



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

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

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	17001-23-33-000-2016-00414-01 (25790)
Demandante	CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta y complementarios. Año gravable 2011. Efectos del silencio administrativo positivo. Demanda de reconvenición.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra la sentencia del 6 de marzo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que decidió:

«**PRIMERO DECLÁRASE** la nulidad de la resolución No. 005086 de julio 11 de 2016 por medio de la cual se denegó la solicitud de declaratoria de existencia del acto ficto positivo generado respecto del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión No. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014.

SEGUNDO: DECLÁRASE la existencia y configuración del acto administrativo ficto positivo del 14 de febrero de 2016 generado respecto del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión No. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014, el cual se entenderá configurado en los términos señalados en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No. 000075 del 07 de enero de 2016 mediante la cual la Dian pretendió resolver el recurso de reconsideración ya resuelto por el acto ficto positivo previamente declarado.

CUARTO: DECLÁRASE la nulidad parcial del acto administrativo ficto positivo del 14 de febrero de 2016, únicamente en lo que respecta a la decisión favorable al contribuyente frente al desconocimiento de las compras efectuadas por Chatarra & Demoliciones S.A.S. en el año gravable 2011 a la sociedad Corporación Albergue – Corpal, entendiéndose así que tal decisión de la liquidación oficial se encuentra ajustada a legalidad.

Perseveran los efectos de dicho acto ficto, en lo que respecta a la decisión favorable al contribuyente sobre la aceptación de las correcciones efectuadas por Chatarra & Demoliciones S.A.S. en respuesta al requerimiento especial (sin beneficio de disminución en la sanción por inexactitud) y la no imposición de sanciones al representante legal y o revisor fiscal de Chatarra & Demoliciones S.A.S.

QUINTO: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412014000036 de 2014 – modificada parcialmente por el acto ficto positivo, en los términos ya descritos –, en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

SEXTO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad Chatarra & Demoliciones S.A.S. corresponde al 100% de la diferencia



liquidada entre la declaración privada de renta realizada por la sociedad demandante para el año gravable 2011 y la liquidación oficial de revisión efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

SÉPTIMO: DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda principal y de reconvencción propuestas por la sociedad Chatarra y (sic) Demoliciones S.A.S. y por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

OCTAVO: ORDÉNASE dar cumplimiento al presente fallo en los términos previstos en el artículo 192 del CPACA.

NOVENO: SIN COSTAS por lo expuesto en la parte motiva.

DÉCIMO: EJECUTORIADA la presente providencia, **LÍQUIDENSE** los gastos ordinarios del proceso, **DEVUÉLVANSE** los remanentes, si los hubiere, a la parte interesada y **ARCHÍVESE** el expediente, previas las anotaciones en el sistema Justicia Siglo XXI.

UNDÉCIMO: EXPÍDANSE a costa de la parte interesada las copias auténticas que sean solicitadas, con las constancias secretariales **requeridas**, con observancia de los parámetros legales (Artículo 114 del Código General del Proceso).

DUODÉCIMO: NOTÍFIQUESE esta providencia en los términos del artículo 203 del CPACA»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Chatarra & Demoliciones S.A.S. presentó, el 20 de abril de 2012, la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2011 (Nro. formulario 01102001464646), que determinó un saldo total a pagar de \$264.000.

La DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 102382014000015 del 20 de marzo de 2014, donde propuso modificar la declaración tributaria, en el sentido de rechazar costos de ventas por \$878.019.000 y deducciones por \$57.893.000, incrementar el impuesto a cargo a un valor de \$317.988.000 e imponer la sanción por inexactitud en la suma \$494.162.000, para un total saldo a pagar de \$803.277.000. Además, propuso imponer sanción al representante legal y al revisor fiscal por valor de \$98.832.000, para cada uno.

La contribuyente presentó declaración de corrección el 19 de junio de 2014, en la que aceptó parcialmente la modificación propuesta, en la que aceptó el rechazo de costos de venta por valor de \$282'887.000 y deducciones por valor de \$57'893.000 y liquidó sanciones por \$228'450.000.

La autoridad tributaria profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014, que señaló que la declaración de corrección provocada no surtió efectos porque no fueron pagados los valores determinados, y, por lo anterior, reiteró todas las glosas propuestas en el requerimiento especial.

El 13 de febrero de 2015, Chatarra & Demoliciones S.A.S. presentó recurso de reconsideración, pero la DIAN confirmó el acto liquidatorio mediante la Resolución Nro. 000075 del 7 de enero de 2016.

La sociedad contribuyente solicitó a la autoridad el reconocimiento del silencio administrativo positivo, mediante memorial del 23 de junio de 2016, pero fue negada

¹ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 66.



mediante la Resolución Nro. 005086 del 11 de julio de 2016, en la que se advirtió que contra la misma no procedían recursos en sede administrativa.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda principal.

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Chatarra & Demoliciones S.A.S. presentó demanda, la cual fue reformada con las siguientes pretensiones:

«PRINCIPAL

Se declare la NULIDAD de la LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO RENTA SOCIEDADES No. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014, de la RESOLUCIÓN No. 000075 del 7 de enero de 2016, notificada por edicto desfijado el 23 de febrero de 2016 y de la RESOLUCIÓN No. 005086 del 11 de julio de 2016, notificada el 19 de julio del mismo año, debido a que operó el silencio administrativo positivo previsto en el artículo 732 E.T. al resolverse el recurso de reconsideración de manera extemporánea.

A título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2011 (Formulario No 1102001464646) de CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S.

