



Radicado: 54001-23-33-000-2015-00237-01 (22749)
Demandante: Astrid Marina Sayago Alzamora.

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., diecinueve (19) de febrero de dos mil veinte (2020)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 54001-23-33-000-2015-00237-01 (22749)
Demandante: ASTRID MARINA SAYAGO ALZAMORA
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto sobre las ventas segundo bimestre de del año 2010.
Notificación del requerimiento especial. Compra y venta de chatarra.
Traslado de pruebas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 19 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, el cual negó las pretensiones de la demanda y la condena en costas¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

“PRIMERO: NIÉGUENSE LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA de Nulidad y Restablecimiento del Derecho, instaurada por la señora Astrid Marina Sayago Alzamora en contra de la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, de conformidad con los considerados de la presente providencia.

SEGUNDO: ABSTENERSE de efectuar condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

TERCERO: DEVUÉLVASE a la parte actora la suma consignada para gastos de proceso o su remanente si los hubiere [...]”

ANTECEDENTES

El 19 de mayo de 2010, Astrid Marina Sayago Alzamora presentó su declaración del Impuesto al Valor Agregado - IVA del segundo bimestre del año 2010 en la que determinó un saldo a pagar de \$100.000³.

La DIAN, previo requerimiento especial, profirió el 3 de febrero de 2014 la Liquidación Oficial de Revisión 072412014000006 en la que desconoció compras y servicios gravados por \$713.563.000 e impuestos descontables por \$114.270.000,

¹ Folios 137 a 154 del c.p.

² Folio 153 del c.p.

³ Folio 68 del c.p.



determinó un saldo a pagar de \$300.211.000 incluidas las sanciones por inexactitud y por corrección.

Mediante la Resolución No. 900.152 del 27 de febrero de 2015, la Administración resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la contribuyente contra la Liquidación Oficial de Revisión, en el sentido de confirmar el acto recurrido.⁴

DEMANDA

Astrid Marina Sayago Alzamora, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁵:

- “1. Que, es nula la Resolución Numero 900.151 de 27 de Febrero de 2015 por el cual se decide un recurso de reconsideración*
- 2. Que, es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412014000006 de 3 de Febrero de 2014*
- 3. Que, es nulo el requerimiento Especial No. 07238201300018 de 31 de Mayo de 2013*
- 4. Que, como consecuencia de la nulidad de las resoluciones acusadas, se declare el restablecimiento del derecho de mi representada consistente en no ser obligada al pago del tributo a que se refieren las mismas, o a devolver lo que se viere obligada a pagar por tal concepto*
- 5. Que, se me reconozca la personería para actuar en este proceso*
- 6. Que, se condene en costas a la aporte demanda”.*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 5, 29, 33, 95, 287 y 300 de la Constitución Política.
- Artículos 617, 618, 743, 745, 750, 751, 752, 753, 771-2 y 779 del Estatuto Tributario.
- Artículos 185, 304, 208, 213 a 219 y 232 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falta de motivación de los actos demandados

La accionante alegó que los actos administrativos demandados violan el derecho de defensa y contradicción, ya que carecen de motivación al hacer referencia a pruebas de las cuales solo obtuvo conocimiento en el requerimiento especial. Adicionalmente, no toman en cuenta las pruebas contables aportadas, y no explican de forma clara las razones por las que se desconocieron las facturas que cumplían con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario ni la forma de calcular la sanción.

Nulidad por expedición irregular de los actos demandados

Señaló que respecto a la prueba de pasivos, el artículo 770 del Estatuto Tributario consagra una tarifa legal probatoria al disponer que solo procede su reconocimiento cuando estén respaldados en documentos de fecha cierta, si se trata de

⁴ Folios 1288 a 1312 del c.a. 7

⁵ Folio 3 c. p.



contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad y en documentos idóneos cuando están obligados a llevar libros.

