

La Corte Constitucional explicó que las normas que exigen la calidad de abogado para intervenir en los procedimientos administrativos «obedecen al designio del legislador de exigir una especial condición de idoneidad -la de ser abogado- para las personas que van a desarrollar determinadas funciones y actividades que por ser esencialmente jurídicas y requerir, por consiguiente, conocimientos, habilidades y destrezas jurídicos, necesariamente exigen un aval que compruebe sus calidades, como es el respectivo título profesional»¹³.

Igualmente, manifestó que la exigencia de actuar a través de un abogado se fundamenta en «necesidades relativas a la eficacia y a la eficiencia del servicio público, a la protección de los intereses públicos o sociales de la comunidad y a la buena y recta administración de justicia». Todo lo cual hace «legítima la regulación del legislador, en el sentido de exigir que personas con la calidad de abogados sean las únicas habilitadas para intervenir en los procesos judiciales y actuaciones administrativas, salvo las excepciones que aquél establezca»¹⁴.

Siguiendo esa misma línea, esta Sección expuso que «El artículo 29 de la Constitución Política señala que el debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas, para el efecto se deben seguir las “formas propias de cada juicio”, razón por la cual no puede entenderse que los términos procesales y los procedimientos administrativos contemplados en la ley, sean una cuestión meramente formal, ya que como atañen a la efectividad de los derechos fundamentales sustanciales, son protegidos igualmente en la Constitución Política, al consagrar el mismo artículo 228 que “los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado” (...)»¹⁵. Y, más recientemente, enfatizó que:

«Esta Sala precisa que, para aplicar el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que proclama el artículo 228 Constitucional, no se pueden dejar de lado las reglas fundamentales que enmarcan el procedimiento tributario, ya que todas las actuaciones deben surtir en la oportunidad procesal indicada por la ley.

Así las cosas, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, que pide la demandante, no pueden llevar al extremo de modificar todo el ordenamiento procedimental tributario, con el fin de adecuar una actuación administrativa a situaciones particulares de un contribuyente, pues de hacerlo se vulnerarían postulados constitucionales superiores, como el debido

¹² «Por el cual se dictan normas para suprimir o reformar regulaciones, procedimientos y trámites innecesarios existentes en la Administración Pública».

¹³ Corte Constitucional, Sala Plena, sentencia C-069 de 1996. M.P. Antonio Barrera Carbonell.

¹⁴ *Ibidem*.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de diciembre de 2010, Exp. 16882. C.P. William Giraldo Giraldo.

proceso y el derecho de defensa, además de desconocer la naturaleza jurídica de las normas procesales, que son de orden público y de estricto cumplimiento, como ya se indicó»¹⁶.

Así las cosas, la exigencia de actuar a través de apoderado en la interposición de recursos ante las autoridades tributarias no constituye una cuestión meramente formal, sino que, por el contrario, está relacionado con la materialización y la efectividad de otros principios constitucionales que rigen la función administrativa y que garantizan la protección de los intereses generales.

En esa medida, contrario a lo dicho por el apelante, lo previsto en el literal c) del artículo 722 del Estatuto Tributario, en conjunto con los artículos 559 *ibidem* y 68 del Decreto-Ley 019 de 2012, no puede dejarse de lado invocando la aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal.

Descendiendo al caso *sub examine*, en el expediente aparecen probados los siguientes hechos:

- El 10 de abril de 2013, Eliana Reina Reyes, actuando como representante general de **DR**, presentó recurso de reconsideración¹⁷ en contra de la liquidación oficial que modificó la declaración del IVA del segundo bimestre del año 2010. Con el fin de acreditar su calidad de representen, aportó copia de la Escritura Pública Nro. 4464 del 30 de noviembre de 2011¹⁸.
- Mediante Auto Nro. 900039 del 29 de mayo de 2013¹⁹, la DIAN inadmitió el recurso porque no cumplió con el requisito establecido en el literal c) del artículo 722 del Estatuto Tributario, en la medida en que la apoderada no acreditó «*personería y competencia para actuar en su condición de profesional del Derecho*». En este mismo auto, la DIAN le advirtió al contribuyente que «*El presente caso es subsanable*» dentro del término para interponer recurso de reposición.
- El 8 de julio de 2013, Eliana Reina Reyes, de nuevo actuando como representante general del contribuyente, presentó recurso de reposición en contra del auto inadmisorio, donde advirtió que adjuntaba «*copia autenticada de la Escritura Pública Nro. 4464 del 30 de noviembre de 2011, otorgada en la Notaria 21 del Círculo Notarial de Cali, con el certificado de vigencia subsanando el error cometido en la presentación del recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión aludida*»²⁰.
- Mediante Auto Nro. 900015 del 17 de julio de 2013, la DIAN confirmó el auto que inadmitió el recurso de reconsideración. A estos efectos, indicó que cuando se trata de la interposición de recursos y el contribuyente actúa a través de apoderado, se requiere que este último sea abogado, condición que no fue acreditada en este caso.

De conformidad con lo anterior, está demostrado que el actor no interpuso el recurso de reconsideración personalmente o mediante abogado. Además, aunque la DIAN le advirtió que esta situación podía ser subsanada conforme con el artículo 728 del Estatuto Tributario, no lo hizo. En consecuencia, el recurso se entiende como no presentado por el incumplimiento del requisito del literal c) del artículo 722 *ibidem*.

Adicional a lo anterior, durante el proceso judicial de la referencia, el actor no demostró que su representante general sea abogada ni refutó las afirmaciones de

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 19 de mayo de 2011, Exp. 17266. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 24 de marzo de 2022, Exp. 25591. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ SAMAI. Índice 2. PDF de antecedentes administrativos. Páginas 238 a 245.

¹⁸ *Ibidem*. Páginas 246 a 252.

¹⁹ *Ibidem*. Páginas 267 a 270.

²⁰ *Ibidem*. Páginas 286 a 287.



la DIAN. Así mismo, la Sala concluye que es irrelevante que la autoridad tributaria supiera que el contribuyente actuaba a través de su representante general durante el trámite administrativo, pues esta situación no es una excepción a la obligación de interponer el recurso mediante abogado, en atención a la jurisprudencia de la Corte Constitucional y de esta Sección antes expuestas.

De esta forma, no procede el estudio de fondo de la legalidad de la liquidación oficial de revisión porque no se agotó el recurso de reconsideración.

Lo anterior también impide de acuerdo con la posición de la Sala, analizar en este proceso si procede la aplicación del principio de favorabilidad en el cálculo de la sanción por inexactitud, lo cual fue solicitado como segundo cargo de la apelación. Una decisión en contrario desconocería el derecho al debido proceso de la DIAN, pues no se cumplen los presupuestos procesales para expedir una sentencia de mérito.

Por lo expuesto, el primer cargo de la apelación no prospera. En consecuencia, no hay lugar a declarar la nulidad de los actos que inadmitieron el recurso de reconsideración. Y, por estos mismos motivos, la Sala encuentra probada la excepción de inepta demanda por no cumplir el presupuesto procesal que consiste en agotar los recursos administrativos según la ley frente a la pretensión de nulidad de la liquidación oficial de revisión.

En cuanto al tercer cargo de la apelación, relacionado con la condena en costas en primera instancia, el actor aduce que no procedía su imposición porque en el expediente no está demostrada su causación, tal como lo exige el numeral 8 artículo 365 del Código General del Proceso.

Al respecto, y de forma preliminar al análisis del cargo de la apelación, la Sala advierte que la sentencia de primera instancia no analizó el fondo del litigio porque, al prosperar la excepción de inepta demanda, el Tribunal se declaró inhibido para estudiar la legalidad de la liquidación oficial.

De esta forma, y al confirmarse la excepción de inepta demanda la Sala revocará el ordinal tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada y, en su lugar, negará la condena en costas en primera instancia, y se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.1 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal tercero de la sentencia del 3 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia, y en su lugar **negar** la condena en costas en primera instancia.
2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
3. Sin 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