SUBSIDIARIA

Se declare la NULIDAD de la LIQUIDACIÓN OFICIAL IMPUESTO RENTA SOCIEDADES No. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014, de la RESOLUCIÓN No. 000075 del 7 de enero de 2016, notificada por edicto desfijado el 23 de febrero de 2016, a través de las cuales la DIAN de la ciudad de Manizales modificó la declaración privada (Formulario No 1102001464646) del impuesto de renta del año gravable 2011 presentada por CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S.

A título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2011 (Formulario No 1102001464646) de CHATARRA & DEMOLICIONES S.A.S.»².

Para estos efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 83 de la Constitución Política; y los artículos 617, 618, 671, 684, 684-1, 689-1, 732, 742, 743, 744, 745, 746, 754, 755, 756, 757, 758, 759, 760, 761, 762, 763, 771-2, 772, 773, 774, 777, 786, 787, 788, 789, 790 y 791 del Estatuto Tributario.

Los cargos de nulidad propuestos en la demanda y la reforma se resumen así:

1. Operó el silencio administrativo positivo.

La sociedad actora inició exponiendo que el artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración tributaria tiene el plazo de un año para decidir el recurso de reconsideración, so pena que opere el silencio administrativo positivo. Además, señaló que la jurisprudencia precisó que no basta que en ese plazo se expida el acto administrativo, sino que también debe ser notificado para que no opere esta figura³.

² SAMAI. Índice 2. PDF 2. Página 141.

³ Al respecto, la actora citó las siguientes providencias del Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. i) Proceso: 25000-23-27-000-2009-00121-01 (18554). Sentencia del 13 de junio de 2013; ii) Proceso: 76001-23-31-000-2006-03387-01 (17980). Sentencia del 28 de agosto de 2013;



Con base en lo anterior, la contribuyente afirmó que interpuso el recurso de reconsideración en debida forma y en contra de la liquidación oficial de revisión el 13 de febrero de 2015 ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, no obstante, la administración notificó la Resolución Nro. 000075 mediante edicto desfijado el 23 de febrero de 2016. Por lo anterior, concluyó que está probado que se configuró el silencio administrativo positivo en la medida que finalizó el plazo de un año sin que le fuera notificado el acto que decidió el recurso interpuesto.

De otro lado, manifestó que la Resolución Nro. 005086 de 2016 negó la configuración del silencio administrativo positivo porque, a juicio de la entidad, el recurso solamente se entendió debidamente interpuesto el 25 de febrero de 2015, fecha en que fue recibido por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la DIAN, que era la dependencia competente para resolverlo. Sin embargo, esta interpretación es errónea porque el recurso no puede interponerse directamente ante dicha Subdirección y, además, el auto admisorio del recurso reconoce que el mismo fue interpuesto en debida forma el 13 de febrero de 2015. En consecuencia, se configura la causal de nulidad por falta de competencia temporal de la administración tributaria.

2. Están probados los costos declarados.

La demandante sostuvo que la DIAN aceptó las ventas realizadas en 2011 por valor de \$2.918'775.000, pero del total de los costos declarados de \$2.634'888.000, rechazó \$878'019.000 por hechos que, a su juicio, no le son atribuibles, en tanto se refieren a la imposibilidad de ubicar al proveedor. Además, destacó que, si se aceptan las conclusiones de la DIAN, la sociedad habría tenido una utilidad del 33% en el año 2011, porcentaje que no es acorde ni real en el negocio de compra y venta de chatarra.

Luego, la actora señaló que la liquidación oficial y la resolución que la confirmó desconocen las operaciones con la Corporación El Albergue – CORPAL porque no fue encontrada en la dirección inscrita en el RUT. Sin embargo, a juicio de la contribuyente, esta justificación no era suficiente porque la autoridad tributaria no presentó alguna objeción a las facturas que soportaron las operaciones declaradas. Además, indicó que no se tuvo en cuenta que en la dirección registrada, quienes residían en el inmueble informaron que la Corporación había desarrollado sus operaciones en ese lugar. Finalmente, señaló que el hecho de que el proveedor no declare el impuesto de renta por el mismo periodo fiscalizado no es un hecho atribuible a Chatarra & Demoliciones S.A.S.

Al hilo de lo anterior, la demandante sostuvo que el rechazo de los costos de ventas declarados no fue debidamente motivado porque la DIAN no cumplió con su carga de la prueba. Por el contrario, le impuso a la sociedad investigada la carga de verificar que sus proveedores presentaron declaraciones tributarias.

Advirtió que no existe prueba que desvirtúe las compras realizadas por el contribuyente, las cuales se encuentran soportadas como lo exige la ley. Agregó que se juzga la actuación de un tercero que no es parte del proceso, y que no ha sido declarado proveedor ficticio, e indicó que lo anterior también constituye una

iii) Radicado interno Nro.: 17142. Sentencia del 21 de octubre de 2010; y iv) Radicado interno Nro. 15532. Sentencia del 12 de abril de 2007.



violación del principio de buena fe.

3. No procede la sanción por inexactitud.

La sociedad actora sostuvo que no debió imponerse la sanción por inexactitud porque las operaciones declaradas son reales, y no fueron desvirtuadas por la administración.

