

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de abril de dos mil veintitrés (2023)

| | |
|--------------------|--|
| Referencia: | Nulidad y restablecimiento del derecho |
| Radicación: | 25000-23-37-000-2018-00508-01 (26285) |
| Demandante: | Circular de Viajes S.A. |
| Demandada: | DIAN |
| Temas: | Sanción de clausura del establecimiento de comercio. Sistema técnico de control de la actividad productora de renta. Número consecutivo autorizado para facturación. |

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 12 de marzo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas (f. 237, CD, «10Sentencia201800508»).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Resolución nro. 322412013000716, del 20 de noviembre de 2013, la demandada sancionó con cierre del establecimiento por tres días a la actora por incumplir con el sistema técnico de control de la actividad productora de renta al incorporar un número de facturación que no corresponde al consecutivo autorizado por la Administración (ff. 114 a 125). Decisión que fue objeto de confirmación en vía de reposición mediante la Resolución nro. 322412013000132, del 17 de diciembre de 2013 (ff. 157 a 180).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del 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), la actora formuló las siguientes peticiones (f. 5).

1.1. Primera

Que se declare que son nulos los siguientes actos administrativos:

1.1.1 Resolución nro. 322412013000716, del 20 de noviembre de 2013, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá impuso a Circular de Viajes la sanción de cierre por tres (3) días de su establecimiento ubicado en la CR 7 No. 26 - 20 Piso 14.

1.1.2 Resolución nro. 322412013000132, del 17 de diciembre de 2013, por medio de la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá i) resolvió el recurso de reposición interpuesto por la Sociedad contra la Resolución nro. 322412013000716 del 20 de noviembre de 2013 y ii) confirmó la imposición de la sanción de cierre por tres (3) días de su establecimiento ubicado en la CR 7 No. 26 – 20, Piso 14.

1.2. Segunda

Que, como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los referidos actos administrativos, se restablezca en su derecho a Circular de Viajes mediante la declaratoria de que la Sociedad no incurrió en ninguna conducta sancionable que diera lugar a la imposición de la sanción de cierre por tres (3) días de su establecimiento ubicado en la CR 7 nro. 26 – 20, Piso 14.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 13 y 29 de la Constitución; 565, 617, 657, 684-2 y 735 del ET (Estatuto Tributario); 197 de la Ley 1607 de 2012; 3.º del CPACA; 2.º y 5.º de la Resolución 3878 de 1996 y 4.º de la Resolución 5709 de 1996, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 14 a 33):

Alegó que la notificación por edicto de la resolución que resolvió el recurso de reposición no se surtió de conformidad con el procedimiento propio para esta notificación supletoria y fue practicada cuando la autoridad ya había perdido competencia para el efecto, puesto que el edicto se fijó antes de que feneciera el término para comparecer a notificarse de manera personal y cuando ya se había cumplido el plazo para comunicar la respuesta al recurso, de conformidad con el artículo 730 del ET, de suerte que con esta actuación la Administración violó el debido proceso y el derecho de defensa.

Explicó que la demandada la sancionó con la clausura del establecimiento de comercio, porque en una de sus facturas incluyó tres ceros a la izquierda al consecutivo de numeración de facturación que le aprobó su contraparte, sin tener en cuenta que dicha conducta no está tipificada como una infracción sancionable en el artículo 657 del ET. Especificó que el hecho sancionable relacionado con la numeración de la facturación que dispuso esta norma, en interpretación con el artículo 617 del ET y 2.º de la Resolución 3878 de 1996, fue el de no incluir un número consecutivo de facturación, supuesto que no se cumplió en el *sub examine*. Agregó que, en todo caso, esta Sala¹ ha aceptado que la clausura del establecimiento de comercio solo debe ser usada como sanción cuando se verifiquen infracciones graves como son los supuestos de evasión, fraude o doble facturación.