La Administración desconoció que la prueba idónea para demostrar los pasivos son las facturas y en caso de duda que fuese corroborada con los documentos contables del investigado.

Alegó que la DIAN se basó en pruebas subjetivas como testimonios de terceros, contratos de arrendamiento y pruebas trasladadas que no fueron incorporadas al proceso en debida forma.

Indebida valoración de las pruebas trasladadas

La accionante alegó la nulidad de los actos demandados, porque las pruebas trasladadas al proceso no cumplen con lo establecido en el artículo 185 del Código de Procedimiento Civil – CPC al no haberse ratificado antes de la expedición del requerimiento especial.

Falta de validez de pruebas testimoniales

La actora explicó que las pruebas testimoniales a las que hacen referencia los actos demandados no son válidas, debido a que no cumplen con lo establecido en el artículo 750 del Estatuto Tributario y a las normas del CPC que lo complementan. Como consecuencia, los testimonios deben ser considerados inconducentes por no ser el método idóneo de prueba para la procedencia de costos y deducciones en concordancia con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Ineficacia de la inspección tributaria

El actor alegó la ineficacia de la inspección tributaria a la que hacen referencia los actos demandados, debido a que no fue notificada a la actora, por lo que se vulneró el artículo 779 del Estatuto Tributario.

Aplicación de sanciones de manera objetiva

La demandada con fundamento en jurisprudencia de la Corte Constitucional alegó que la DIAN no cumplió con el procedimiento establecido para recaudar las pruebas, razón por la que se aplicó la sanción de forma objetiva, circunstancia que viola el debido proceso y el derecho de defensa.

Violación al debido proceso por indebida notificación

La actora manifestó que existió indebida notificación del requerimiento especial, ya que la Administración no demostró que se realizó la notificación personal o por correo en legal forma para proceder a la notificación subsidiaria por aviso, razón por la cual la declaración quedó en firme el 26 de agosto de 2013.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos⁶:



Falta de motivación de los actos demandados

La demandada explicó que el resultado de la modificación de la declaración de IVA del segundo bimestre de del año 2010 a la actora, proviene del proceso de investigación sobre la declaración del impuesto sobre la renta del mismo año, por lo que las pruebas recaudadas fueron trasladadas al presente proceso. De las pruebas allegadas se concluyó que no se pudo establecer la ocurrencia de las operaciones registradas entre el contribuyente y algunos proveedores.

Pese a la existencia de facturas de diversas operaciones, la demandada advirtió que no se probó la realidad de las mismas, por lo que el desconocimiento de los costos e impuestos descontables se encuentra de acuerdo al artículo 29 de la Constitución Política. Adicionalmente, en cumplimiento del principio de prevalencia de sustancia sobre la forma, otros medios de prueba como los testimoniales, las inspecciones tributarias y la información exógena comparadas con la información contable del actor desvirtuaron el contenido de las facturas, ya que se probó que las compras realizadas no fueron reales.

Nulidad por expedición irregular de los actos demandados

La demandada precisó que las pruebas aportadas fueron valoradas atendiendo a la sana crítica, y se concluyó que las operaciones soportadas con facturas de ciertos proveedores no fueron reales. Por medio de cruces de información con terceros y visitas a la contribuyente se demostró que las operaciones no fueron reales y que las cifras no coincidían con los valores reportados, por lo que se dio cumplimiento al artículo 742 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, no se podía aplicar el artículo 771-2 del Estatuto Tributario como tarifa legal, debido a que la contribuyente no cumplía los requisitos de dicho artículo en concordancia con los artículos 617 y 648 del mismo estatuto.

Indebida valoración de las pruebas trasladadas

La DIAN explicó que en el escrito de demanda la actora no especificó cuales pruebas trasladadas no cumplieron con las disposiciones legales que manifestó violadas, sin embargo, expresó en relación con la información de terceros y los testimonios recaudados el cumplimiento de los artículos 750 y 751 del Estatuto Tributario. Dichas normas fueron cumplidas, debido a que los informes y los testimonios no requieren contradicción en el procedimiento tributario.

Ineficacia de la inspección tributaria

La DIAN aclaró que dentro del expediente se encuentra probado que el auto de inspección tributaria fue notificado a la accionante el 12 de diciembre de 2012, lo cual es corroborado por la guía de la empresa de mensajería Servientrega 1072880983, por lo que se cumplió con los artículos 746-2 y 779 del Estatuto Tributario.

Aplicación de sanciones de manera objetiva

La demandada señaló que no se violó el debido proceso, ya que los actos encuentran debidamente motivados y se fundamentan en las pruebas recaudadas en debida forma y con respeto a los derechos de defensa y contradicción.

⁶ Folios 93 a 111 del c. p.



Violación al debido proceso por indebida notificación

La DIAN indicó que el requerimiento especial se expidió en legal forma. Además, explicó que los actos demandados y la imposición de sanciones están ajustados a derecho y se fundamentaron en hechos debidamente probados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas, por las siguientes razones⁷:

Los actos administrativos demandados se encuentran debidamente motivados, porque existe una concreta relación entre los hechos y las consideraciones jurídicas. Adicionalmente, el Tribunal concluyó que no existe violación al debido proceso, ya que la DIAN valoró las pruebas allegadas al proceso conforme al artículo 742 del Estatuto Tributario.

En cuanto a las declaraciones de terceros, el fallo de primera instancia determinó que la actora pudo contradecirlos luego de notificado el requerimiento especial, por lo que no violó el derecho de defensa a la accionante. Además, se encuentra probado en el expediente que la actora fue notificada del requerimiento especial y que el contribuyente dio respuesta en el término legal.

El Tribunal explicó que la DIAN en ejercicio de las facultades de fiscalización puede contradecir las pruebas documentales presentadas por la actora en búsqueda de determinar la realidad económica de las transacciones cuestionadas.

Además, la parte actora también tuvo la posibilidad de solicitar en sede judicial, se decretaran y recepcionaran los testimonios de las personas que considera rindieron una declaración contraria a la verdad en sede administrativa, oportunidad que también desaprovechó.

Advirtió que al proferirse el requerimiento especial se invirtió la carga de la prueba, razón por la que le correspondía a la actora demostrar la efectiva realización de las operaciones comerciales que no encontraron soporte probatorio por parte de la DIAN, circunstancias no demostradas por la demandante.

Adicionalmente, el Tribunal concluyó que la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario fue impuesta correctamente al no haberse probada la existencia de costos y gastos por la actora, y no se condenó en costas en el proceso por no encontrarse probadas dentro del expediente.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte **demandante** apeló en los siguientes términos⁸:

La actora alegó que existe violación al debido proceso, por falta de motivación de los actos demandados, ya que no le dan el valor probatorio a las facturas de acuerdo al artículo 771-2 del Estatuto Tributario y a las pruebas contables aportadas. Además, las pruebas trasladadas no cumplen con los requisitos del artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.

⁷ Folios 137 a 154 del c.p.

⁸ Folios 160 a 168 del c. p.



De la misma manera, los actos demandados carecen de motivación, ya que la inspección tributaria y el requerimiento especial no fueron notificados en debida forma, por lo que la Administración desconoció los argumentos de la defensa. Adicionalmente, los actos demandados se debieron fundamentar en motivos razonables.

La actora explicó que el Tribunal no tomó en cuenta que los actos acusados no se encuentran fundamentados en razones reales y ciertas, ya que existió un error jurídico en la valoración de las pruebas. Así mismo, existió una nulidad de carácter constitucional por no haberse notificado de forma correcta diferentes actos administrativos del proceso, en especial el requerimiento especial que fue notificado por aviso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** no se pronunció.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y precisó que la alegada indebida notificación de la inspección tributaria no fue planteada en sede administrativa, por ello la DIAN no pudo ejercer su derecho a la defensa al momento de decidir y expedir los actos demandados, por lo tanto existe indebido agotamiento de la vía gubernativa respecto a tal aspecto⁹.

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado, solicitó confirmar la sentencia de primera instancia con fundamento en lo siguiente¹⁰:

No se evidencia dentro del expediente prueba por la actora de las transacciones realizadas que tenían sustento en las facturas aportadas, pero desconocidas por la Administración por medios de pruebas idóneas. Adicionalmente, las pruebas trasladadas cumplen con lo establecido por el Estatuto Tributario y en el artículo 3 del Código Contencioso Administrativo – CCA, y no se esgrimió inconformidad en la demanda respecto de la sanción por inexactitud impuesta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala pronunciarse sobre la legalidad de los actos demandados, para lo cual se estudiará:

- (i) Si el requerimiento especial se notificó en debida forma.
- (ii) Si existió falta motivación de los actos demandados y si el traslado de las pruebas fue ilegal.
- (iii) Si se notificó en debida forma el auto de inspección tributaria y si las pruebas testimoniales se practicaron en debida forma.
- (iv) Si procede el rechazo de las compras declaradas y el descontable solicitado.
- (v) Si procede la nulidad del requerimiento especial y si es improcedente la sanción por inexactitud impuesta.

⁹ Folios 202 a 204 del c. p.

¹⁰ Folios 205 a 208 c. p.



La Sala advierte que los aspectos bajo análisis ya fueron objeto de un pronunciamiento con ocasión de otro proceso de nulidad y restablecimiento del derecho tramitado entre las mismas partes, con base en los mismos fundamentos fácticos y jurídicos, de modo que, se reiterará en lo pertinente, lo analizado en dicha oportunidad¹¹.

Notificación del requerimiento especial

La demandante señaló que el procedimiento de notificación debía llevarse a cabo conforme a lo establecido por el Código de Procedimiento Civil, frente a ello la Sala advierte que las normas de carácter especial, prevalecen sobre las de carácter general, en consecuencia, se debe aplicar el procedimiento previsto para el efecto en el Estatuto Tributario Nacional¹².

El artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación del requerimiento especial se puede realizar de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. Adicionalmente, el artículo 568 *ibídem*, prevé que en caso de que dicha notificación sea devuelta por cualquier razón, el acto se notificará mediante aviso publicado en el portal web de la DIAN, el cual debe contener la transcripción de la parte resolutive del respectivo acto administrativo.

Dentro de las pruebas aportadas al expediente, se observa que la DIAN envió por primera vez la solicitud de notificación personal del requerimiento especial el 11 de junio de 2013, la cual fue devuelta por la empresa de mensajería el 12 de junio de 2013 con causal "*Destinatario se negó a recibir*" y en consecuencia el 25 de junio de 2016, notificó a la señora Sayago mediante aviso publicado en el portal web de la DIAN¹³.

La Sala observa que la Administración notificó el acto administrativo en debida forma, respetando el procedimiento previsto en el Estatuto Tributario. No prospera el cargo.

Falta de motivación de los actos demandados e indebido traslado de pruebas.

La Sala advierte que en los actos administrativos demandados, la DIAN se refirió a los fundamentos de hecho y de derecho, así como a las pruebas obtenidas en el curso de la actuación administrativa, por lo que la Administración cumplió con las exigencias legales previstas para el efecto en el artículo 170 del CCA, hoy 42 del CPACA¹⁴.

¹¹ Sentencia de 2 de octubre de 2019, Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 22905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterado en sentencia de 4 de diciembre de 2019, exp. 22902, C.P. Milton Chaves García y sentencia de 4 de diciembre de 2019, exp. 22790, C.P. Milton Chaves García

¹² Corte Constitucional, Sentencia C-078 del 20 de noviembre 1997, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

¹³ Folios 1238 y 1239 del c.a. 7

¹⁴ "Artículo 42. Contenido de la decisión. Habiéndose dado oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, y con base en las pruebas e informes disponibles, se tomará la decisión, que será motivada. La decisión resolverá todas las peticiones que hayan sido oportunamente planteadas dentro de la actuación por el peticionario y por los terceros reconocidos."



El requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, explican de forma clara y específica con relación a las pruebas allegadas al proceso, la decisión de rechazar \$713.563.000 por compras y servicios gravados por no probarse la existencia de las operaciones gravadas y la procedencia de la imposición de la sanción por inexactitud¹⁵.

La Sala observa que mediante el auto de traslado de pruebas No. 24 del 23 de mayo de 2013 y en aplicación de los principios de celeridad y economía procesal, la Administración resolvió trasladar al expediente del impuesto sobre las ventas por el segundo bimestre de 2010 algunos documentos contenidos en la investigación que se abrió a la misma contribuyente por el impuesto de renta por el año gravable 2010.

Precisó que para tener certeza sobre la realidad de las operaciones no es suficiente la verificación de la factura o el documento equivalente. Por tal razón la DIAN acudió a diferentes medios de prueba para verificar la realidad de la operación en observancia del artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Además, frente a esta glosa la demandante ejerció el derecho de defensa y contradicción, razón por la que no existe la alegada falta de motivación.

En este orden de ideas, las pruebas trasladadas en los procesos tributarios por tener norma especial en el Estatuto Tributario no requieren cumplir en todos los casos con lo establecido en el artículo 185 del CPC, por lo que no existió violación del derecho de contradicción.

Además en ambos procedimientos administrativos hay coincidencia en cuanto al contribuyente, razón por la que no puede alegarse vulneración al derecho de contradicción, que es a lo que apunta la exigencia del artículo 185 del C.P.C (art 174 C.G.P.). No prospera el cargo.

Notificación en debida forma del auto de inspección tributaria y practica de las pruebas testimoniales.

La actora alegó que el Auto de Inspección Tributaria 072382012000099 de 11 de diciembre de 2012 no le fue notificado¹⁶. Sin embargo, la Sala observa que en memorial de respuesta al Requerimiento Especial 072382013000018 de 31 de diciembre de 2013 con fecha de 27 de septiembre de 2013 la actora manifestó *"Fui notificada de la investigación iniciada a la declaración de renta del año gravable 2.010 a través de Auto de Inspección Tributaria # 07238201200099 recibido en el mes de diciembre de 2.010."*¹⁷

Adicionalmente, la Sala advierte que el auto de inspección tributaria enunciado previamente fue notificado a la dirección "AV 4A 7N 172 ZN INDUSTRIAL I", la cual se encontraba registrado en el Registro Único Tributario – RUT, por lo que se evidencia que dicho acto administrativo fue notificado en legal forma¹⁸.

Respecto a la práctica de pruebas testimoniales, esta Sala ha precisado que el principio de contradicción y publicidad al que hace referencia el artículo 750 del

¹⁵ Folios 1215 a 1237 del c.a. 7; folios 1288 a 1312 del c.a 7 y folios 1338 a 1353 de c.a 7

¹⁶ Folio 75 c.a 1

¹⁷ Folio 1245 del c.a 7

¹⁸ Folios 75 y 76 del c.a. 1



Estatuto Tributario, se refiere a la posibilidad de controvertir las pruebas una vez iniciado el procedimiento de determinación oficial del tributo¹⁹.

Además, en materia tributaria, los testimonios y las declaraciones juramentadas recaudadas antes del requerimiento especial en contra del contribuyente no deben seguir el procedimiento previsto en el numeral 4 del artículo 228 del CPC en cuanto a su contradicción, ya que en concordancia con los artículos 744 y 684 del Estatuto Tributario, en ejercicio de las amplias facultades de investigación y fiscalización que tiene la DIAN, puede expedir actos preliminares o de trámite para recaudar información y pruebas suficientes para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales²⁰.

De acuerdo con lo expuesto, en la respuesta al requerimiento especial, la actora tuvo la posibilidad de plantear argumentos de oposición respecto a las pruebas recaudadas, incluyendo las testimoniales²¹. En consecuencia no existió violación al principio de contradicción y publicidad. No prospera el cargo.

Rechazo de compras declaradas y del correspondiente impuesto descontable.

Según el artículo 771-2 del Estatuto Tributario las facturas y documentos equivalentes son documentos idóneos para soportar costos e impuestos descontables, sin embargo, esta Sala ha señalado que la DIAN cuenta con amplias facultades de fiscalización para verificar la realidad económica de las transacciones²².

En el presente caso, la Sala encuentra que en el Acta de Inspección Tributaria 46 de 14 de mayo de 2013, los proveedores manifestaron que la compra de chatarra se pagó en efectivo, y no se aportó ningún respaldo contable de las transacciones realizadas con la actora, pese a solicitud de los funcionarios de la DIAN²³. Adicionalmente, en el caso del proveedor Omar Alexander Bulla Aponte, la DIAN no pudo ubicarlo con el fin de confirmar la realidad económica de las transacciones en su dirección reportada en el RUT, que coincidía con la de la anterior proveedora Faride Moncada Ríos²⁴.

También encuentra esta Sala procedente el rechazo de compras realizadas por la actora, porque la DIAN de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario, desvirtuó los valores de las facturas por medio de otros medios probatorios, como pruebas documentales, declaraciones juramentadas y las visitas de verificación practicadas. Además, la actora no desplegó actividad probatoria para demostrar la realidad de las operaciones de compra de chatarra.

La Sala observa, respecto la proveedora Lexi Elvira Parra Bermúdez que el día que estaba programada la inspección no fue posible realizar la visita porque su establecimiento comercial permanece cerrado. Además, su denuncia rentístico del

¹⁹ Sentencia de 2 de octubre de 2019, exp. 22905, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

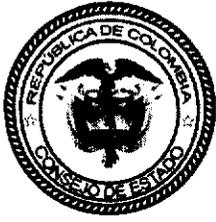
²⁰ Sentencia de 2 de octubre de 2019, Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 22905, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²¹ Folios 1245 a 1249 del c.a. 7

²² Sentencia de 4 de octubre de 2018, exp. 22633 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterado en la sentencia de 28 de noviembre de 2018, exp. 20883. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ Folios 1194 a 1214 del c.a. 7

²⁴ Folio 1299 del c.p. 7



año gravable 2010, es exactamente igual al que presentó el señor Rodolfo Orduz Soto (otro proveedor de la señora Sayago), por el mismo periodo gravable²⁵.

En la visita que realizó la DIAN a la señora Matilde Guerrero Gómez, a la dirección que figuraba en el RUT, manifestaron conocerla pero no verla desde hace más de 30 años²⁶. En cuanto al señor Rodolfo Orduz Soto no fue posible visitarlo, ya que su dirección correspondía a la entrada de un edificio y no a un local u oficina en particular y al preguntar por él en la portería del edificio, señalaron que no lo conocían. La última dirección que reportó en el RUT, coincide con la dirección de la proveedora Lexi Parra y la del contador de la demandante, el señor Gonzalo Álvaro Salazar Muñoz²⁷.

Es claro entonces, que contrario a lo expuesto por la demandante, en el expediente obran pruebas suficientes que apreciadas bajo las reglas de la sana crítica, demuestran claramente los motivos que llevaron a la DIAN a desconocer las operaciones y rechazar impuestos descontables declarados. En consecuencia, la Sala considera que no le asiste razón a la apelante en cuanto a la falta de motivación de los actos demandados. No prospera el cargo.

La pretensión de nulidad del requerimiento especial

La parte actora solicitó la nulidad del requerimiento especial nro. 072382013000018 de 31 de mayo de 2013. Esta Sala ha explicado que el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite, porque no crea, modifica o extinguen una situación jurídica particular, razón por la cual, no es posible someterlo a control de legalidad en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho²⁸.

En consecuencia, se adicionará a la sentencia de primera instancia, para inhibirse la Sala para pronunciarse de fondo sobre su legalidad.

Sanción por inexactitud

La actora en la apelación no atacó la sanción por inexactitud impuesta por la Administración, esta Sala encuentra probado que declaró costos inexistentes, en consecuencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta.

Sin embargo, se debe tener en cuenta que el artículo 282 Ley 1819 de 2016, el cual modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se admitió de forma expresa la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario.

El artículo 288 *ibidem* modificó la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias disminuyendo dicha sanción, ya que pasó de ser el 160% del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor determinado por la Administración, al 100%.

Teniendo en cuenta lo anterior la Sala procede a anular parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la

²⁵ Folios 1301 del c. a. 7.

²⁶ Folio 1304 del c. a. 7.

²⁷ Folio 1302 del c. a. 7.

²⁸ Sentencias de 13 de noviembre de 2014, Sección Cuarta del Consejo de Estado, exp. 19419 C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez,



diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por la actora, según se precisó.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN	CONSEJO DE ESTADO
Saldo a pagar del periodo fiscal	\$80.026.000	\$194.296.000	\$194.296.000
Retenciones por IVA que le practicaron	\$79.926.000	\$79.926.000	\$79.926.000
Saldo a pagar por impuesto	\$100.000	\$114.370.000	\$114.370.000
Sanciones	\$0	\$185.941.000	²⁹ \$117.379.000
Total saldo a pagar	\$100.000	\$300.311.000	\$231.749.000

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Saldo a pagar liquidación de revisión	\$114.370.000	\$114.370.000
Menos: saldo a pagar liquidación privada	\$100.000	\$100.000
Base de sanción	\$114.270.000	\$114.270.000
Porcentaje de sanción por inexactitud	160%	100%
Valor sanción por inexactitud	\$182.832.000	\$114.270.000

Condena en costas

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

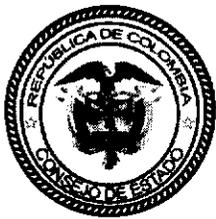
En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

PRIMERO: REVOCAR el numeral primero de la sentencia del 19 de agosto de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en el trámite de

²⁹ Este valor incluye \$3.109.000 por concepto de sanción por corrección reducida de conformidad con el parágrafo 2 del artículo 588 del Estatuto Tributario.



medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por Astrid Marina Sayago Alzamora contra la DIAN. En su lugar,

"PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 072412014000006 de 3 de Febrero de 2014 y la Resolución 900.151 de 27 de Febrero de 2015.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, fijar como sanción por inexactitud a cargo de la demandante, la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia."

SEGUNDO: Inhibirse de emitir pronunciamiento de fondo en relación con la pretensión de nulidad del requerimiento especial 072382013000018 de 31 de mayo de 2013.

TERCERO: Se confirma en lo demás la sentencia apelada.

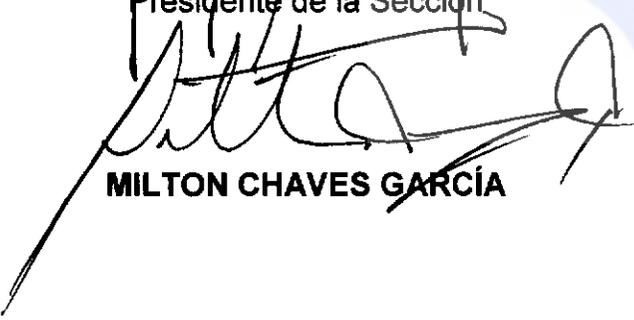
CUARTO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

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

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


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección


STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