Oposición a la demanda principal

La DIAN controvirtió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos:

1. No operó el silencio administrativo positivo.

La entidad demandada indicó que, como se expuso en la Resolución Nro. 005086, el término para que se configure el silencio administrativo positivo solo puede iniciar ante la interposición del recurso en debida forma. Así, consideró que uno de los requisitos esenciales del recurso de reconsideración consiste en que sea presentado ante la autoridad competente, según lo dispone el artículo 720 del Estatuto Tributario. En concordancia, afirmó que, con base en la cuantía y la naturaleza del conflicto, la autoridad competente para conocer el recurso en este caso era la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, área del nivel central de la DIAN, la cual solo recibió el memorial correspondiente el 25 de febrero de 2015, puesto que ese documento fue presentado ante la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales el día 13 del mismo mes y año.

Posteriormente, la entidad manifestó que la Resolución Nro. 00075 de 2016 fue notificada mediante edicto desfijado el 23 de febrero de 2016, por lo que a su juicio el acto que agotó la vía gubernativa fue notificado antes de que finalizara el plazo para que se configurara el silencio administrativo positivo.

En todo caso, la DIAN sostuvo que, aún si se considera que se configuró el silencio administrativo positivo, esto no supone automáticamente la nulidad de la liquidación oficial de revisión. Para fundamentar esa afirmación, puso de presente que el artículo 734 del Estatuto Tributario dispone que ante esta situación el recurso se entenderá fallado en favor del contribuyente, pero solo frente a los puntos que hubieren sido controvertidos.

En este orden, la autoridad tributaria indicó que el recurso de reconsideración interpuesto por Chatarra & Demoliciones S.A.S. no controvirtió la totalidad de la liquidación oficial de revisión, sino solamente el rechazo de los costos de ventas por valor de \$503'342.874, que corresponde a las operaciones simuladas con Corporación El Albergue – CORPAL. Además, indicó que la actora, en la liquidación de corrección, aceptó un saldo por pagar por valor de \$371'495.000, por lo que este punto no puede ser modificado por el acto administrativo ficto o presunto.

De otro lado, adujo que el silencio administrativo positivo no puede amparar situaciones ilegales, por lo que anunció que presentaría una demanda de reconvención mediante escrito separado, en la cual pretendería la nulidad del acto ficto o presunto que hubiere podido surgir.

2. Proceden las glosas de la liquidación oficial de revisión.

La entidad demandada expuso en este punto que procede el rechazo de los costos



de ventas por valor de \$503'342.874, que corresponden a las operaciones simuladas entre la contribuyente y Corporación El Albergue – CORPAL.

Para sustentar lo anterior, señaló que no fue posible localizar al proveedor en la dirección inscrita en el RUT. Además, puso de presente que, en la visita practicada en 2012, se interrogó a los ocupantes del inmueble sobre si conocían al proveedor, los cuales informaron que éste cerró sus actividades hace 3 años, es decir antes del periodo fiscalizado 2011. Finalmente, advirtió que el proveedor no tenía cuentas de ahorros o corriente a su nombre, a pesar de las grandes cantidades de dinero que representaban las operaciones reportadas.

Posteriormente, la DIAN sostuvo que la demanda no formuló cargos de nulidad por los otros rechazos de costos de ventas, pero que es necesario tener en cuenta las pruebas que permitieron concluir que se derivan de operaciones simuladas para el momento en que se estudie la demanda de reconvención.

Así, señaló que rechazó los costos de ventas por valor de \$231'954.982 porque algunos de los proveedores consultados informaron que no tuvieron relaciones comerciales con Chatarra & Demoliciones S.A.S. en el año 2011, mientras que otros no fueron localizados o no dieron respuestas a los requerimientos realizados. Continuó poniendo de presente que rechazó los costos de ventas por valor \$24'230.197 debido a que los proveedores relacionados en estas operaciones estaban sometidos al régimen común del IVA, por lo que sus operaciones solo podían estar respaldadas en facturas. Pese a lo anterior, la contribuyente no las aportó, de tal modo que no fueron cumplidos los requisitos legales para reconocer los costos. De igual manera, la entidad afirma que rechazó costos por valor de \$118'491.020 porque, a pesar de que las operaciones reportadas estaban gravadas con IVA, los proveedores eran personas naturales que no estaban inscritas en el RUT.

De otro lado, la DIAN manifestó que también rechazó gastos operacionales de administración por valor de \$18'447.000, la deducción por depreciación de \$32'432.905 y la deducción por intereses financieros de \$7'013.000. En este punto también señaló que, a pesar que la demandante no alegó ningún cargo de nulidad relacionado con este punto, considera esencial tener presente que estos conceptos no fueron debidamente demostrados por la actora.

Finalmente, sostuvo que existen otros indicios de la inexactitud de la declaración presentada por la sociedad actora, puesto que en la investigación adelantada contra la sociedad Excecol S.A.S., cuya representante legal es la esposa del representante legal de Chatarra & Demoliciones S.A.S., se acreditó que realizó operaciones simuladas con la hoy demandante.

3. Procede la sanción por inexactitud.

La entidad demandada manifestó que las irregularidades antes indicadas dieron lugar a que la sociedad actora declarara un menor valor por concepto de impuestos, de tal modo que procede la imposición de la sanción por inexactitud.

Demanda de reconvención

La DIAN, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho del artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, presentó demanda de reconvención en la que formuló las siguientes pretensiones:

«En nombre de la entidad pública que represento solicito:

- i) **DECLARAR LA NULIDAD:** del Acto administrativo presunto, originado en el silencio administrativo positivo, por la notificación extemporánea de la resolución No. 000075 del 07 de enero de 2016, por medio de la cual se resuelve (SIC) recurso de reconsideración.
- ii) Como consecuencia de lo anterior, solicito a este H. Tribunal de instancia, que, como restablecimiento del derecho, se deje en **FIRME** o se **CONFIRME** el acto administrativo liquidación oficial de revisión de renta No 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014. Por medio de la cual se modifica la declaración privada de renta No. 770328005309 de fecha 20 de abril de 2012»⁴.