Adujo que, contrario a lo señalado por la Administración, en su factura sí adoptó el sistema técnico de control de facturación, porque: (i) solicitó la autorización de numeración a la Administración; (ii) el consecutivo aprobado lo integró de forma identificable en su factura; y (iii) el mismo podía ser usado por la demandada para ejercer sus potestades de fiscalización, porque los tres ceros que adicionó a la numeración son irrelevantes. Señaló que, mediante sentencia del 07 de diciembre de 2005 (exp. 14451, CP: Ligia López Díaz), esta Sala ya reconoció que aquel tipo de adiciones a la numeración aprobada son irrelevantes y no constituyen una infracción. Agregó que su contraparte no probó la causación de un daño. De forma subsidiaria, solicitó que, de aceptarse la ocurrencia de una irregularidad, en aplicación del principio de proporcionalidad y gradualidad, se reconociera que la multa aplicable a su infracción correspondía a la dispuesta en el artículo 652 del ET, para las conductas menos gravosas.

¹ Sentencias del 5 de agosto de 2002, del 12 de noviembre de 2003, del 18 de marzo de 2004 (exps. 12854, 13420 y 13751, CP. Ligia López Díaz); y del 23 de agosto de 2007 (exp. 15166, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié).

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 210 a 220), para lo cual adujo que ante una indebida notificación de la resolución que decidió el recurso de reposición no se configura silencio administrativo positivo, sino negativo, por lo que, resulta improcedente la pretensión de nulidad por dicho hecho. Aseguró que, contrario a lo que afirmó su contraparte, la infracción dispuesta por los artículos 657.1, 617 (literal d) y 684-2 del ET consiste en facturar con un número que no corresponda al sistema técnico de control, es decir, la numeración consecutiva que solicitó la actora y se aprobó mediante resolución. Razón por la cual, el hecho que su contraparte incluyera tres ceros a la numeración consecutiva que le autorizó, configuró una conducta sancionable con la clausura del establecimiento de comercio en los términos de las disposiciones *ibidem*. Agregó que esta pena responde al incumplimiento de una exigencia propia de las funciones de todo comerciante, como es facturar, por lo que, su incumplimiento no es una mera formalidad.

Sentencia apelada

El *a quo* accedió a las súplicas de la demanda², sin condenar en costas a la demandada (f. 237, CD, «10Sentencia201800508»). Al efecto, consideró que no se vulneró el derecho al debido proceso de la demandante ni se configuró la pérdida de competencia para decidir el recurso de reposición, toda vez que, en el caso, el incumplimiento del término de fijación del edicto hace ineficaz la notificación, pero no vicia de nulidad el acto administrativo; y, el desconocimiento del plazo para resolver el recurso de reposición que dispuso el artículo 735 del ET únicamente trae como consecuencia la configuración del silencio administrativo negativo. Concluyó que, pese a que la expedición de las facturas con errores en los consecutivos aprobados por la Administración es una infracción tipificada como incumplimiento del sistema técnico de control que daría lugar a la aplicación de la sanción de clausura del establecimiento de comercio; en el *sub examine* la demandante no incurrió en dicha conducta sancionable porque la inclusión de tres ceros a la izquierda del consecutivo -que aprobó la demandada-, en una de las facturas de la actora, no modificó ni afectó la numeración autorizada como mecanismo de control pues «del número de la factura es constatable que se encuentra dentro del rango autorizado», sin que se desvirtuara la idoneidad del sistema de facturación adoptado por la actora, ni se advirtiera perjuicio a la Administración, ni que se obstaculizara el ejercicio del control. Agregó que así fue reconocido por esta corporación en sentencia del 07 de diciembre de 2005 (exp. 14451, CP: Ligia López Díaz), al concluir que la inclusión de prefijos y sufijos al consecutivo aprobado por la Administración no constituye una infracción.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del *a quo* (índice 2)³, para lo cual insistió en que la actora incurrió en la infracción bajo estudio, porque, en su entender, el número de consecutivo que incorporó en la factura era distinto a los que la resolución de autorización de facturación aprobó, que fueron aceptados sin ceros a la izquierda. Adujo que la sentencia reiterada por el tribunal era inaplicable, pues que en dicho caso se estudió la posibilidad de que los administrados incluyeran prefijos y sufijos al número de consecutivo autorizado, sin hacer referencia a que los mismos sujetos pudieran modificar este último número. Aseguró que dicha discusión fue zanjada por el Concepto nro. 074990, del 09

² Anuló los actos acusados, declaró que la actora no incurrió en la conducta reprochada y, por ende, no era procedente la sanción

impuesta.

³ Del repositorio informático SAMAI.

de agosto de 2000, que aclaró que para agregar ceros al consecutivo autorizado se necesita previa autorización de la autoridad tributaria; al tiempo que según el párrafo del artículo 5.º de la Resolución nro. 55, del 14 de julio de 2016, no se puede anteponer ceros a la izquierda del rango numérico.

Pronunciamientos finales

La demandante (índice 13) reiteró en los planteamientos esgrimidos en la demanda e insistió en los argumentos expuestos por el *a quo* para declarar la nulidad de los actos; al tiempo que señaló que la doctrina de la Administración no le es vinculante y que la Resolución nro. 55 del 14 de julio de 2016, le es inaplicable por ser posterior al momento de los hechos en discusión. Solicitó confirmar la sentencia de primera instancia y condenar en costas a la Administración en segunda instancia. La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la parte demandada, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia, que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. Así, corresponde a la Sala determinar si la adición de tres ceros a la izquierda del consecutivo de facturación autorizado por la Administración configuró una infracción sancionable con la clausura del establecimiento de comercio.

2- Al respecto, la apelante única aduce que, la actora incurrió en la infracción *sub examine*, porque al haber expedido una factura en la que incorporó un número que adicionaba tres ceros al consecutivo aprobado por la Administración, en realidad, lo que hizo fue expedir una factura con un número que no había sido previamente aprobado por la autoridad tributaria, conducta que se tipifica como sancionable con el cierre del establecimiento de comercio. Por su parte, la actora, en línea con el tribunal, aduce que no incurrió en ninguna infracción, porque la inclusión de los tres ceros no altera la numeración autorizada, sin que se desvirtuara la idoneidad del sistema de facturación adoptado, ni se advirtiera perjuicio a la Administración, ni que se obstaculizara el ejercicio del control. Así, corresponde a la Sala determinar si la expedición de una factura con un número de consecutivo que le agrega tres ceros al aprobado por la Administración configura una infracción sancionable con la clausura del establecimiento de comercio.

3- Al efecto, se precisa que el artículo 684-2 del ET facultó a la Dirección de Impuestos Nacionales para que implementara sistemas técnicos razonables para el control de las actividades productoras de renta y, en razón a esa potestad, expidió la Resolución nro. 3878, del 28 de junio de 1996, cuyos artículos 1.º y 2.º definieron como sistema de control de estas actividades el incluir en la facturación la numeración que haya sido autorizada por la Administración, para lo cual, las personas o entidades obligadas a facturar deberán solicitar autorización de la numeración consecutiva ante la División de Recaudación o la dependencia que haga sus veces en la correspondiente entidad territorial. Consecuentemente, el artículo 10 *ibidem*, determinó que «*la no adopción o el incumplimiento*» de ese sistema técnico de control, daba lugar a la aplicación de la sanción de que trata el artículo 684-2 del ET, disposición que señala que la no adopción o «*violación*» a los sistemas técnicos de control «*dará lugar a la sanción de clausura del*

establecimiento en los términos del artículo 657». Finalmente, este último artículo, en los términos dispuestos al momento de los hechos, señalaba otros supuestos de aplicación de esa sanción y el procedimiento para imponerla.

De suerte que, dado que la Resolución nro. 3878 de 1996 determinó que el sistema técnico de control de la actividad consistía en incluir en la facturación la numeración que haya sido autorizada por la Administración y, por su parte, el artículo 10 *ibidem* acorde con el artículo 684-2 del ET, fijó que la no adopción, incumplimiento o violación del sistema técnico de control da lugar a la sanción de la clausura del establecimiento de comercio, se concluye que, para lo que interesa al caso, el supuesto de hecho que constituye la infracción sancionada con la clausura del establecimiento de comercio es el no incluir en la facturación la numeración que haya sido autorizada por la Administración.

Así pues, con sustento en la tipificación de la infracción, precisa la Sala que, para que se cumpla el citado supuesto de hecho que da lugar a la sanción del cierre del establecimiento de comercio es indispensable que en la numeración incluida en la facturación no sean identificables los dígitos consecutivos que aprobó la Administración, supuesto de hecho, que difiere con aquellos casos en los que los obligados a facturar incluyen ceros a la izquierda que no modifican el orden de los dígitos que conforman el número consecutivo que fue autorizado. A la misma conclusión relativa a la necesidad de afectar la numeración consecutiva autorizada para que se configure la infracción habían llegado los precedentes de esta Sección⁴ al estudiar la presunta comisión de la infracción por omitir o incluir prefijos y sufijos al número consecutivo aprobado por la autoridad tributaria. Supuestos que difieren del *sub examine*, pero que resulta relevante mencionar, puesto que en interpretación de las disposiciones aquí analizadas concluyen que para cometer la conducta típica era necesario cambiar la numeración consecutiva, como igualmente se concluye en el caso conforme a la interpretación de las normas señaladas.

4- Al respecto, están acreditados en el proceso los siguientes hechos relevantes:

(i) Resolución nro. 320000815168, del 18 de agosto de 2011, mediante la cual la Administración autorizó la numeración consecutiva solicitada por la actora. Específicamente, aprobó los prefijos 01, 03, 04 y 05, y los rangos consecutivos 55930 a 80000, 21380 a 50000, 23080 a 50000 y 8815 a 15000, respectivamente (f. 84).

(ii) Factura nro. 01-00061244, del 11 de noviembre de 2011, expedida por la actora y fiscalizada por la Administración. La irregularidad advertida por la Administración consiste en incluirle al rango de consecutivos aprobados los señalados tres ceros en esa única factura (f. 9 a 15 y 23 caa).

5- Del anterior recuento se extrae que el número 61244 incluido en la mencionada factura se encuentra dentro del rango de consecutivos 55930 a 80000, que fueron solicitados y autorizados por la administración, de suerte que la adición de los tres ceros a la izquierda, no cambió la disposición de los dígitos que conforman el consecutivo autorizado por la autoridad tributaria, puesto que este mantiene el orden de los dígitos como se verificó, lo cual resulta independiente al hecho de que dicha adición haya sido incorporada entre el prefijo y el consecutivo. En esa medida la actora sí incluyó en su factura un número de consecutivo previamente aprobado por la demandada, por lo que, no cometió la infracción de incumplimiento del sistema técnico de control y, por ende, no podía ser sancionada con el cierre del establecimiento de comercio. No prospera el cargo de apelación.

⁴ Sentencias del 07 de diciembre de 2005 (exp. 14451, CP: Ligia López Díaz) y del 23 de agosto de 2007 (exp. 15166, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié)

6- Respecto a la aplicación del Concepto 074990, del 09 de agosto de 2000, se advierte que es criterio reiterado de esta Sala que «la interpretación que efectúa la autoridad sobre la legislación tributaria, a través de contestaciones a consultas no determina la juridicidad de un acto administrativo» y que «una vez se ha determinado la ilegalidad de una actuación administrativa, tal contrariedad no cede por cuenta de la doctrina oficial»⁵, aunado al análisis y conclusión expuesto en precedencia. Por su parte, en cuanto a la prohibición dispuesta por la Resolución nro. 55, del 14 de julio de 2016, se resalta que su estudio es improcedente en el *sub examine* puesto que era una disposición que no estaba vigente al momento de los hechos.

Tal criterio de decisión judicial basta para desvirtuar los fundamentos jurídicos de la decisión de la Administración. Por las razones expuestas, se confirmará la sentencia apelada, que accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas.

7- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme a 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.- **Confirmar** la sentencia apelada.
- 2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la 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

⁵ Sentencia del 22 de abril de 2021 (exp. 23335, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez)