

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 11001 03 27 000 2012 00041 00

No. Interno: 19967

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

Demandante: LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ

Demandado: U.A.E. DIAN

Magistrado ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

FALLO

La Sala decide, en única instancia, la pretensión de nulidad y restablecimiento del derecho de LILIANA VILLAMIZAR RAMÍREZ contra la Resolución No. 900027 del 3 de febrero de 2012, proferida por la UAE DIAN.

1. ANTECEDENTE ADMINISTRATIVO

- El 3 de febrero de 2012, la DIAN expidió la Resolución Sanción Proveedor Ficticio, mediante la que sancionó a la contribuyente Liliana Villamizar Ramírez, declarándola proveedora ficticia, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 671 literal a) del Estatuto Tributario. Dicha actuación no fue objeto de recursos por parte de la demandante.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Liliana Villamizar Ramírez propuso ante esta Corporación las siguientes pretensiones:

“1. Se declare la nulidad de la Resolución Sanción 900027 del 03 de febrero del 2012, proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta. Por medio de la cual se impone sanción por la realización de operaciones ficticias, omisión de ingresos o servir de instrumento de evasión.

2. Ordénese a la DIAN, que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de Restablecimiento del Derecho se produzca auto de archivo definitivo.

3. Que se condene en costas a la dirección de impuestos de Cúcuta.”



2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 29, 83, 122 y 124 de la Constitución Política.
- Artículos 58, 59, 62, 64, 483, 485, 488 y 496, 647, 742 y 771-2 del Estatuto Tributario.
- Artículo 488 del Código de Procedimiento Civil.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante invocó las causales de nulidad por violación al debido proceso y por falsa motivación de manera confusa. Sin embargo, la Sala los resume de la siguiente manera:

2.1.2.1 De la violación al debido proceso

- De la violación al debido proceso por indebida valoración de los testimonios.

La demandante sostuvo que los hechos por los que la Administración de impuestos de Cúcuta modificó la declaración del impuesto a las ventas presentada por el sexto bimestre del año 2008, que fundamentan la imposición de la sanción como proveedora ficticia, no están tipificados en la ley como infracción. Que, además, las pruebas testimoniales recaudadas mediante los autos de verificación o cruce no dan lugar a que dichas inspecciones se presuman legales, debido a que la responsabilidad tributaria es individual.

Que lo anterior es consonante con los artículos 6, 122 y 124 de la C.P., según los cuales los particulares pueden hacer todo aquello que no les esté prohibido, mientras que los empleados públicos pueden hacer sólo lo que les está permitido.

Dijo que los artículos 483, 485, 488 y 496 del E.T. establecen cómo debe determinarse el impuesto a las ventas para los responsables del régimen común, qué son impuestos descontables, cuándo se otorga el derecho al descuento y cuándo pueden contabilizarse y solicitarse las deducciones o impuestos descontables cuando se trata de responsables que deben declarar bimestralmente.

Dijo que conforme con los artículos 58, 59, 62, 64 y 771-2 del E.T., sólo son deducibles los impuestos sobre las ventas durante el año o periodo gravable, siempre que tengan relación de causalidad, que sean expensas necesarias y que se aporten las correspondientes facturas.

Sostuvo que presentó las facturas conforme lo exige el artículo 59 del E.T. Que, además, la ley tributaria exige probar por los medios autorizados. Que los autos de verificación o cruce que utilizó la Administración de Impuestos de Cúcuta son medios y no pruebas.

Indicó que la información obtenida de los autos de verificación o cruce a los señores Omar Cruz Martínez, Esper (sic) Peña Moyano y Luz Marina Díaz Vargas dan a entender que estos son testigos sospechosos, razón por la que se debe restar credibilidad a su dicho.

- De la violación al debido proceso por indebido traslado de pruebas

A juicio de la demandante, el auto de pruebas No. 110 del 5 de agosto de 2011 y las pruebas anexadas, mediante las que se trasladan del expediente VR 2008 2009 000672 adelantado contra la Comercializadora Internacional Cristo Monserrat S.A.S. por el impuesto de renta del año gravable 2008, y del expediente DG 2008 2010 1158, el requerimiento especial No. 30 del 17 de mayo de 2011 y la Liquidación Oficial No. 63 proferida a la señora Sandra Liliana Castro, son expedientes en los que no se ha declarado a la contribuyente como proveedor ficticio.

Dijo que esas pruebas fueron trasladadas al expediente con vicios de ilegalidad sustancial y formal (sin tener en cuenta el procedimiento y las formalidades establecidas en la ley), y, por tanto, no deben ser tenidas en cuenta por la DIAN al momento de pronunciarse en el acto administrativo definitivo.

Que, además, la actora no tuvo la oportunidad para pronunciarse respecto de las pruebas, circunstancia que violó los derechos de defensa y de contradicción en este caso.

- De la violación al principio constitucional de la personalidad de los actos

La demandante indicó que el principio constitucional de la personalidad de los actos se desarrolla dentro del concepto universal, según el que no puede hacerse responsable a una persona por el hecho ajeno.

Dijo que las irregularidades de las que se acusa a la contribuyente no son propias, sino de sus proveedores. Que tampoco existe un nexo causal entre las infracciones cometidas por dichos proveedores, que lleven a establecer que la demandante actuó de manera fraudulenta.

Que, en consecuencia, imputarle a la demandante una presunta operación comercial simulada por errores de terceros, constituye un indebido traslado de la responsabilidad personal, actuación que no sólo vulnera el debido proceso, sino también la presunción de inocencia. Para sustentar su argumento, citó la sentencia C-733 de 2003, proferida por la Corte Constitucional.

2.1.2.2 De la falsa motivación por calificar a la contribuyente como proveedor ficticio

Dijo que la Administración incurre en una contradicción al calificar a la contribuyente como proveedora ficticia, en tanto en el expediente administrativo GO 2008 2011 000448 y en el pliego de cargos No. 072382011000104 y la Resolución Sanción No. 900027 del 3 de febrero de 2012 aceptó que la contribuyente es una comerciante.

Que, además, las declaraciones de renta y ventas demuestran que ha ejercido correctamente su actividad y que las transacciones comerciales con la Comercializadora Internacional Cristo Monserrat son ciertas, en virtud de la documentación que aportó como prueba. Que prueba de la transacción es el proceso ejecutivo que se adelanta en contra de dicha comercializadora, por el incumplimiento de esta última de no pagar a la demandante la mercancía que se le vendió.

Que el hecho de que la DIAN proponga calificar a la demandante como proveedora ficticia vulnera el debido proceso “porque la propuesta de tal calificación está inundada de hechos estrafalarios, especulativos y otros que no se relacionan con el hecho sujeto de comparación”, entre los que se advierte la incongruencia de tratar al señor Fredy (sic) como proveedor ficticio y al mismo tiempo desconocer la verdadera situación de la realidad de la actividad comercial del señor Fredy y de las operaciones comerciales con Cristo Monserrat S.A.S. Soportó sus argumentos en la sentencia del 9 de octubre de 2003, proferida por la Sección Tercera de esta Corporación, dictada en el expediente No. 16718, con ponencia del magistrado Germán Rodríguez Villamizar.

2.1.2.3. De la violación “por no estar determinado en expediente mencionados por la DIAN como proveedor ficticio”

Sostuvo que todas las operaciones comerciales realizadas por la contribuyente contienen un alto grado de “sustancia económica” y que las facturas de venta, contra lo afirmado por la DIAN, fueron aportadas a la demanda ejecutiva que cursa en el Juzgado Cuarto Civil del Circuito de Cúcuta, Rad. 181-2009, en cuanto reunieron los requisitos para ser una obligación clara, expresa y exigible.

Adujo que es contradictorio que la DIAN exprese que las transacciones no se adelantaron y que las facturas no se consideran ciertas, toda vez que en la jurisdicción civil se han catalogado como títulos ejecutivos, que contienen una obligación clara, expresa y exigible, conforme con el artículo 488 del E.T.

2.1.2.4. Ineficacia probatoria de las pruebas y medios de prueba

A juicio de la demandante, una decisión adoptada con fundamento en pruebas contradictorias, basadas en la ineficacia del medio probatorio y la ausencia de pruebas, no deben prestar mérito para la imposición de una sanción a la demandante.

Por lo anterior, sostuvo que las pruebas que reposan en el expediente no tienen un nexo causal con la sanción impuesta a la demandante.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que no se configuró la violación al debido proceso, en tanto los actos administrativos demandados fueron soportados en las pruebas debidamente aportadas al proceso y se encuentran ajustadas a las provisiones legales y jurisprudenciales, en los que se garantizaron los derechos de la contribuyente.

Adujo que no le asiste razón a la contribuyente al pretender que las pruebas trasladadas no sean tenidas en cuenta, por cuanto en virtud de las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la entidad para determinar tanto bases gravables como instrumentos que sirvan de evasión, es perfectamente viable, necesario y oportuno que se trasladen pruebas de una investigación a otra, si de aquella se derivan factores de evasión o elusión de impuestos relacionados con otros periodos gravables o incluso a terceros que se vean implicados en la investigación.



Que si bien el auto de inspección tributaria inicialmente fue expedido para verificar el impuesto sobre la renta del año gravable 2008 de la sociedad Comercializadora Internacional Cristo Monserrat S.A.S., en desarrollo de la diligencia se obtuvieron pruebas que no sólo afectaron otros impuestos o periodos de dicho contribuyente, sino que se evidenció que las irregularidades eran propiciadas por terceros, generando una situación económica irreal, tendiente a eludir las responsabilidades fiscales, conductas sancionables por el Estatuto Tributario.

Que, en consecuencia, si la Administración, al investigar un impuesto, encuentra inexactitudes que repercuten en otro u otros, lo menos que debe hacer es utilizar esas pruebas para determinar oficialmente los dos gravámenes, siempre que sean conocidas por el contribuyente.

Dijo que el traslado de la prueba no afecta la validez del requerimiento o de la liquidación oficial, porque al trasladar al IVA pruebas obtenidas al verificar el impuesto sobre la renta no se actúa por fuera de las competencias legales, ni se incurre en una desviación de poder, pues conforme con el artículo 684 del E.T., la Administración tributaria cuenta con amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales que, en general, permiten “efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”.

Citó la sentencia del 22 de septiembre de 2005, dictada por esta Sección en el Expediente N.I. 14559, con ponencia de la magistrada Ligia López Díaz, para reafirmar su dicho.

Concluyó que de la investigación adelantada en contra de la Comercializadora Internacional Cristo Monserrat S.A.S. se desprendió que las operaciones realizadas con terceros proveedores eran inexistentes, información corroborada con la inspección practicada por el impuesto de renta del año gravable 2008. Que, en consecuencia, se trasladaron las pruebas recaudadas en aquella investigación, lo que permitió sancionar la conducta de la contribuyente, sin que se vulnerara el debido proceso, como lo alega la demandante.

Dijo que no se configuró la violación por falsa motivación, como lo alega la demandante, toda vez que las pruebas aportadas dan fe de la inexistencia de las operaciones entre los investigados y agregó que para desvirtuarlas no basta la simple manifestación de la demandante.

Adujo que la demandante se equivoca al manifestar que existe falta de determinación como proveedor ficticio, pues la conducta por la que fue sancionada está debidamente probada y da fe de que la demandante actuó como proveedora ficticia y sirvió de instrumento de evasión, lo que dio lugar a la imposición de la sanción establecida en el literal a) del artículo 671 del E.T.

Finalmente, advirtió que no existe causal que justifique la condena en costas pedida por la demandante.

2.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La parte demandante insistió en los argumentos expuestos en la demanda. Aportó como prueba documentos que dan cuenta de que en el Juzgado Cuarto Civil del Circuito de Cúcuta cursa un proceso ejecutivo en contra de la Comercializadora Internacional Cristo Monserrat, por la suma que le adeuda dicha comercializadora por la mercancía que le vendió en el año 2008, con los que, afirmó, es dable comprobar la realidad de las operaciones desarrolladas con dicha sociedad.

Reiteró que sí compró y vendió de conformidad con las exigencias legales al momento de las transacciones, que las compras se efectuaron y que se exigieron los documentos tales como la factura y los recibos de caja de los pagos. Que, en todo caso, las operaciones se adelantaron con buena fe y que la contribuyente no realizó ningún seguimiento a los proveedores después de las compras y que no tenía potestad para exigirles que realizaran retenciones en la fuente.

Finalmente, dijo que la sanción fue impuesta de manera subjetiva, llena de incertidumbre y “apuntando a la adivinanza” con violación de los principios de inocencia, buena fe, seguridad jurídica, justicia, equidad, valoración probatoria y decisiones fundadas en ellas, entre otros. Que, en este caso, no existe prueba de que las operaciones fueron simuladas, razón por la que pidió que se anulara el acto administrativo acusado.

La DIAN reiteró en su totalidad los argumentos expuestos en la contestación de la demanda, sin consideraciones adicionales.

2.4. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público pidió que se declarara la ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa. Y que, en su lugar, esta Corporación se abstuviera de emitir un pronunciamiento de fondo en este caso.

Indicó que la Resolución No. 900027 del 3 de febrero de 2012 impuso a la demandante una sanción consistente en declararla como proveedora ficticia, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 671 literal a) del E.T.

Sostuvo que la resolución mencionada concedió a la actora la oportunidad de presentar el recurso de reconsideración en los dos meses siguientes a la notificación del acto administrativo, pero que no fue interpuesto, lo que configuró la inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, en cuanto se trata de uno de los presupuestos procesales de la acción, que no cumplió para acudir a la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Que, en consecuencia, la ausencia del presupuesto procesal de la acción conlleva a que no se puedan estudiar los planteamientos de fondo de la demanda, pues la actora privó a la Administración de examinar su propia actuación y de modificarla o corregirla, conforme con los planteamientos del artículo 135 del C.C.A.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En esta instancia, la Sala debería decidir si se ajusta a derecho la Resolución Sanción 900027 del 3 de febrero de 2007, que resolvió “Sancionar a la contribuyente VILLAMIZAR RAMÍREZ LILIANA



NIT 60.359.316-2 declarándola proveedora ficticio, como lo establece el literal a) del Estatuto Tributario.”

Sin embargo, el Ministerio Público, en su concepto, puso de presente que la demandante no presentó el recurso de reconsideración contra la resolución sanción que ahora demanda, razón por la que la Sala estudiará si se configuró la falta de agotamiento de la vía gubernativa, previo abordaje del asunto de fondo.

3.1. Del agotamiento de los recursos en la actuación administrativa

De conformidad con lo dispuesto en el numeral segundo del artículo 135 del C.C.A.^[1], cuando se pretenda la nulidad de un acto administrativo unilateral y definitivo de carácter particular deberán haberse ejercido y decidido los recursos que de acuerdo con la ley fueren obligatorios.

El agotamiento de los recursos de la actuación administrativa, se constituye, pues, en un requisito previo para acudir a la administración de justicia en procura de resolver una diferencia con la administración.

De otra parte, el artículo 720 del Estatuto Tributario prevé que contra las liquidaciones oficiales, las resoluciones que impongan sanciones u ordenen el reintegro de sumas devueltas y demás actos producidos en relación con los impuestos, expedidos por la Dirección de Impuestos Nacionales, procede el recurso de reconsideración. No obstante, la norma prevé una excepción: en caso de que se hubiere atendido en debida forma el requerimiento especial y no obstante se practique la liquidación oficial, el contribuyente podrá prescindir del recurso de reconsideración.

Acudir ante la administración para que esta revise su actuación antes de que sea llevada a juicio es un privilegio que le permite reconsiderar su decisión, modificarla o revocarla, antes de ser llevada ante la jurisdicción, pero también constituye una garantía al derecho de defensa del administrado, pues puede expresar su inconformidad con el acto ante la administración que lo creó.

Al respecto, la Sala en sentencia del 21 de junio de 2002^[2], dijo:

“Destaca la Sala que la necesidad de cumplir con los presupuestos procesales de la acción y de la demanda obedece al principio de seguridad jurídica y a la necesidad de establecer reglas estrictas para juzgar la validez de las actuaciones de la autoridades dentro de las cuales se encuentran los medios de impugnación en sede administrativa, que cuando son obligatorios por tratarse de recursos de alzada, como lo es el de reconsideración, implica el debido agotamiento de la vía gubernativa que se hace efectivo con la interposición en debida forma que incluye la presentación dentro de la oportunidad legal, amén de las demás condiciones señaladas en las normas pertinentes, como requisito previo establecido en el citado artículo 135 del C. C. A. para acudir a la jurisdicción contencioso administrativa. La razón de la exigencia legal del señalado agotamiento deviene del principio llamado de la decisión previa que permite antes de acudir al medio judicial, que la administración revise sus propios actos y otorga a los administrados una garantía sobre sus derechos al presentar motivos de inconformidad para que sea enmendada la actuación si es del caso, antes de que conozca de ella quien tiene la competencia para juzgarla”.

Una vez se han decidido los recursos de la actuación administrativa y esta ha sido despachada desfavorablemente para el peticionario, este queda en libertad para acudir ante la jurisdicción a demandar la nulidad del acto, pero deberá impetrar las mismas pretensiones, con fundamento en los mismos razones de hecho y de derecho que presentó ante la administración, no obstante, estos argumentos pueden ser mejorados en sede jurisdiccional.

La Sala se ha pronunciado al respecto en varias ocasiones, en los siguientes términos:

“El agotamiento de la vía gubernativa es un presupuesto procesal de la acción, que se encuentra consagrado en el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo tal y como fue modificado por el artículo 22 del Decreto 2304 de 1989, en los siguientes términos:

“La demanda para que se declare la nulidad de un acto particular, que ponga término a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor, debe agotar previamente la vía gubernativa mediante acto expreso o presunto por silencio negativo”.

En concordancia con lo anterior, el artículo 63 ibídem, consagra como hipótesis haber decidido los recursos en la vía gubernativa, lo cual implica la existencia de una discusión previa que el peticionario ha planteado a la Administración contra el acto administrativo de carácter particular y concreto y cuya decisión por esa vía no ha satisfecho las pretensiones del contribuyente.”^[3]

En el presente asunto se tiene que Liliana Villamizar Ramírez solicitó la nulidad de la Resolución Sanción Proveedor Ficticio No. 900027 del 3 de febrero de 2012. En la demanda, la contribuyente no indicó que hubiera presentado el recurso de reconsideración contra la resolución sanción, ni tampoco aparece en el expediente prueba de que dicho recurso hubiere sido agotado, pese a que el acto administrativo que demanda le concedió el término de dos meses para interponerlo, en los términos de los artículos 720 y 722 del E.T.

En esas circunstancias, como la demandante no probó haber agotado la vía gubernativa para acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, la Sala se inhibirá de estudiar de fondo la controversia, pues la actora no le permitió a la Administración revisar su actuación con el objeto de modificarla o replantearla, si así lo hubiera considerado.

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

DECLÁRASE probada la falta de agotamiento de la vía gubernativa. En consecuencia, la Sala se INHIBE de estudiar de fondo la controversia planteada por Liliana Villamizar Ramírez contra la UAE DIAN.



Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

^[1] Actual artículo 161 del CPACA.

^[2] Expediente: 2500023270001999039001 (12382), demandante: HELECSAN LTDA, MP María Inés Ortiz Barbosa.

^[3] Sentencia del 26 de septiembre de 2007, expediente 25000-23-24-000-2001-00082-01 (14847), magistrado ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.