La Sala pone de presente que el Tribunal admitió la demanda de reconvención mediante auto del 3 de septiembre de 2018⁵.

La DIAN invocó como normas violadas los artículos 83 y 95-9 de la Constitución Política; así como los artículos 26, 107, 177-2, 617, 618, 647, 709 y 713 del Estatuto Tributario.

En el concepto de la violación, la autoridad demandante en reconvención señaló que el silencio administrativo positivo no puede amparar situaciones jurídicas ilícitas. Luego, continuó manifestando que fue demostrado en el trámite administrativo que las compras efectuadas por Chatarra & Demoliciones S.A.S. fueron simuladas y que las deducciones solicitadas no procedían. Así las cosas, sostuvo que el acto administrativo ficto o presunto es ilegal y, por lo tanto, debe ser anulado porque estaría amparando una situación jurídica ilícita en favor de la sociedad contribuyente.

Consideró que si bien, la administración tiene la potestad de revocar el acto administrativo surgido del silencio administrativo positivo, con mayor razón lo puede hacer el juez natural para establecer la legalidad del acto presunto, en la medida que el actuar de la sociedad no contribuye a financiar las cargas públicas bajo los principios de justicia y equidad, por declarar costos simulados.

Luego, reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda principal y la liquidación oficial sobre la improcedencia de los costos de ventas y deducciones.

Oposición a la demanda de reconvención

Chatarra & Demoliciones S.A.S. contravirtió las pretensiones de la demanda de reconvención proponiendo la excepción de caducidad⁶. Para esto, afirmó que el silencio administrativo positivo se configuró el 14 de febrero de 2016 (dado que la DIAN tenía hasta el 13 de febrero de 2016 para notificar la resolución que resolvió el recurso de reconsideración), de tal modo que el término para presentar la demanda de reconvención finalizó el 14 de junio del mismo año. Pese a esto, ejerció el derecho de acción el 4 de mayo de 2017, por lo que concluyó que fue extemporánea.

⁴ SAMAI. Índice 2. PDF 2. Página 444.

⁵ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 1.

⁶ El Tribunal en la audiencia inicial celebrada el 9 de abril de 2019, declaró que no se configuraba la excepción de caducidad, en la medida que la demanda de reconvención podía interponerse en cualquier tiempo, por estar dirigida contra un acto ficto o presunto (SAMAI. Índice 2. PDF 2. Páginas 330 a 331)



De otro lado, como argumentos de defensa, sostuvo que el silencio administrativo positivo se configura por el simple paso del tiempo, y que al notificarse de forma extemporánea la resolución que resolvió el recurso, la misma está viciada de falta de competencia temporal de la administración. Además, afirmó que los argumentos planteados por la autoridad tributaria no fueron debidamente probados.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Caldas accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda principal y de la demanda en reconvención con base en las siguientes consideraciones:

1. Sobre la configuración del silencio administrativo positivo.

El Tribunal indicó que el artículo 720 del Estatuto Tributario establece que el recurso de reconsideración debe interponerse ante la dependencia que profirió el acto administrativo. Por este motivo, en la liquidación oficial de revisión acusada consta que el recurso de reconsideración debía ser interpuesto por la contribuyente ante la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales. En este orden, concluyó que la entidad demandada no tiene la razón cuando afirma que el término para que opere el silencio administrativo positivo solo inició cuando la Subdirección de Recursos Jurídicos recibió el memorial respectivo.

El Tribunal consideró que está probado que Chatarra & Demoliciones S.A.S. interpuso el recurso de reconsideración el 13 de febrero de 2015 en debida forma, de tal modo que el plazo de un año para notificar el acto que lo resolviera finalizaba el mismo día y mes de 2016. No obstante, la Resolución Nro. 000075 de 2016 fue notificada mediante edicto desfilijado el 23 de febrero de 2016, esto es, luego de que precluyó la oportunidad para hacerlo, por lo que operó el silencio administrativo positivo.

La sentencia de primera instancia puso de presente que lo expuesto da lugar a declarar la nulidad de la Resolución Nro. 005086 de 2016, acto que negó el reconocimiento del silencio administrativo positivo, y de la Resolución Nro. 000075 de 2016, que negó el recurso de reconsideración. Así como declarar la configuración del silencio administrativo positivo resolviendo de forma favorable el recurso de reconsideración.

Luego, el Tribunal precisó que el recurso interpuesto por Chatarra & Demoliciones S.A.S. únicamente controvertió tres aspectos de la liquidación oficial: *i)* el desconocimiento de los costos de ventas de las operaciones con Corporación El Albergue – CORPAL, *ii)* la aceptación de la corrección parcial efectuada en la respuesta al requerimiento especial y *iii)* la imposición de las sanciones al representante legal y al revisor fiscal. En consecuencia, indicó que la configuración del silencio administrativo positivo solo permite tener como fallados en favor del contribuyente estos tres puntos.

Luego, advirtió que la DIAN, en la demanda de reconvención, solamente expuso las razones por las que debe considerarse legal el rechazo de los costos declarados por las operaciones con la Corporación El Albergue – CORPAL, de tal modo que los otros dos puntos amparados por el silencio administrativo positivo no serán objeto de análisis.



El Tribunal aclaró que el silencio administrativo positivo no puede ser utilizado para obtener beneficios no previstos por la ley, según lo señaló el Consejo de Estado en sentencia del 30 de julio de 2009⁷. Además, indicó que el silencio administrativo positivo no determina la legalidad del derecho sustancial que se reconoce por el acto ficto o presunto, por lo que nada impide que se examine su legalidad, afirmación que también realizó el Consejo de Estado en sentencia del 12 de abril de 2018⁸.

2. Sobre el rechazo de los costos de ventas por operaciones realizadas con la Corporación El Albergue – CORPAL

Al analizar el caso bajo examen, el Tribunal indicó que las operaciones con Corporación El Albergue – CORPAL no fueron rechazadas porque se trate de un proveedor ficticio, sino porque las pruebas practicadas permitieron determinar que las operaciones declaradas fueron simuladas. Así las cosas, concluyó que en este caso es irrelevante si la DIAN declaró a la Corporación como proveedor ficticio o no.

Luego, el Tribunal indicó que, según el acto administrativo, el rechazo de los costos declarados tuvieron sustento en que: *i)* el proveedor no fue encontrado en la dirección registrada en el RUT; *ii)* al consultar a la persona que se encontraba en la dirección informó que la Corporación no desarrollaba su actividad en el lugar desde antes del periodo fiscalizado 2011; *iii)* no existen pagos realizados a través del sistema bancario a pesar de ser por un alto valor; *iv)* el proveedor no presentó declaraciones tributarias por el año gravable 2011; *v)* Chatarra & Demoliciones S.A.S. también declaró operaciones con personas naturales, las cuales negaron haber tenido dichas relaciones comerciales; y *vi)* el espacio en el que supuestamente funcionaba la Corporación El Albergue – CORPAL no correspondía al volumen de ventas, por ser reducido.

Lo anterior demuestra, para el Tribunal, debe tenerse como simuladas las operaciones de compra con la Corporación El Albergue – CORPAL, y en esa medida, esos costos debían ser rechazados como se determinó en la liquidación oficial.

Concluyó que *“la DIAN logró desvirtuar la presunción de legalidad que recae sobre el acto ficto de carácter positivo que se generó con ocasión de la falta de respuesta en término al recurso de reconsideración planteado por Chatarra & Demoliciones S.A.S. (...) de suerte que se accederá parcialmente a las pretensiones formuladas en la demanda de reconversión frente a dicho tópico”*.

3. Sobre la sanción por inexactitud.

El Tribunal puso de presente que la liquidación oficial de revisión impuso sanción por el 160% de la diferencia entre el saldo a pagar declarado y el determinado oficialmente. Sin embargo, en aplicación del principio de favorabilidad, la sanción debe reducirse al 100%.

4. Sobre la condena en costas.

El *a quo* concluyó que no procede la condena en costas porque prosperaron las

⁷ El *a quo* citó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 11001-03-27-000-2006-00048-00 (16253). CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁸ El Tribunal invocó la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-31-000-2011-00475-01 (21987). CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



pretensiones de ambas demandas.

Recurso de apelación

La DIAN presentó recurso de apelación contra la anterior decisión y solicitó lo siguiente:

«**5.1.** Solicito revocar de la sentencia impugnada el artículo CUARTO, que DECLARÓ la nulidad parcial del acto administrativo ficto positivo del 14 de febrero de 2016.

En su lugar solicito: **DECLARAR LA NULIDAD TOTAL** del Acto administrativo positivo presunto, originado en el silencio administrativo positivo, por la notificación extemporánea de la resolución No. 000075 del 07 de enero de 2016, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración.

Como consecuencia de lo anterior, solicito declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 102412014000036 de 2014, en lo referente únicamente al valor de la sanción por inexactitud, por el principio de favorabilidad»⁹.

La entidad demandada y demandante en reconvención fundamentó esta petición en los siguientes argumentos:

1. No debe aplicarse el principio de justicia rogada.

Destacó que le asiste la razón al Tribunal cuando señala que el silencio administrativo positivo no puede utilizarse para convalidar situaciones ilegales.

Además, indicó que «cuando es notorio y palmario la transgresión de la Constitución y el ordenamiento jurídico, es deber de éste (el juez) proveer por su restablecimiento a partir del estudio integral de los supuestos jurídicos y fácticos que circunscribieron el acto administrativo con el fin de restablecer el orden sin importar si la parte interesada presentó o no oposición o defensa frente a todos los puntos que se tocaron en el acto administrativo objeto de control de legalidad»¹⁰ (paréntesis de la Sala).

Con base en lo anterior, sostuvo que la revisión integral solicitada constituye una excepción al principio de justicia rogada, que se justifica en la utilización de maniobras engañosas por parte del contribuyente. Así mismo, señaló que la Corte Constitucional¹¹ consideró que constituye un riesgo para los derechos fundamentales la aplicación rigurosa del principio de justicia rogada porque resta importancia a la labor interpretativa del juez y menoscaba el principio del derecho sustancial sobre el formal. Y, advirtió que el Consejo de Estado ha estudiado la legalidad de actos administrativos que inicialmente no fueron objeto de controversia, también en aplicación del principio del derecho sustancial sobre el formal¹².

2. La ilegalidad del acto administrativo ficto o presunto no se limita a las operaciones simuladas con Corporación El Albergue – CORPAL.

La DIAN sostuvo que el Tribunal declaró la nulidad parcial del acto ficto o presunto solo en lo referente a las operaciones relacionadas con la Corporación El Albergue – CORPAL. Sin embargo, la demanda de reconvención propuso cargos que no fueron analizados, y que darían lugar a la nulidad total del acto ficto, correspondientes al rechazo de costos y deducciones determinados en la liquidación oficial. Así las cosas, señaló que estos puntos deben ser objeto de

⁹ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 93.

¹⁰ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 77.

¹¹ La apelante citó la siguiente providencia: Corte Constitucional. Sentencia C-197 de 1999.

¹² La DIAN invocó la sentencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Segunda. Proceso: 11001-03-25-000-2013-00171-00 (0415-13). CP: Sandra Lisset Ibarra Vélez.



estudio porque «cumplieron con los requisitos de justicia rogada y garantizaron el derecho de defensa y contradicción a la sociedad reconvenida»¹³.

Luego, la entidad apelante transcribió el concepto de la violación de la demanda de reconvención y sostuvo que la sentencia de primera instancia cometió un error al extender los efectos del silencio administrativo positivo sobre los demás rechazos contenidos en la liquidación oficial que no estaban relacionados con la Corporación El Albergue – CORPAL.

3. El silencio administrativo positivo no puede otorgar efectos a la declaración de corrección.

La DIAN manifestó que es cierto que la demanda de reconvención no expuso nada relacionado con la declaración de corrección presentada por la contribuyente con la respuesta al requerimiento especial. No obstante, indicó que esto se debió a que dicha declaración es ineficaz de pleno derecho porque no cumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario y, por lo tanto, no podía ser reconocida mediante un silencio administrativo positivo.

En todo caso, destacó que este punto tampoco fue planteado en la demanda de Chatarra & Demoliciones S.A.S., que se limitó a pretender la firmeza de la declaración inicial y no de la corrección, por lo que no podía ser objeto de debate por la demanda de reconvención. Así las cosas, considera que la decisión de primera instancia que otorgó efectos al silencio administrativo positivo y a la declaración de corrección es un fallo *extra petita*.

4. El silencio administrativo positivo no puede enervar las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal.

El artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y los artículos 281 y 282 del Código General del Proceso ordenan a los jueces declarar las excepciones que encuentren probadas.

En el caso bajo examen, la liquidación oficial de revisión impuso sanciones al representante legal y al revisor fiscal de la sociedad actora como consecuencia directa de la declaración de compras inexistentes con la Corporación El Albergue – CORPAL y otros proveedores. Además, estos hechos fueron confirmados por el análisis probatorio del Tribunal, motivo por el cual están demostrados todos los supuestos necesarios para imponer las sanciones al representante legal y al revisor fiscal.

Además, destacó que la demanda inicial determina la conducta de las partes y del juez en el proceso, y en este caso, se limitó a solicitar la vinculación del representante legal y del revisor fiscal, pero no expuso argumentos que contraríen la sanción que les fue impuesta. Por esa razón, en la demanda de reconvención, la DIAN no planteó ningún punto de controversia sobre este punto, pues el silencio administrativo positivo no podía enervar las sanciones legalmente impuestas.

En gracia de discusión, si se considera que la demanda inicial sí se opuso a la sanción, el juez debe abstenerse de pronunciarse sobre estos puntos porque el abogado de la parte demandada solo tiene derecho de postulación para representar

¹³ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 78.



a la sociedad y no a las personas naturales sancionadas.

Alegatos de conclusión

Chatarra & Demoliciones S.A.S. guardó silencio.

La DIAN reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad del acto administrativo ficto o presunto que surgió por la configuración del silencio administrativo positivo (reconocido por el Tribunal), según los argumentos planteados por la DIAN como apelante único.

La entidad apelante sostuvo que el Tribunal debió declarar la nulidad total del acto administrativo ficto o presunto originado en el silencio administrativo positivo porque las glosas contenidas en la liquidación oficial de revisión son procedentes y legales. También, discutió que el acto ficto no puede convalidar situaciones ilegales, y en esa medida, como una excepción al principio de justicia rogada, el juez debe anularlo. Y, que el silencio administrativo no puede dar efectos a la corrección de la declaración ni desconocer las sanciones al representante legal ni al revisor fiscal.

Para decidir el recurso, la Sala reitera el criterio jurídico adoptado, entre otras, en las sentencias del 22 de octubre de 2020¹⁴, 25 de febrero¹⁵ y del 26 de agosto de 2021¹⁶, sobre el alcance del silencio administrativo positivo.

Así en la sentencia del 22 de octubre de 2020, se puso de presente que el artículo 732 del Estatuto Tributario establece que la administración tiene un año para resolver el recurso de reconsideración, término contabilizado desde su interposición con el cumplimiento de los requisitos legales, y que el artículo 734 *ibidem* indica que el incumplimiento de este término tiene como consecuencia que el recurso se entiende decidido en favor del contribuyente. Con base en esto destacó que «según lo dispuesto por los artículos 732 y 734 del Estatuto Tributario el recurso de reconsideración es uno de los instrumentos previstos por el ordenamiento jurídico para que los particulares ejerzan su derecho de defensa oponiéndose a los argumentos y a las pruebas presentadas por la administración tributaria. Pero, si la autoridad no realiza un pronunciamiento expreso y oportuno al respecto, se configura el silencio administrativo positivo, de tal forma que se entiende decidido el recurso en favor del administrado».

