



# JUZGADO QUINTO ADMINISTRATIVO ORAL DE CÚCUTA

San José de Cúcuta, veinte (20) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

<b>EXPEDIENTE :</b>	<b>54-001-33-33-005-2018-00355-00</b>
<b>DEMANDANTE:</b>	<b>NÉSTOR GIOVANNI ANAYA VALENCIA</b>
<b>DEMANDADO:</b>	<b>DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN</b>
<b>MEDIO DE CONTROL:</b>	<b>NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO</b>

En atención al informe secretarial que precede y el memorial presentado por el apoderado de la parte actora obrante a folio 47-48 del expediente principal, procede el Despacho a pronunciarse sobre la medida cautelar solicitada por la parte demandante.

## CONSIDERACIONES PARA DECIDIR

### 1. De la solicitud de medida cautelar:

El demandante considera que los actos demandados violan el debido proceso porque:

i) El recurso de apelación contra acto administrativo Resolución Sanción a Contadores N° 1252 del 20 de diciembre de 2017, no debió concederse dentro de los cinco (5) días que viene inserto en el artículo 660 del Estatuto Tributario, cuando el procedente es el recurso de reposición consagrado en el artículo 739 *ibidem*, pues en el régimen sancionatorio es aplicable el principio de favorabilidad, tal como lo reafirmó la Ley 1819 de 2016 en su artículo 282.

ii) Hay violación al debido proceso como quiera que los términos procedimentales no fueron respetados, en tanto no se cumplió con plazo preclusivo de diez (10) días establecido en el artículo 661 del Estatuto Tributario, para que se envíe al presunto infractor un requerimiento donde se le indiquen los cargos, para que ejerza su derecho de defensa, pues en este caso entre la fecha en que fue proferida la resolución que agotó la vía gubernativa y la fecha de notificación del requerimiento previo, pasaron treinta y un (31) días hábiles.

iii) No se respetó el término de los seis (6) meses para la imposición de la sanción una vez presentados los descargos, argumentando que el artículo 661 establece la obligatoriedad de enviar un requerimiento previo al presunto infractor, y en el presente caso dicho requerimiento fue proferido y notificado con fecha 22 de septiembre de 2017 y el término para dar respuesta vencía el día 22 de octubre de la misma anualidad. Es decir que a partir de dicha fecha la DIAN contaba con el término preclusivo de 6 meses para proferir y notificar la sanción correspondiente, esto es hasta el 22 de abril de 2018 y la resolución sanción es notificada el 7 de mayo de 2018.

iv) El demandante no debe ser objeto de reproche en el presente proceso y existe violación al debido proceso por error en la tipicidad de la conducta y la norma aplicable, dado que en el presente caso el mayor valor a pagar o el desconocimiento de los impuestos descontables a la sociedad C.I. EXPOALVAREZ S.A.S. por parte de la DIAN, obedeció al rechazo permitido en el artículo 651 por el no envío de información nunca porque los mismos sean inexistentes o no se hayan probado o no existen en la contabilidad.

## **2. De los argumentos para decidir**

El artículo 238 de la Constitución Política atribuye a la Jurisdicción Contencioso Administrativa la competencia para *"... suspender provisionalmente por los motivos y con los requisitos que establezca la Ley, los efectos de los actos administrativos que sean susceptibles de impugnación por vía judicial"*.

La suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos procederá cuando la medida cautelar sea necesaria para proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso así como la efectividad de la sentencia, sin que esto implique prejuzgamiento.

El artículo 229 del C.P.A.C.A consagra la medida cautelar de suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos, exigiendo una *"petición de parte debidamente sustentada"*, y el 231 *ibídem* impone como requisito la *"(...) violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se realice en escrito separado, cuando tal violación surja del análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud"*.

El artículo 231 en su parte inicial señala que cuando se pide la nulidad de un acto administrativo, la suspensión provisional de sus efectos procede por violación de las disposiciones invocadas en la demanda o en la solicitud que se presente en escrito separado. Cuando además se pretende el restablecimiento del derecho y la indemnización de perjuicios, deben probarse la existencia de los mismos.

El artículo 232 le impone al solicitante de la medida cautelar que preste una caución para garantizar los perjuicios que se puedan producir con la medida cautelar. No se requiere caución cuando: (i) se solicita suspensión provisional de los efectos de un acto administrativo; (ii) se trate de procesos que tengan por finalidad la defensa y protección de los derechos e intereses colectivos; (iii) sean procesos de tutela y (iv) la solicitante de la medida cautelar sea una entidad pública.

El trámite que debe dársele a la solicitud de medida cautelar, según el artículo 233, es el siguiente:

Al admitirse la demanda, el juez en auto separado debe correr traslado de la solicitud al demandado para que se pronuncie dentro de los cinco (5) días siguientes a la notificación de la providencia. El funcionario judicial que conozca del asunto también

tendrá que correr traslado cuando se pida el decreto de una medida cautelar en cualquier otra etapa del proceso.

Vencido el término de traslado, el juez tiene diez (10) días para decidir mediante auto sobre la medida cautelar pedida, en esa misma providencia debe determinar la caución. Si la solicitud se formula en el curso de una audiencia, debe correrse el respectivo traslado durante esa diligencia y, una vez la otra parte se pronuncie, el juez evalúa si la decreta en la misma audiencia.

A su vez el artículo 235 ídem, contempla el trámite de las medidas cautelares de urgencia, estipulando que desde la presentación de la solicitud y sin previa notificación a la otra parte, el juez o magistrado ponente podrá adoptar una medida cautelar, cuando cumplidos los requisitos para su adopción, se evidencie que por su urgencia, no es posible agotar el trámite del traslado contemplado en el artículo 233.

Entonces, las disposiciones referidas precisan que la medida cautelar **i)** se debe solicitar con fundamento en el mismo concepto de violación de la demanda, o en lo que el demandante sustente al respecto en escrito separado -siempre que se encuentre en término para accionar- o en la misma demanda, pero en todo caso que sea específica y propia para la procedencia de la medida excepcional, o una expresa remisión a que el apoyo de la medida se soporta en el concepto de violación y **ii)** al resolver se debe indicar si la violación de las disposiciones invocadas surge de la confrontación entre el acto demandado y las normas superiores invocadas como violadas o del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud.

La suspensión provisional de los efectos de los actos administrativos en vigencia del C.P.A.C.A., puede acontecer si la violación de las disposiciones invocadas, aparece presente desde cuando el proceso apenas comienza, como conclusión del: i) análisis del acto demandado y su confrontación con las normas superiores invocadas como violadas, o, ii) del estudio de las pruebas allegadas con la solicitud, así lo ha indicado el Consejo de Estado mediante providencia de fecha 4 de octubre de 2012, en el expediente 2012-00043, Consejera ponente: Susana Buitrago Valencia.

Según lo ha establecido la reiterada jurisprudencia<sup>1</sup> del Consejo de Estado en el examen de procedibilidad de la medida solicitada, debe verificarse la concurrencia de los elementos tradicionales que ameritan la imposición de la cautela, a saber: (i) *fumus boni iuris*, o apariencia de buen derecho, (ii) *periculum in mora*, o perjuicio de la mora, y, (iii) la ponderación de intereses, tal como lo indica la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, en providencia de 17 de marzo de 2015, en el expediente 2014-03799, Consejera ponente: doctora Sandra Lisset Ibarra Vélez.

Posteriormente, el Consejo de Estado en providencia de fecha 15 de octubre de 2015, en el expediente 2013-00286, Consejera ponente: María Elizabeth García González, recordó que la finalidad de la suspensión provisional de los actos administrativos es “evitar, transitoriamente, que el acto administrativo surta efectos jurídicos, en virtud de un juzgamiento provisorio del mismo, salvaguardando los intereses generales y el Estado de derecho”, para lo cual se requiere de una confrontación de legalidad del acto

<sup>1</sup> CE, S1, e-2015-00336, Auto del 14 de julio de 2017, C.P. María Elizabeth García González.

acusado con las normas superiores invocadas, o con las pruebas allegadas junto a la solicitud, partiendo de un análisis con base en una aprehensión sumaria, propia de una instancia en la que las partes aún no han ejercido a plenitud su derecho a la defensa, sin que ello implique prejuzgamiento.

Por lo tanto, establecer si es viable decretar la medida de suspensión pretendida, implica analizar el acto acusado frente al contenido de la norma señalada como infringida, y en los casos en que así se pida, estudiar las pruebas aportadas, a fin de concluir si surge su contradicción.

De acuerdo con lo expuesto, el Despacho pasará a constatar si en el presente caso se debe suspender provisionalmente la Resolución N° 1252 del 12 de diciembre de 2017 y la Resolución 005361 del 11 de julio de 2018, para lo cual, se realizará una confrontación entre el acto acusado con las disposiciones señaladas como infringidas en la demanda, valorando las pruebas que obran en expediente.

En virtud de lo anterior, corresponde a este Juzgado analizar los cargos expuestos por el demandante como sustento de la solicitud de la medida cautelar, esto es, determinar si era procedente el recurso de apelación concedido, si existió violación del debido proceso porque los términos procedimentales no se respetaron y si existe violación al debido proceso por error en la tipicidad de la conducta y la norma aplicable.

### **3. Del caso concreto**

**3.1.** En primer lugar, se tiene que el demandante aduce que hay violación del debido proceso porque se concede un término de cinco (5) días regulado en el artículo 660 del Estatuto Tributario, para la interposición del recurso de apelación, cuando el recurso procedente es el de reposición consagrado en el artículo 739 *ibidem*, por tratarse de una providencia en la que se impone una sanción a un contador.

Al respecto es preciso señalar que, en principio, el texto original del artículo 660 del Estatuto Tributario no hacía ninguna anotación sobre los recursos que procedían frente a las sanciones en él impuestas, razón por la cual dichos recursos fueron establecidos en el artículo 739 *ibidem*; sin embargo al ser modificado el artículo 660 por el artículo 54 de la Ley 6 de 1992, se incluyó el siguiente texto:

*“...Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción”.*

Así pues, debe indicarse que la Corte Constitucional en sentencia C-739 de 2006, consideró que para el caso del artículo 660 del Estatuto Tributario el recurso de apelación fue concebido frente a una sanción impuesta al contador, auditor o revisor fiscal que firme declaraciones, certificados o pruebas con datos contables inexactos. Norma que regula una hipótesis distinta de la prevista en el artículo 739, pues aquella está referida a reclamaciones y recursos contra actos propios de la administración tributaria, derivados de la relación existente entre el Estado y el contribuyente, mientras el artículo 660 del Decreto 624 de 1989, regula la potestad

sancionatoria de la Administración de Impuestos frente al profesional que defraude la confianza y valiéndose del engaño determine un valor menor a pagar por impuestos o un saldo mayor a favor del contribuyente.

Por tanto, en esta oportunidad, considera el Despacho que de la confrontación normativa no se vislumbra una violación del debido proceso que amerite por lo menos en este momento procesal la suspensión de los actos acusados con base en este cargo, por cuanto con el recurso de apelación concedido se garantiza en mayor forma el derecho de contradicción y defensa, pues permite al interesado llevar su caso ante una instancia superior que revise y corrija los actos proferidos por las autoridades tributarias de inferior jerarquía.

**3.2.** A continuación procede el Despacho a estudiar el segundo cargo planteado por el demandante referente a que existe violación del debido proceso como quiera que los términos procedimentales no fueron respetados, en tanto que el artículo 661 establece un plazo preclusivo de diez (10) días, contados a partir de la fecha de la providencia, para que se envíe al presunto infractor un requerimiento donde se le indiquen los cargos para que ejerza su derecho de defensa; no obstante, indica que en el presente caso, entre la fecha de la providencia, esto es, la Resolución 5714 del 9 de agosto de 2017, y la fecha de notificación del requerimiento previo 900.015 del 22 de septiembre de 2017, trascurren más de los diez (10) días que permite u ordena la norma que es el plazo para proferir y notificar el requerimiento previo, pues pasaron treinta y un (31) días hábiles.

Sobre este aspecto considera el Despacho que no le asiste razón al apoderado de la parte demandante teniendo en cuenta que el artículo 638 del E.T. fue sustituido por el artículo 64 de la Ley 6 de 1992, hoy vigente que a la letra dice:

*"Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, **deberá formularse el pliego de cargos correspondiente**, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. **Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años**".*  
(Negrilla fuera del texto).

Nótese como la norma transcrita establece unos términos generales dentro de los cuales la administración tributaria pueda proferir pliegos de cargos, cuando la sanción se impone a través de resolución independiente, fijando como regla general "dos años siguientes a la fecha que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable...".

Esta disposición también establece una excepción en la parte final del inciso primero para las sanciones que se imponen mediante resolución independiente, aplicable entre otras, a la sanción regulada en el artículo 660 del E.T. cuando dispone, que la sanción de que trata el artículo 660 prescribe en el término de cinco (5) años, los

cuales se cuentan conforme con lo previsto en la primera parte del artículo en mención que también aplica para el caso del artículo 660.

Ahora bien, el artículo 660 del E.T establece:

*"Cuando en la providencia que agote la vía gubernativa, se determine un mayor valor a pagar por impuesto o un menor saldo a favor, en una cuantía superior a \$11.866.000 **originado en la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria**, se suspenderá la facultad al contador, auditor o revisor fiscal, que haya firmado fa declaración, certificados o pruebas, según el caso, para firmar declaraciones tributarias y certificar los estados financieros y demás pruebas con destino a la Administración Tributaria, hasta por un año la primera vez; hasta por dos años la segunda vez y definitivamente en la tercera oportunidad. **Esta sanción será impuesta mediante resolución por el Administrador de Impuestos respectivo** y contra la misma procederá recurso de apelación ante el Subdirector General de Impuestos, el cual deberá ser interpuesto dentro de los cinco días siguientes a la notificación de la sanción..."*

El artículo 661 del E.T., regula el procedimiento para la aplicación de esta sanción en los siguientes términos:

*"El funcionario del conocimiento enviará un requerimiento al contador o revisor fiscal respectivo, dentro de los diez (10) días siguientes a la fecha de la providencia, con el fin de que, éste conteste los cargos correspondientes. Este requerimiento se enviará por correo a la dirección que el contador hubiere informado, o en su defecto, a la dirección de la empresa.*

*El contador o revisor fiscal dispondrá del término de un (1) mes para responder el requerimiento, aportar y solicitar pruebas.*

*Una vez vencido el término anterior, si hubiere lugar a ello, se aplicará la sanción correspondiente. La providencia respectiva se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores para los fines pertinentes."*

En consecuencia, el conteo del término de prescripción para la imposición de la sanción de que tratan los artículos 660 y 661 del Estatuto Tributario inicia en la fecha de presentación de la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable.

En efecto, el artículo 661 preceptúa que el contador al cual se le inicie un juicio debe ser notificado del mismo, dentro de los 10 días siguientes a la providencia que lo inicia, a fin de que el profesional pueda dar contestación a los cargos que se le formulan. El investigado tendrá el término de un mes para responder al mencionado requerimiento y aportar y solicitar pruebas. Vencido dicho término, se procederá a dictar la respectiva sentencia, la cual es susceptible de recurso a nivel administrativo, pues se puede apelar ante el Sub-director General de Impuestos respectivo. Existen pues suficientes garantías para controvertir la acusación que se haya formulado.

Para el caso que nos ocupa, según las pruebas obrantes en el expediente en esta etapa procesal, las cuales se reducen a las copias de los actos acusados y memorial que contiene el recurso de reposición, se deprede que con el Auto de Apertura N° 000683 del 20 de septiembre de 2017, se inicia la investigación al contador público Néstor Giovanni Anaya Valencia, en virtud del cual la Dirección Seccional de Impuesto de Cúcuta, el día 21 de septiembre de 2017, profirió el Requerimiento

Previo de Sanción a Contador N° 900.014<sup>2</sup>, el cual fue notificado el 22 de septiembre de 2017, por tanto, no se advierte que se haya superado el término establecido en la norma, de tal suerte que en este momento y según el material probatorio obrante en el sub lite, tampoco hay lugar a suspender los actos administrativos acusados con base en este cargo.

**3.3.** Respecto del cargo relacionado con la violación del artículo 638 del E.T., por vencimiento de los 6 meses que consagra dicha norma para imponer sanción, advierte esta instancia que la normatividad en cita contempla:

*“(…)*

*Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria **tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente**, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.”*

En el caso que nos ocupa el término para contestar el requerimiento previo vencía el 21 de septiembre de 2017, según se advierte del contenido de la misma resolución sanción allegada al expediente, la que fue proferida por la Directora Seccional de Impuestos el día 12 de diciembre de 2017, esto es, dentro de los términos consagrados en el Estatuto Tributario, razón por la que de la simple confrontación de dicha norma con el acto demandado y de acuerdo con las probanzas obrantes en el expediente, no se desprende su violación, por lo menos en esta procesal.

**3.4.** Por último, corresponde a este Juzgado analizar si el demandante no debe ser objeto de reproche en el presente proceso, si existe violación al debido proceso por error en la tipicidad de la conducta y la norma aplicable, bajo el argumento que en este caso el mayor valor a pagar o el desconocimiento de los impuestos descontables a la sociedad C.I. EXPOALVAREZ S.A.S por parte de la DIAN, obedeció a una adición de ingresos y un rechazo de costos que tuvo como fundamento la información exógena, pero nunca los libros, soportes o comprobantes de contabilidad, de tal manera que no se puede trasladar al contador público los errores no contables cometidos por la sociedad investigada.

Así mismo, habrá de analizarse el planteamiento de la parte actora según el cual el régimen sancionador debe indicar claramente la conducta, no basta con citar normas, tal como ocurre en este proceso y entender que las mismas por extensión son aplicables, pues cuando se pretenda sancionar se debe indicar claramente todos aquellos aspectos puntuales.

Para dilucidar este aspecto se tiene que conforme a los argumentos expuestos por la DIAN en la Resolución Sanción a Contador Público N° 1252 del 12 de diciembre de 2017 (fls. 18-23), en este caso específico, la tipificación de la sanción se encuentra prevista en el artículo 660 del E.T., al señalar que hay lugar a la sanción *cuando se compruebe que las inexactitudes en los datos contables consignados en la declaración conllevaron a una menor carga impositiva.*

Ha de aclararse que la inexactitud de datos contables consignados en la declaración tributaria, ocurre cuando no hay correspondencia entre los asientos contables, la

<sup>2</sup> Se desprende de la resolución sanción, sin embargo en el escrito de medida cautelar se indica que el requerimiento previo es el número 900.015

realidad económica y los hechos declarados, por tanto, es diferente al concepto de inexactitud contenido en el artículo 647 del E.T.

Así pues, se debe analizar si dentro de los hechos que dieron origen a la modificación oficial y a la determinación de un mayor valor a cargo del contribuyente, existe certeza que estos mayores valores obedecieron a inexactitudes de datos contables llevados a la declaración de las cuales se pueda predicar responsabilidad por parte del contador o revisor fiscal.

En el caso que nos ocupa, se tiene que el mayor valor de impuesto determinado al contribuyente C.I. EXPOÁLVAREZ obedece a la inexactitud de datos contables, precisamente porque tal y como fue demostrado en la etapa de determinación del impuesto y confirmado por la División de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Cúcuta, se trata de la adición de ingresos percibidos por las entidades y consorcios relacionados en los actos administrativos, lo cual quiere decir que el contribuyente omitió declarar ingresos recibidos en el período gravable, situación que fue de conocimiento del Revisor Fiscal dado que él suscribió la declaración de renta presentada por dicha Sociedad por el año gravable 2014.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, considera el Despacho que, en principio, la conducta endilgada al señor Néstor Giovanni Anaya Valencia se encuentra tipificada en la norma y la sanción fue impuesta previo el agotamiento del procedimiento establecido para tal fin.

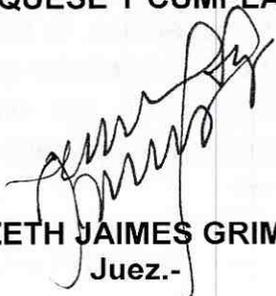
Así las cosas, y de acuerdo con los medios de pruebas obrantes en el sub lite y realizado íntegramente el estudio de la solicitud, por lo menos en este momento procesal se advierte que no resulta factible suspender los actos administrativos acusados, razón suficiente para considerar que no hay lugar a decretar la medida cautelar solicitada, pues no se advierten los daños que se pretenden evitar, sin que la presente decisión constituya prejuzgamiento, en los términos del artículo 229 de la Ley 1437 de 2011 – C.P.A.C.A.

En razón de lo anteriormente expuesto, el JUZGADO QUINTO ADMINISTRATIVO ORAL DE CÚCUTA,

### RESUELVE:

**Niéguese** la solicitud de medida cautelar interpuesta por Néstor Giovanni Anaya Valencia, atendiendo las razones expuestas en precedencia.

### NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

  
**JENNY LIZETH JAIMES GRIMALDOS**  
 Juez.-

YPA

<p>JUZGADO QUINTO ADMINISTRATIVO ORAL          CÚCUTA – NORTE DE SANTANDER</p> <p>ESTADO ELECTRÓNICO N° _____</p> <p>POR ANOTACIÓN EN EL PRESENTE, NOTIFICO A          LAS PARTES LA PROVIDENCIA ANTERIOR, HOY  <u>21</u> MAY 2019 A LAS 8:00 a.m.</p> <p><u>WILMER MANUEL BESTAMANTE LÓPEZ</u>          Secretario</p>
---