Luego, explicó la consecuencia jurídica de la declaratoria del silencio administrativo positivo, así:

«Entonces, en el caso bajo examen, como lo ha señalado la Sala en otras oportunidades, el municipio de Acacías violó el derecho de la contribuyente al no resolver oportunamente su recurso de reconsideración, lo cual era suficiente para anular los actos administrativos»

¹⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 50001-23-31-000-2011-00022-01 (23845). Sentencia del 22 de octubre de 2020. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-33-000-2012-00349-01(23397). Sentencia del 25 de febrero de 2021. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 50001-23-33-000-2018-01108-02 (25042). Sentencia del 26 de agosto de 2021. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



expresos. De lo contrario, se haría nugatoria la garantía prevista por el ordenamiento jurídico en favor de los administrados.

El Tribunal concluyó, en la sentencia apelada, que la configuración del silencio administrativo positivo únicamente tiene como consecuencia la nulidad del acto que resuelve extemporáneamente el recurso de reconsideración (Resolución 016 de 2010), por lo que estudió la validez de la liquidación oficial del tributo (Resolución 004 de 2009) al decidir sobre la demanda de reconvención. **Sin embargo, esta Sección ha considerado que la configuración del silencio administrativo positivo tiene como consecuencia la nulidad de ambos actos administrativos** (Así se hizo, entre otras, en las sentencias del 18 de junio de 2020, exp. 24363, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez -E-; del 16 de julio de 2020, exp. 23864, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 13 de agosto de 2020, exp. 22923, CP. Milton Chaves García).

Así las cosas, aunque procedía el trámite de la demanda de reconvención porque se cumplieron los requisitos del artículo 145 del CCA, bajo el criterio fijado por la Sala, debían negarse sus pretensiones porque no podía declararse que la Resolución 004 de 2009 tiene plena vigencia, tal como lo solicitó expresamente la entidad territorial (f.1, c.2), todo, porque **la nulidad por falta de competencia temporal afectó la liquidación oficial del tributo y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**» (Resaltado de Sala).

En cuanto a los efectos del silencio administrativo positivo, la Sentencia del 25 de febrero y del 26 de agosto de 2021, precisaron, respectivamente que:

“Contrario a lo dicho por la apelante, en este caso no se está convalidando una situación jurídica ilegal. En sentencia del 10 de octubre de 2019, esta Sección señaló que la configuración del silencio administrativo positivo debe ser respetada por la administración. Es decir, que «una vez se ha producido el silencio administrativo positivo, debe tomarse como cierta y definitiva la decisión presunta a favor del administrado, por lo que se entiende que la Administración pierde competencia para revocar esa decisión presunta, y decidir la petición o los recursos frente a los que operó dicha figura»

En concordancia, en sentencia del 22 de octubre de 2020, la Sala precisó que la configuración del silencio administrativo positivo tiene como consecuencia la nulidad del acto inicial y del acto que decide el recurso de forma extemporánea. Esto es así porque, «De lo contrario, se haría nugatoria la garantía prevista por el ordenamiento jurídico en favor de los administrados»”

*“En cuanto a los efectos del silencio administrativo positivo, la Sala precisó que **su configuración tiene como consecuencia la nulidad del acto de determinación y del acto que decide el recurso de forma extemporánea**. Ello, porque «de lo contrario, se haría nugatoria la garantía prevista por el ordenamiento jurídico en favor de los administrados» (fallos del 22 de octubre de 2020, exp. 23845, CP: Julio Roberto Piza (E); del 25 de febrero de 2021, exp. 23397, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 05 de agosto de 2021, exp. 25459, CP: Milton Chaves García). Tales criterios de decisión bastan para reconocer que resulta improcedente el argumento de la apelante, según el cual, solamente puede reconocerse el silencio administrativo positivo en la jurisdicción cuando se demanda el acto que niega su configuración; y, que su reconocimiento no deba dar lugar a la nulidad de los actos enjuiciados”. (Resaltado de Sala).*

De acuerdo con el criterio citado, la configuración del silencio administrativo positivo genera la nulidad del acto inicial y del que resuelve el recurso de reconsideración.

Ahora, al analizar el litigio de la referencia, se advierte que la DIAN no discute en la apelación la configuración del silencio administrativo positivo declarada por el Tribunal, sino que considera que el acto administrativo ficto o presunto debe ser declarado totalmente nulo para que surtan efectos las glosas contenidas en la liquidación oficial.

No obstante, como fue expuesto en el citado precedente, la configuración del acto ficto o presunto da lugar a la nulidad de la liquidación oficial de revisión. Conclusión



que se refuerza en el asunto bajo examen teniendo en cuenta que para el momento en que se profirió la resolución que resolvió el recurso de reconsideración estaba vigente el numeral 3 del artículo 730 del Estatuto Tributario, según el cual los actos de liquidación y las resoluciones que deciden recursos son nulos «*Cuando no se notifiquen dentro del término legal*». Todo, con fundamento en la pérdida de competencia temporal de la administración para pronunciarse y liquidar o modificar el gravamen.

Adicionalmente, encontrándose configurado el silencio administrativo positivo, esto implicaba reconocer que el recurso fue fallado a favor del contribuyente, y dado que el mismo tuvo como solicitud “*que se REVOQUE la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014*”¹⁷, debió entenderse resuelto en el sentido revocar el acto liquidatorio.

Así las cosas, el Tribunal no debió limitarse a declarar la nulidad de la Resolución Nro. 005086 del 11 de julio de 2016 (que negó la configuración del silencio administrativo positivo) y de la Resolución Nro. 00075 del 7 de enero de 2016 (que decidió extemporáneamente el recurso de reconsideración), sino también de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412014000036 del 16 de diciembre de 2014.

Ahora, la Sala precisa que la excepción al principio de justicia rogada que plantea el apelante realmente pretende el análisis de fondo de la actuación administrativa respecto de la cual la DIAN perdió competencia temporal para decidir y que por disposición expresa de la ley debe entenderse resuelta a favor del recurrente, de ahí que no proceda el análisis de los cargos discutidos en los actos acusados.

En dicho sentido, para este caso no es posible que prospere el recurso de apelación y declarar la nulidad total del acto ficto o presunto, como fue solicitado en la demanda de reconvención, en la medida que la configuración del silencio administrativo positivo responde a la salvaguarda del derecho al debido proceso de los contribuyentes porque, como lo indicaron las sentencias antes analizadas, «*de lo contrario, se haría nugatoria la garantía prevista por el ordenamiento jurídico en favor de los administrados*».

Lo expuesto es suficiente para negar los cargos de la apelación porque, se insiste, la configuración del silencio administrativo positivo bastaba para declarar la nulidad de los actos administrativos acusados por Chatarra & Demoliciones S.A.S., sin que sea necesario estudiar cuál fue el alcance de los cargos de nulidad propuestos en la demanda de reconvención.

No obstante, se destaca que la DIAN actuó como apelante único, de tal manera que no pudo ser desmejorada, en aplicación del principio de *non reformatio in pejus*.

Finalmente, la apelante indicó que el abogado de la sociedad actora carece de derecho de postulación para actuar en nombre del representante legal y del revisor fiscal que fueron sancionados.

Al respecto, en el expediente consta que el representante legal de la sociedad actora otorgó poder a la abogada Ana María Forero Trejos para que, “*en nombre y representación de Chatarra & Demoliciones S.A.S.*”¹⁸, presentara la demanda que

¹⁷ SAMAI. Índice Cuaderno de Pruebas. Fl. 362.

¹⁸ SAMAI. Índice 2. Página 3.



inició el proceso de la referencia. Esta Sección, en la sentencia del 5 de agosto de 2021, analizó un caso similar y consideró lo siguiente:

“La apoderada de la parte actora presentó demanda en la que adujo actuar en representación de la sociedad Barranquilla Recycling Ltda (f. 50), para lo cual, el representante legal de la misma le otorgó el correspondiente poder (f. 50). Sin embargo, una de las pretensiones de la demanda busca que se declare la nulidad de las sanciones al representante legal de la contribuyente y al revisor fiscal que les fueron impuestas en los actos de liquidación debatidos, siendo que para controvertir esa situación se requería que la apoderada actuara en representación de las personas naturales involucradas, para lo cual, estas debían otorgar el correspondiente poder como directas interesadas en demandar la situación jurídica que les fue definida en dichos actos. Comoquiera que la apoderada actúa solo en representación de la sociedad, persona jurídica que difiere de su representante legal y revisor fiscal, la demandante carece de legitimación en causa para reclamar la anulación de las referidas sanciones y por ese motivo, se debe declarar probada tal excepción previa”¹⁹ (subraya la Sala).

Para este caso, se observa que la demanda no formuló una pretensión independiente relacionada con la nulidad de la sanción impuesta al representante legal y la revisora fiscal, motivo por el cual no se configuraría la falta de legitimación en la causa, contrario a lo ocurrido en la sentencia del 5 de agosto de 2021. Además, se destaca que la abogada de la parte actora no alegó que actuara en nombre del representante legal o del revisor fiscal, de tal modo que tampoco estaría probada la falta de derecho de postulación invocada por la DIAN. En realidad, la sociedad actora solamente pretendió la nulidad total de los actos de determinación del tributo como consecuencia de la configuración del silencio administrativo positivo.

Ahora, el Tribunal, en el ordinal cuarto de la parte resolutive de la sentencia apelada, hizo un pronunciamiento al respecto al señalar lo siguiente:

*«**CUARTO: DECLÁRASE** la nulidad parcial del acto administrativo ficto positivo del 14 de febrero de 2016, únicamente en lo que respecta a la decisión favorable al contribuyente frente al desconocimiento de las compras efectuadas por Chatarra & Demoliciones S.A.S. en el año gravable 2011 a la sociedad Corporación Albergue – Corpal, entendiéndose así que tal decisión de la liquidación oficial se encuentra ajustada a legalidad.*

Perseveran los efectos de dicho acto ficto, en lo que respecta a la decisión favorable al contribuyente sobre la aceptación de las correcciones efectuadas por Chatarra & Demoliciones S.A.S. en respuesta al requerimiento especial (sin beneficio de disminución en la sanción por inexactitud) y la no imposición de sanciones al representante legal y o revisor fiscal de Chatarra & Demoliciones S.A.S.»²⁰ (subraya la Sala).

Empero, este pronunciamiento del Tribunal no permitiría declarar la falta de legitimación en la causa por activa en la medida que su decisión no corresponde a una pretensión de la demanda, sino a la consecuencia lógica de la configuración del silencio administrativo positivo.

Por lo expuesto, no prospera el recurso de apelación, de tal modo que la sentencia de primera instancia será confirmada.

De otro lado, no se impondrá condena en costas porque no fue demostrada su causación, tal como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso,

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-001-2013-00587-01 (22478). Sentencia del 5 de agosto de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁰ SAMAI. Índice 2. PDF 3. Página 66.



aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, por los motivos expuestos en esta providencia.
2. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase**.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO