



**FIJACIÓN DEL LITIGIO - Reglas / FIJACIÓN DEL LITIGIO - Noción / FIJACIÓN DEL LITIGIO - Objeto / SENTENCIA - Motivación. Se orienta a la resolución del problema jurídico / PROBLEMA JURÍDICO FORMULADO EN FORMA GENERAL- Efectos jurídicos. En el caso, el recurso de apelación formulado con sustento en ese argumento no está llamado a prosperar porque la concreción de los puntos litigiosos identificados por el Tribunal guarda relación con el objeto de la controversia y su desarrollo se hizo en lo extenso de la providencia / RECURSO DE APELACIÓN - Objeto**

El artículo 180 del CPACA señala las reglas a las que se debe sujetar la audiencia inicial. Una de estas reglas tiene que ver con la fijación del litigio (numeral 7). La fijación del litigio consiste en determinar de manera precisa los puntos de desacuerdo de las partes, porque en torno a estos se dirigirá la dinámica probatoria y, por ende, la resolución del conflicto. Conforme con la fijación de litigio, el juez debe identificar y formular el problema jurídico que se va a resolver en la sentencia, en el marco de las normas aplicables al caso concreto. De esta manera, la resolución del problema jurídico es la que orienta la motivación de la sentencia. Para la Sala, el hecho que la formulación del problema jurídico se haga en términos generales, como se hizo en este caso, no conduce a que prospere el recurso de apelación, porque la concreción de los puntos litigiosos identificados por el Tribunal guarda relación con el objeto de la controversia y su desarrollo se hizo en lo extenso de la providencia. Otra cosa es que la parte demandante no comparta la respuesta que el Tribunal le dio al problema jurídico que planteó en la sentencia y a la motivación que la sustentó, cuestión que es propia del recurso de apelación en los términos del artículo 320 del CGP.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 180 NUMERAL 7 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 320

**PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA INICIADO CON BASE EN DENUNCIA DE TERCERO - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / TRASLADO DE DENUNCIA DE TERCERO - No obligatoriedad. Reiteración de jurisprudencia / DENUNCIA DE TERCEROS - Objeto. Reiteración de jurisprudencia / FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Alcance / DERECHO DE DEFENSA Y CONTRADICCIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA INICIADO CON BASE EN DENUNCIA DE TERCERO - Alcance. No se ejerce contra la denuncia, porque ella no define ni fundamenta la determinación oficial del tributo / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO - Inicio / REQUERIMIENTO ESPECIAL - Objeto / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA - Competencia / JEFE DE LA UNIDAD DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS - Competencia / DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS - Facultades / GRUPO INTERNO DE TRABAJO DE AUDITORÍA DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE ARMENIA - Facultades y competencia**

2.1.2 Para la Sala, el hecho que la DIAN no haya puesto en conocimiento la denuncia del tercero y, por ende, se desconozcan los términos en los que esta se presentó, no le impidió a la parte actora ejercer el derecho de defensa y de contradicción, porque esta denuncia dio inicio a la investigación pero, no fue la que



definió y, menos aún, fundamentó la determinación oficial del tributo. 2.1.3 Esta Sección ha dicho que aunque la denuncia de un tercero *“constituye una forma de poner en conocimiento de la Administración determinados hechos, estos están sometidos a la correspondiente verificación oficial, dado que la simple información de una supuesta infracción no es prueba per se del incumplimiento de una obligación tributaria”*. Además, ha aclarado que no se requiere el traslado de la denuncia que dio lugar al auto de apertura de investigación, porque *“las acusaciones de la denuncia permanecen en el plano de la especulación y no tienen específicos espacios de discusión, precisamente porque se desconoce el alcance que le va a reconocer la Administración y, por lo mismo, los aspectos que, acorde con ese alcance, deban ser atacados por el contribuyente, así como la forma apropiada para hacerlo”*. 2.1.4 La finalidad de la denuncia proveniente de un tercero es dar aviso o noticia a la administración de una situación irregular para que en el marco de su competencia inicie y desarrolle la investigación a que haya lugar, a fin de verificar la realidad de los hechos, datos y cifras consignados en la declaración privada y, de ser el caso, desvirtuar la presunción de veracidad de la que está investida dicha declaración. 2.1.5 Para desvirtuar dicha presunción, la administración tributaria tiene amplias facultades de **fiscalización e investigación**. En general, está facultada para efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos (art. 684 ET). 2.1.6 En el desarrollo de esas facultades de investigación la administración podrá expedir actos preliminares o de trámite para recaudar la información y pruebas suficientes a partir de la cuales puede decidir archivar la investigación o en su defecto, continuar con el proceso de fiscalización. 2.1.7 Por lo anterior, no es acertado razonar, como lo hace la parte actora, que el contribuyente deba ejercer el derecho de contradicción contra la denuncia del tercero, porque es en el marco del procedimiento administrativo que este se realiza. 2.1.8 Téngase en cuenta que es con el requerimiento especial, no con la denuncia de un tercero, que se da inicio al proceso de determinación oficial del tributario, porque con dicho acto es que la administración, conforme con las pruebas recaudadas, propone la modificación a la declaración privada (art. 703 ET). 2.1.9 En relación con el argumento, conforme con el cual, los funcionarios de la DIAN de Armenia no estaban facultados para iniciar la investigación contra la sociedad, la Sala pone de presente que como se anunció en el auto de apertura expedido el 14 de abril de 2011, el funcionario actuó conforme con la competencia otorgada por el artículo 688 del ET, el Decreto 4048 de 2008 y las resoluciones de la DIAN nros. 9 de 2008 y 11 de 2008. Acorde con estas normas, el argumento de la parte actora queda desvirtuado, porque: (i) El jefe de la unidad de fiscalización es el competente para realizar la actuación fiscalizadora y los funcionarios de esa unidad, previa autorización o comisión del citado jefe, podrán adelantar visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad. (ii) La división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria en las direcciones seccionales podrán *“[a]delantar las investigaciones y ejecutar todos los actos previos y preparatorios para la determinación de los Impuestos de competencia de la DIAN, para el decomiso y/o para la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero o cambiario en lo de competencia de la Entidad”* y *“[p]roferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa”*. (iii) La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional puede adelantar las acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de orden nacional y proponer las sanciones y la determinación oficial del gravamen respectivo cuando a ello hubiere lugar. (iv) El Grupo Interno de Trabajo de Auditoría creado en la Dirección Seccional de Impuestos de Armenia



tenía, entre otras funciones la de adelantar las investigaciones según programas de fondo y las relacionadas con denuncias presentadas por los particulares, entidades oficiales y/o solicitudes de jefatura de la División, en relación con los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, operadores de juegos de suerte y azar y declarantes en general, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 688 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / DECRETO 4048 DE 2008 - ARTÍCULO 46 NUMERAL 1 / RESOLUCIÓN 009 DE 2008 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - ARTÍCULO 4 NUMERAL 2 / RESOLUCIÓN 11 DE 2008 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - ARTÍCULO 63 NUMERAL 5 / RESOLUCIÓN 263311 DE 2008 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN - ARTÍCULO 63 NUMERAL 5

**PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FALTA DE CORRESPONDENCIA ENTRE EL REQUERIMIENTO ESPECIAL Y LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN POR NO INCLUIR EL REQUERIMIENTO EL INCUMPLIMIENTO DE UN REQUISITO DE LA FACTURA - No configuración / INCLUSIÓN EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DE NUEVOS O MEJORES ARGUMENTOS PARA MANTENER LAS GLOSAS PROPUESTAS EN EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Procedencia / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - No violación**

2.2.1 Está probado que en la liquidación oficial de revisión demandada la DIAN afirmó que la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010, no reflejó la realidad de la operación de venta de los inventarios. Tampoco cumplió con el requisito previsto en el literal f) del artículo 617 del ET (descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados), razón por la cual, en relación con la declaración de renta del año 2010, se desconoció pasivos y se rechazó costo de ventas. 2.2.2 La Sala observa que es cierto que en el requerimiento especial no se puso de presente el presunto incumplimiento de uno de los requisitos de la factura (literal f) del artículo 617 del ET), pero, contrario a lo afirmado por la parte actora, esto no desconoce el principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del ET, porque en el acto de determinación oficial del tributo es posible que se incluyan nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa propuesta en el acto previo. Argumentos que en este caso están relacionados con el desconocimiento de la operación de compraventa de inventarios soportada con una factura de venta. 2.2.3 En este sentido se ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “*hechos*” o “*glosas*”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia. 2.2.4 En este orden de ideas, se concluye que en el caso concreto se cumplió con el principio de correspondencia porque los hechos reportados en la liquidación privada corresponden a las glosas propuestas en el acto previo, que se concretaron la determinación oficial del impuesto, respecto de las cuales, la parte actora ejerció el derecho de defensa y de contradicción.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 617 LITERAL F / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711



**DECISIÓN DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Competencia / REVISIÓN DEL EXPEDIENTE POR EL COMITÉ TÉCNICO - Alcance / FALTA U OMISIÓN DE REVISIÓN DEL EXPEDIENTE POR EL COMITÉ TÉCNICO. Efectos jurídicos. Reiteración de jurisprudencia. No invalida la decisión del recurso de reconsideración adoptada por la autoridad competente / OMISIÓN DE REVISIÓN DEL EXPEDIENTE POR EL COMITÉ TÉCNICO DEL ARTÍCULO 560 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - Efectos jurídicos. Reiteración de jurisprudencia. No da lugar a la nulidad de los actos demandados, máxime cuando tal circunstancia no está expresamente consagrada entre las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario**

2.3.1 La Sala advierte que en la resolución nro. 003619 de 4 de mayo de 2015, por la que se resolvió el recurso de reconsideración, está suscrita por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE – DIAN, funcionaria que en los términos de los artículos 21 numeral 2 y 40 numeral 3 del Decreto 4048 de 2008 es la competente. 2.3.2 Adicional a lo anterior, se observa que en el acápite de presupuestos procesales de este acto administrativo se puso de presente que “[e]l presente fallo es sometido al Comité Técnico a que se refiere el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario a solicitud de la recurrente (...)”. 2.3.3 Aunque en el expediente no está el “acta” en la que conste la intervención del Comité Técnico, lo cierto es que el parágrafo del artículo 560 del ET es claro en señalar que este comité realizará una “revisión” del expediente, previo a que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, profiera la decisión correspondiente, por ser la competente para proferir este tipo de actos. En otras palabras, la omisión del acta no invalida la actuación proferida por la autoridad competente. 2.3.4 Sumado a lo anterior, se pone de presente que la Sala ha dicho que en los casos en los que la DIAN omite la revisión del comité, “esta no tiene la virtud de anular los actos demandados, máxime cuando esta circunstancia no está expresamente consagrada en las causales de nulidad del artículo 730 del E.T.”, razón por la cual, no prospera este cargo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 560 PARÁGRAFO / DECRETO 4048 DE 2008 - ARTÍCULO 21 NUMERAL 2 / DECRETO 4048 DE 2008 - ARTÍCULO 40 NUMERAL 3

**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre los efectos jurídicos que genera la falta de revisión del expediente por el comité técnico previsto en el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 19 de mayo de 2019, radicación 76001-23-33-000-2013-00376-01(21244), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

**FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Análisis de pactos o convenciones entre particulares o contribuyentes frente a terceros de buena fe. Valoración conforme al principio de la sana crítica / APARIENCIA O FORMALIDAD DE LOS ACTOS O CONTRATOS DE LOS CONTRIBUYENTES - No es vinculante para la administración de impuestos. No es forzosa su aceptación incondicional cuando de las pruebas surja la verdad real. Reiteración de jurisprudencia**

[R]esulta necesario abordar el estudio relacionado con la sucesión, su liquidación, la adjudicación y el avalúo del establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio, para descender a la operación relacionada con la compraventa de inventarios, soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010.



2.4.4 Lo anterior, porque la administración, dentro de sus amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, en general, puede realizar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos (art. 684 ET), incluido, en este asunto, el análisis del presunto acuerdo de los beneficiarios de la sucesión respecto de la reserva de los inventarios del establecimiento de comercio adjudicado y su posterior enajenación. 2.4.5 Al respecto, esta Sección ha dicho que *“tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil, esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera”*, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 264

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación con el hecho de que no es forzoso para la administración de impuestos aceptar incondicionalmente la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes cuando de las pruebas aportadas al trámite administrativo surge que se trata de un contrato diferente se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 11 de febrero de 2000, Exp. CE-SEC4-EXP2000-N9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán; 7 de septiembre de 2001, radicado 05001-23-25-000-1996-0049-01(12184), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 22 de febrero de 2002, radicado (12323), C.P. Germán Ayala Mantilla; 12 de diciembre de 2014, radicado 13001-23-31-000-2009-00446-01(19121); 15 de septiembre de 2016, radicado 08001-23-33-000-2012-00114-01(20555), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 2 de agosto de 2017, radicado 17001-23-31-000-2012-00198-01 (20701), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 24 de mayo de 2018, radicado 17001-23-33-000-2013-00586-01 (21745), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

**LIQUIDACIÓN DE HERENCIAS O SUCESIONES ANTE NOTARIO PÚBLICO - Normativa aplicable / PARTICIÓN O ADJUDICACIÓN DE LA HERENCIA - Perfeccionamiento. Ocurre con el otorgamiento de la respectiva escritura pública / LIQUIDACIÓN NOTARIAL DE HERENCIAS O SUCESIONES – Finalización. La escritura pública con la que se solemniza el trabajo de partición o adjudicación de bienes pone fin a la liquidación notarial y, por ende, a la sucesión ilíquida / SUCESIÓN ILÍQUIDA - Duración / LIQUIDACIÓN NOTARIAL DE HERENCIAS O SUCESIONES - Liquidación o partición adicional. Alcance y efectos jurídicos. No implica que se adelante otro proceso de sucesión o que no haya culminado, ni menos que se siga considerando la sucesión como ilíquida / LIQUIDACIÓN O PARTICIÓN ADICIONAL DE SUCESIONES O SOCIEDADES CONYUGALES - Naturaleza jurídica. Es un trámite accesorio y complementario de la liquidación o partición principal**

[L]la norma aplicable es el Decreto 902 de 1988, por el que se permitió la liquidación de herencias y sociedades conyugales a través de un procedimiento notarial. 2.5.2 Conforme con lo previsto en el artículo 3 del citado decreto, los



solicitantes de la liquidación de la herencia y de la sociedad conyugal presentarán al notario los documentos indicados en el artículo 588 del Código de Procedimiento Civil, **el inventario y avalúo de los bienes**, la relación del pasivo de la herencia y de la sociedad conyugal si fuere el caso, y el respectivo trabajo de participación o adjudicación. Diez días después de publicado el edicto emplazatorio, *“sin que se hubiere formulado oposición por algún interesado y cumplida la intervención de las autoridades tributarias en los términos establecidos por las disposiciones correspondientes, siempre que los impuestos a cargo del causante hubieren sido cancelados o se hubiera celebrado acuerdo de pago con la respectiva autoridad, **procederá el notario a extender escritura pública, con la cual quedará solemnizado y perfeccionada la partición o adjudicación de la herencia y la liquidación de la sociedad conyugal si fuere el caso**”* [Énfasis propio]. 2.5.3 En los anteriores términos, es claro que con la escritura pública con la que se solemniza el trabajo de partición o adjudicación de bienes finaliza este trámite, es decir, se pone fin a la liquidación notarial y, por ende, a la sucesión ilíquida. 2.5.4 Esta interpretación concuerda con lo previsto en el artículo 7 del ET, conforme con el cual, *“[l]a sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988”*. 2.5.5 Puede ocurrir que después de la liquidación de la sucesión se solicite una *“liquidación adicional”*. 2.5.6 Al respecto, el numeral 8 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988, modificado por el artículo 4 del Decreto 1729 de 1989, dispone que *“[c]uando después de otorgada la escritura pública que pone fin a la liquidación notarial, aparecieren nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal, o cuando se hubiese dejado de incluir en aquélla bienes inventariados en el trámite de dicha liquidación, **podrán los interesados solicitar al mismo notario una liquidación adicional, para lo cual no será necesario repetir la documentación que para la primera se hubiere presentado, ni nuevo emplazamiento**”* [Énfasis propio]. 2.5.7 La posibilidad de incluir nuevos bienes del causante o aquellos que a pesar de estar inventariados en el trámite de la liquidación notarial (principal), no fueron incluidos, no implica que se adelante otro proceso de sucesión o que este no haya culminado. Menos aún, que se siga considerando como una sucesión ilíquida. 2.5.8 En definitiva, se trata de una adición a la liquidación para incluir bienes, en otras palabras, una adición de inventarios dentro de la misma sucesión; por lo tanto, corresponde a un trámite accesorio y complementario del principal de partición. 2.5.9 Esto se refuerza con lo previsto en el artículo 620 del Código de Procedimiento Civil, conforme con el cual, hay lugar a partición adicional, *“cuando después de **terminado el proceso de sucesión aparezcan nuevos bienes** del causante o de la sociedad conyugal, o cuando el partidor dejó de adjudicar bienes inventariados”* [Énfasis propio].

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 902 DE 1988 - ARTÍCULO 3 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 588 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 620 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 844

**LIQUIDACIÓN DE HERENCIAS O SUCESIONES ANTE NOTARIO PÚBLICO - Efectos fiscales / LIQUIDACIÓN NOTARIAL DE HERENCIAS O SUCESIONES - Finalización. La escritura pública con la que se solemniza el trabajo de partición o adjudicación de bienes pone fin a la liquidación notarial y, por ende, a la sucesión ilíquida / LIQUIDACIÓN NOTARIAL DE HERENCIAS O SUCESIONES - Liquidación o partición adicional. Alcance y efectos jurídicos / CERTIFICADO DE NOTARIO PÚBLICO - Naturaleza jurídica / CERTIFICADO DE NOTARIO PÚBLICO - Alcance / CERTIFICADO DE NOTARIO PÚBLICO -**



**Valor probatorio / INSTRUMENTOS PÚBLICOS Y ESCRITURAS PÚBLICAS - Valor probatorio / CERTIFICACIÓN NOTARIAL SOBRE FECHA DE LIQUIDACIÓN DEFINITIVA DE UNA SUCESIÓN - Alcance probatorio. En el caso la Sala no le otorgó el valor probatorio pretendido por la parte actora, porque aunque en los términos del numeral 3 del artículo 262 del CPC, se trata de un documento público, la afirmación sobre la fecha de liquidación de la sucesión se desvirtuó / AUTONOMÍA NOTARIAL - Alcance / INTERPRETACIÓN JUDICIAL Y AUTONOMÍA NOTARIAL - Alcance. La interpretación que haga el juez de una certificación o documento notarial no está limitada ni condicionada por la interpretación efectuada por el notario al respecto / SUCESIÓN ILÍQUIDA - Efectos fiscales. Reemplaza al causante desde el fallecimiento hasta la liquidación de la sucesión**

2.6.1 Conforme con lo expuesto y previa valoración en conjunto de las pruebas aportadas al expediente, la Sala advierte que con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, se liquidó la sociedad conyugal y quedó solemnizada y perfeccionada la adjudicación de la herencia del causante, razón por la cual, con este instrumento público se puso fin al proceso de liquidación notarial, independientemente que con posterioridad se hayan hecho aclaraciones, correcciones o adiciones a la escritura inicial. 2.6.2 Por lo anterior, a partir de la expedición de la escritura pública nro. 2620 de 2010, la sucesión del causante dejó de ser ilíquida y, por ende, los bienes adjudicados o distribuidos entre el cónyuge sobreviviente y los herederos, conforme con los porcentajes establecidos en dicho instrumento, entraron a conformar el patrimonio de cada uno de los beneficiarios, con las consecuencias que en materia fiscal esto trae consigo. 2.6.3 Respecto de la **certificación expedida el 25 de agosto de 2015 por el Notario Segundo del Círculo de Armenia**, en la que consta que en esa notaría se tramitó el proceso de sucesión del señor Jorge Iván Londoño Álvarez y que *“la sucesión fue liquidada definitivamente con Escritura Pública 390 del 23 de febrero de 2011”*, es decir, con la liquidación adicional, la Sala no le otorga el valor probatorio pretendido por la parte actora, porque aunque en los términos del numeral 3 del artículo 262 del CPC, se trata de un documento público, la afirmación sobre la fecha de liquidación de la sucesión quedó desvirtuada con lo analizado en esta providencia. 2.6.4 Téngase en cuenta que conforme con el Decreto 960 de 1970, los notarios *“están facultados para expedir certificaciones sobre aspectos especiales y concretos que consten en el protocolo, con fuerza probatoria de instrumentos públicos, solo en los casos autorizados por la Ley”* y podrán certificar *“sobre aspectos concretos de un determinado instrumento o de un documento protocolizado, tales como el hecho de haberse formalizado una compraventa con indicación del precio pactado o de haberse constituido un gravamen”*. 2.6.5 Por lo anterior, se coincide con la doctrina, en el sentido que el valor probatorio de los documentos públicos, en concreto, de las *“escrituras públicas u otros instrumentos provenientes de funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, gozan de un valor probatorio pleno y erga omnes, como consecuencia de la fe pública que el legislador les reconoce, mientras no se demuestre lo contrario o sean impugnados en forma legal (...), en cuanto al hecho de haber sido otorgados, a su fecha y a su texto; es decir, forma plena prueba frente a todo el mundo (mientras no se demuestre su falsedad) en lo referente a dónde, cuándo, cómo y por quiénes se otorgaron”*. 2.6.6 En otras palabras, la certificación emitida por el Notario Segundo del Círculo de Armenia, en lo que a la fecha de liquidación de la sucesión se refiere, por sí sola, no desvirtúa la conclusión expuesta en esta sentencia. Y aunque el artículo 116 del Decreto 2148 de 1983, le reconoce al notario autonomía para el ejercicio de su función, lo que *“implica que dentro del marco de sus atribuciones interpreta la ley de acuerdo con las reglas establecidas en el Código*



Civil y no depende de un superior jerárquico que le revise sus actuaciones (...)", la interpretación que este funcionario público haga, no limita o dirige la que le corresponde hacer al juez. 2.6.7 Aclarado lo anterior, se concluye que para efectos tributarios, **desde la fecha de fallecimiento del causante (9 de septiembre de 2010) hasta la liquidación de la sucesión (22 de octubre de 2010), la sucesión ilíquida reemplazó al causante.** Así las cosas, por dicho lapso, las operaciones comerciales relacionadas con los bienes incluidos en la sucesión y los deberes tributarios que recaían en el causante, debían ser asumidos y cumplidos por la sucesión ilíquida a través de su representante (art. 572 ET), porque la norma reconoce que la muerte del titular de los bienes no impide que su patrimonio siga produciendo rentas. 2.6.8 Pero, una vez la sucesión dejó de ser ilíquida, con la escritura de adjudicación -2620 de 22 de octubre de 2010-, son los herederos o beneficiarios quienes pueden disponer de los bienes que les fueron adjudicados, desarrollar operaciones comerciales en relación con los mismos y, por ende, son los llamados a cumplir con las obligaciones de orden fiscal a que haya lugar, porque el causante y la sucesión ilíquida han desaparecido como obligados (lit. a) del art. 793 ET). 2.6.9 En este orden de ideas y conforme con el literal a) del artículo 595 del ET, los deberes y **periodo fiscal para la sucesión ilíquida concluyó el 22 de octubre del año 2010.**

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 902 DE 1988 - ARTÍCULO 3 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 262 NUMERAL 3 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 588 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 620 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 572 LITERAL D / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 595 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 793 LITERAL A / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 844 / DECRETO 960 DE 1970 - ARTÍCULO 89 / DECRETO 960 DE 1970 - ARTÍCULO 90 / DECRETO 2148 DE 1983 - ARTÍCULO 116 / DECRETO 1729 DE 1989 - ARTÍCULO 4

**CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN EN EL RUT POR FALLECIMIENTO DE PERSONAS NATURALES - Procedencia.** Opera cuando se liquida la sucesión, cuando a ello hubiere lugar / **CANCELACIÓN DE LA INSCRIPCIÓN EN EL RUT POR FALLECIMIENTO DE PERSONAS NATURALES - Efectos jurídicos.** Con la liquidación de la sucesión del causante procede la liquidación de la inscripción en el RUT y, por ende, cesa toda obligación formal y sustancial a cargo de la persona natural -fallecida- y de la sucesión ilíquida / **SUCESIÓN LIQUIDADADA – Efectos jurídicos.** Una vez desaparecida la sucesión, legalmente no puede seguir ejerciendo actividades comerciales, ni siquiera si continúa vigente su inscripción en el RUT

2.6.10 Respecto de la **cancelación de la inscripción en el RUT**, la Sala pone de presente que el artículo 11 del Decreto 2788 de 2004 señala que esta procede por el fallecimiento de personas naturales *"al liquidarse la sucesión cuando a ello hubiere lugar"*, lo que guarda coherencia con lo previsto en el artículo 7 del ET, según el cual, la sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la que se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988, norma que aplica al caso concreto. 2.6.11 En otras palabras, con la liquidación de la sucesión del causante procede la liquidación de la inscripción en el RUT y, por ende, cesa toda obligación formal y sustancial a cargo de la persona natural -fallecida- y de la sucesión ilíquida. Es cierto que el inciso final del **artículo 614 del ET**, vigente para la época, señalaba que *"[m]ientras el responsable no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas"*. Pero, no es menos cierto





que desaparecida la sucesión, legalmente no es posible que siga ejerciendo una actividad comercial, incluso en el evento en el que continúe vigente su inscripción en el RUT. En este caso a lo sumo podría predicarse- aunque es discutible- que subsistiría su obligación de declarar, aunque cabe advertir que tampoco podría hablarse de incumplimiento de esa obligación formal dado que la sucesión ya no existe. 2.6.11 En todo caso, el argumento conforme con el cual, una sucesión liquidada sigue autorizada para realizar operaciones comerciales no es válido, porque parte de un error, de desconocer que los efectos de la liquidación de una sucesión es su desaparición.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 902 DE 1988 - ARTÍCULO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 614

**ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO - Noción / ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO - Bienes que lo conforman / ADJUDICACIÓN DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO EN LIQUIDACIÓN DE SUCESIÓN - Alcance. Se presume o entiende efectuada como un bloque o unidad económica / RESERVA DE INVENTARIOS DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO EN TRÁMITE DE LIQUIDACIÓN DE SUCESIÓN - Improcedencia. En el caso no se logró desvirtuar la presunción de que la adjudicación del establecimiento de comercio se hizo en bloque o como unidad económica / APLICACIÓN RESTRICTIVA DEL PRINCIPIO DE BUENA FE - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia. El principio de buena fe no puede servir de excusa para evadir la responsabilidad por la vulneración de la ley ni para limitar la potestad de fiscalización de la administración tributaria / OPERACIONES DE COMERCIO EFECTUADAS CON SUCESIÓN LIQUIDADA - Inexistencia / DESCONOCIMIENTO DE COSTOS Y PASIVOS POR OPERACIONES EFECTUADAS CON BENEFICIARIOS CON CÉDULAS NO VIGENTES O PERSONAS FALLECIDAS - Procedencia / OPERACIONES O TRANSACCIONES CON BENEFICIARIOS CON CÉDULAS NO VIGENTES O PERSONAS FALLECIDAS - Corrección / OPERACIONES O TRANSACCIONES CON BENEFICIARIOS CON CÉDULAS NO VIGENTES O PERSONAS FALLECIDAS - Interpretación sistemática de los artículos 7 y 791 del Estatuto Tributario. El artículo 791 del Estatuto Tributario se refiere a la sucesión ilíquida que desaparece una vez se liquida, lo que hace imposible corregir el error, en el sentido de probar que la operación se efectuó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada o con su sucesión / RECHAZO DE COSTOS Y PASIVOS POR OPERACIÓN DE COMPRA VENTA DE INVENTARIOS DE ESTABLECIMIENTO DE COMERCIO EFECTUADA CON SUCESIÓN INEXISTENTE - Procedencia**

[E]stá probado que en la escritura inicial se adjudicó el establecimiento de comercio como **unidad económica**, lo que incluye sus inventarios, porque conforme con el artículo 515 del Código de Comercio (en adelante, C. de Co), se entiende por establecimiento de comercio el “conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa”. Y salvo estipulación en contrario, se comprende que forman parte de un establecimiento de comercio, entre otros, “[l]as mercancías en almacén o en proceso de elaboración, los créditos y los demás valores similares” (art. 516-3 *lb.*), es decir, los activos mismos de la empresa, representados en mercancía, materia primas, acreencias, etc. Lo anterior, en concordancia con el artículo 525 del citado ordenamiento, que señala que “[l]a enajenación de un establecimiento de comercio, a cualquier título, se presume hecha en bloque o como unidad económica, sin necesidad de especificar detalladamente los elementos que lo integran”. 2.7.6 Refuerza lo anterior, que en



este caso se está ante la adjudicación del establecimiento de comercio en el trámite de sucesión por causa de muerte, razón por la cual, se parte del hecho que la partición o adjudicación de la herencia comprende en su totalidad el patrimonio del causante. 2.7.7 Además, la afirmación, conforme con la cual, los herederos acordaron “*reservar el inventario*” para darle continuidad al negocio no consta en la escritura pública con la que se liquidó la sucesión, tampoco en sus aclaraciones y correcciones. Y aunque es cierto que con la escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013 se aclaró que la suma de \$1.226.443.063 corresponde a otros activos, es decir, que no está relacionada con inventarios, para la Sala, esta aclaración no resulta suficiente para que se desvirtúe la presunción de que la adjudicación del establecimiento de comercio se hizo en bloque, como unidad económica. 2.7.8 La Sala resalta que esta operación se debe analizar en el marco de una sucesión por muerte, en la que se repite, la regla es la adjudicación total del patrimonio del causante o por lo menos de aquel que se tenga conocimiento hasta la escritura de adjudicación, con la salvedad de que se podrán realizar adiciones al inventario conforme con lo previsto en numeral 8 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988, modificado por el artículo 4 del Decreto 1729 de 1989. 2.7.9 Por lo expuesto, se concluye que la adjudicación del citado establecimiento de comercio incluyó su inventario, el que conforme con el Libro Mayor y Balances de Ventanilla Verde Autoservicio a septiembre de 2010, que fue tenido en cuenta para la elaboración del inventario en el trámite de sucesión (...)

2.8.1 Partiendo del hecho que con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010 se adjudicó el establecimiento de comercio Ventanilla Verde como unidad económica, lo que incluyó sus inventarios, y se liquidó la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, se concluye que con posterioridad a esa fecha la sucesión ilíquida no existía, tampoco poseía inventarios para comercializar. 2.8.2 En estos términos, no es posible tener en cuenta la compraventa soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010, porque se realizó con una sucesión ilíquida inexistente. 2.8.3 Por ende, tampoco se pueden tener como prueba los registros contables realizados por la parte actora con fundamento en dicho soporte, lo que releva a la Sala del estudio de los cargos relacionados con el registro de esos inventarios y su tratamiento fiscal. 2.8.4 Finalmente, se advierte que en este caso no es posible que la parte actora pretenda amparar su actuación con fundamento en el principio de buena fe, porque “*su aplicación es restrictiva, en tanto no puede servir de excusa para evadir la responsabilidad por la vulneración de la ley*”. Tampoco para limitar la potestad de fiscalización que ejerce la administración tributaria. (...)

2.9.1 En este caso está probado que la operación de compraventa de inventarios soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010 se realizó con una sucesión inexistente. 2.9.2 Luego, procede la aplicación del artículo 791 del ET, conforme con el cual, la administración está facultada para desconocer los “*costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes*”. 2.9.3 Es cierto que esta misma norma señala que este error – transacción con personas fallecidas- se podrá subsanar si el contribuyente o responsable prueba que “*la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión*”. 2.9.4 Pero, como se expuso con anterioridad, en el caso concreto, esto es imposible, porque para la fecha en la que se realizó la transacción -31 de diciembre de 2010- la sucesión se encontraba liquidada, es decir, no existía. 2.9.5 Conforme con lo anterior, es oportuno mencionar que contrario a lo razonado por la parte actora, el artículo 791 del ET se debe interpretar en armonía con el artículo 7 del mismo ordenamiento y, por ende, se concluye que esta norma se refiere a la sucesión ilíquida, porque una vez se liquida, desaparece, lo que imposibilita que se subsane



el error. 2.9.6 En consecuencia, no prospera el recurso y, por ende, procede el rechazo de costos y pasivos en discusión.

**FUENTE FORMAL:** CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 515 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 516 NUMERAL 3 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 525 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 791 / DECRETO 902 DE 1988 - ARTÍCULO 3 NUMERAL 8 / DECRETO 1729 DE 1989 - ARTÍCULO 4

**NOTA DE RELATORÍA:** En relación la aplicación restrictiva del principio de buena fe en los casos de violación de la ley se reitera la sentencia de tutela proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 26 de febrero de 2015, radicación 11001-03-15-000-2014-01114-01 (AC), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

**SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inclusión en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 de costos y pasivos inexistentes, lo que derivó en un menor impuesto a cargo / DIFERENCIA DE CRITERIO COMO CAUSAL DE EXONERACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inexistencia de diferencia de criterio como eximente de responsabilidad / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación. Reiteración de Jurisprudencia. Disminución de la sanción por inexactitud / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Reliquidación. Procedencia por aplicación del principio de favorabilidad. Reiteración de Jurisprudencia**

2.10.1 Lo primero que advierte la Sala es que la parte actora incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, porque en la declaración de renta del año 2010 incluyó costos y pasivos inexistentes, en la medida en que están asociados con una sucesión que para la época en la que se realizó la operación se encontraba liquidada, lo que derivó en un menor impuesto a cargo. 2.10.2 En relación con la diferencia de criterio a la que se refiere la parte actora, la Sala ha dicho que *“la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”*. 2.10.3 En el caso concreto, los argumentos expuestos por la parte actora para sustentar su actuación, además de desconocer el ordenamiento legal, tanto en materia tributaria como notarial, como quedó expuesto en esta providencia, carecen de un fundamento sólido y razonable, lo que impide que se predique la diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción por inexactitud. 2.10.4 Por lo anterior, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos se encuentra ajustada a derecho y se debe mantener, teniendo en cuenta lo resuelto en esta sentencia. 2.10.5 Se pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*. Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. Por esta razón, se dará aplicación al principio de favorabilidad y se fijará el valor de la



sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados. 2.10.6 En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud, en los términos señalados.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

**CONDENA EN COSTAS DE PRIMERA INSTANCIA - Confirmación. Se confirma la condena porque ese aspecto no fue apelado / CONDENA EN COSTAS - Integración / CONDENA EN COSTAS DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. Falta de prueba de su causación**

Como la condena en costas en primera instancia no fue objeto del recurso de apelación, se confirmará el numeral segundo de la sentencia apelada. En esta instancia no se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

**FUENTE FORMAL:** LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCIÓN CUARTA

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá, D.C., diez (10) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 63001-23-33-000-2015-00254-01(23096)**

**Actor: VENTANILLA VERDE AUTOSERVICIO S.A.S.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### FALLO

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 2 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Quindío, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

**PRIMERO: NEGAR** las pretensiones de la demanda formulada por Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S., en contra de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, Seccional Armenia, por las razones expuestas.



**SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la parte vencida, esto es, la demandante. Por Secretaría efectúese la liquidación pertinente.

**TERCERO:** En firme la sentencia archivar el expediente, previa anotación en los libros y en el programa justicia siglo XXI.

## ANTECEDENTES

### 1. Demanda

#### 1.1 Pretensiones

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

1) Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

a) Liquidación Oficial de Revisión número 012412014000011, expedida el 7 de abril de 2014 por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la DIAN Armenia y

b) Resolución Recurso de Reconsideración N° 3619 del 04 de mayo de 2015, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, notificada personalmente el 15 de mayo de 2015.

2) Que como consecuencia, se restablezca el derecho que le asiste a la sociedad **VENTANILLA VERDE AUTOSERVICIO S.A.S.**, decidiendo que no está obligado a pagar mayores valores en su declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, por lo cual queda vigente su declaración privada inicialmente presentada.

3) En forma subsidiaria solicito al Honorable Juez, rectificar las operaciones modificando la liquidación oficial de revisión, para ajustar el valor correcto del impuesto y de la sanción por inexactitud, de acuerdo a lo planteado en la demanda.

4) Que se condene en costas a la entidad demandada, para lo cual, oportunamente acreditaré los gastos incurridos por el contribuyente con motivo de la actuación objeto de esta demanda y los correspondientes a esta instancia, solicitando, desde ya, se condene en costas en forma objetiva atendiendo la cuantía del proceso.

#### 1.2 Hechos relevantes del asunto

Previo requerimiento especial<sup>1</sup> y mediante la **liquidación oficial de revisión nro. 012412014000011 de 7 de abril de 2014**, la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2010, presentada el 14 de abril de 2011 por la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S.

---

<sup>1</sup> Nro. 012382013000015 de 9 de julio de 2013.



En concreto, la administración rechazó pasivos por \$6.016.768.000<sup>2</sup> y costos de venta por \$6.656.172.000<sup>3</sup>, lo que condujo a que se adicionara en \$2.196.537.000 el impuesto sobre la renta gravable. Adicionalmente, le impuso sanción por inexactitud por \$3.551.853.000.

El rechazo de los pasivos y de los costos relacionados con operaciones realizadas por la sociedad contribuyente –hipermercado- con el causante de la sucesión Jorge Iván Londoño López (q.e.p.d.), se sustentó en los artículos 650 –sanción por uso fraudulento de cédulas- y 791 –de las transacciones efectuadas con personas fallecidas- del ET, porque para la época de los hechos, la sucesión ya se encontraba liquidada en virtud de la adjudicación a los herederos realizada el 22 de octubre de 2010. Adjudicación que incluyó el establecimiento de comercio Ventanilla Verde “Jorge Iván Londoño Álvarez”, como unidad económica.

La citada liquidación oficial de revisión se confirmó con la **resolución nro. 003619 de 4 de mayo de 2015**, con la que se resolvió el recurso de reconsideración.

En sede jurisdiccional la discusión entre las partes se centró en lo siguiente: (i) el inicio de la investigación contra la sociedad contribuyente y la presunta violación del derecho a la defensa y contradicción por la falta de traslado de la correspondiente denuncia, (ii) la falta de competencia para iniciar el trámite, (iii) la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, respecto del incumplimiento del requisito f) del artículo 617 del ET, (iv) la violación al debido proceso porque en relación con el recurso de reconsideración no consta el acta de revisión por parte del Comité Técnico previsto en el artículo 560 del ET, (v) la liquidación de la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, la fecha en la que esta se realizó, su relación con en este proceso, la adjudicación del establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio, la reserva de inventarios en el proceso de sucesión y su posterior compraventa, (vi) el rechazo de costos y pasivos conforme con los artículos 650 y 791 del ET y el error en el manejo de la técnica contable por confusión entre costo y compra, y el sistema de inventarios permanentes, y (vii) la procedencia de la sanción por inexactitud.

### **1.3 Normas violadas y el concepto de la violación**

Para la parte demandante, la actuación de la UAE – DIAN vulneró los artículos 29 de la Constitución Política (CP), 7, 437, 614, 647, 651, 711, 743, 771-2 y 772 del Estatuto Tributario (ET), 39 y 129 del Decreto 2649 de 1993, y 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA).

El concepto de la violación, para un mejor entendimiento, se organiza y sintetiza así:

Expuso que la DIAN le hizo imputaciones a la sociedad contribuyente por conductas que corresponden a otras personas y sujetos tributarios (sucesión del causante y herederos) y desconoció que los hechos relacionados con estos sujetos se ventilan en procesos independientes.

---

<sup>2</sup> Esta cifra corresponde a la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010 por \$5.222.239.520.50 y al saldo de la cuenta 238095 por \$794.404.985, a favor del causante de la sucesión.

<sup>3</sup> Esta cifra figura en los libros del mes de diciembre de 2010 en el código contable 143502 y la factura nro. 027639 de 31 de diciembre de 2010.



En su criterio, a la sociedad le es ajena la discusión sobre la fecha de liquidación de la sucesión ilíquida, el presunto ocultamiento de bienes de la herencia, la adjudicación parcial de los inventarios y las implicaciones que tiene el haber o no informado a la DIAN el cese de actividades de la sucesión, entre otras tantas cosas que escapan de su responsabilidad.

**El inicio de la investigación:** la investigación tributaria contra la sociedad contribuyente inició por la denuncia de un tercero, relacionada con supuestas irregularidades en la liquidación de la sucesión del causante.

Pero, en el expediente administrativo no obra la supuesta denuncia, tampoco se corrió el traslado correspondiente y, en los actos administrativos demandados no se precisaron las irregularidades denunciadas por el tercero, lo que le impidió ejercer en debida forma el derecho a la defensa y de contradicción.

Además, los funcionarios de la DIAN de Armenia no estaban facultados para iniciar la investigación contra la sociedad, porque *“los contribuyentes deben ser seleccionados para investigaciones por la Subdirección de Gestión de Fiscalización del Nivel Central de la DIAN”*<sup>4</sup>, prueba que no obra en el expediente.

**Error en el manejo de la técnica contable y tributaria por parte de la DIAN. Confusión de los conceptos de costos y compras:** la sociedad, conforme con el artículo 2 de la Ley 174 de 1994, está obligada a determinar el costo por el sistema de inventarios permanentes.

De esta manera, el desconocimiento de costos por \$6.656.171.950,22, porque se le restó valor a la factura nro. 27639 de 31 de diciembre de 2010- compra de inventario-, es improcedente.

La DIAN confundió los conceptos de compras y costos de venta, que no son equiparables en la contabilidad en la que se maneja el inventario por el sistema permanente.

Como la compra de inventario se produjo el 31 de diciembre de 2010, y la declaración de renta es del mismo año, es incorrecto disminuir los costos declarados por la vigencia, desconociendo las compras realizadas el último día del año.

**Fecha cierta en la partición de la sucesión:** el trámite inicial de la sucesión del causante se realizó el 22 de octubre de 2010, pero, fue con la escritura pública nro. 390 de 23 de febrero de 2011, que se realizó una partición adicional, lo que significa que con esta última partición se liquidó de manera definitiva la sucesión.

Por lo anterior, conforme con el artículo 595 del ET, el periodo fiscal del causante concluyó el 23 de febrero de 2011.

Puso de presente que con anterioridad a la partición adicional no se informó del cese de actividades (art. 614 ET). Esto obedeció a que durante el sexto bimestre del año 2010 la sucesión poseía inventarios disponibles para la venta y continuó desarrollando operaciones mercantiles, porque estaba habilitada para hacerlo hasta que la DIAN, previa verificación, emitiera el acto administrativo de aceptación de cancelación de responsabilidad en el impuesto sobre las ventas.

---

<sup>4</sup> Folio 10 del c.p. nro. 1.



**La liquidación de la sucesión no incluyó los inventarios:** la DIAN reconoció que para el 30 de septiembre de 2010, conforme con la contabilidad del causante, los inventarios del establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio ascendían a \$6.200.700.257.

Estos inventarios no fueron incluidos en la escritura pública nro. 2620 de octubre de 2010, porque la mutación del supermercado fue compleja y el negocio no se podía detener.

Por esta razón, durante los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2010 la sucesión realizó operaciones de compra y de venta de mercancía. Dentro de estas, la de 31 de diciembre de 2010, que corresponde a la venta de inventarios por \$6.982.607.015, conforme se prueba con la factura y el registro contable correspondiente.

Está probado que en la escritura pública de adjudicación se incurrió en error al citar como valor de los inventarios la suma de \$1.226.443.063.

Error que se corrigió con la escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013<sup>5</sup>, que tiene plena validez y que es anterior al requerimiento especial proferido en contra de la contribuyente.

No es posible desconocer la adjudicación, en los términos que se hizo, incluidas sus aclaraciones, porque en la legislación colombiana no existe norma que prohíba la venta –adjudicación- de un establecimiento de comercio sin los inventarios. Tampoco aquella que establezca los términos en los que se pueden corregir los errores cometidos en este tipo de actuaciones.

Finalmente, expuso que en este caso no hay lugar al ocultamiento de bienes herenciales y que es errado razonar que el establecimiento de comercio deja de ser una unidad económica porque en su enajenación o adjudicación no se incluyen los inventarios.

**La factura:** la administración negó la validez de la operación comercial realizada el 31 de diciembre de 2010, consistente en la compra de inventarios de mercancía de propiedad de la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez.

Con esta decisión, se le restó valor a la factura nro. 27639 y a la contabilidad de la contribuyente, a pesar de que se probó que por esta transacción se liquidó y pagó tributos por las sumas de \$326.408.199 por IVA y \$1.642.094.831 por impuesto al consumo.

A su vez, se desconoció que la sociedad obró de buena fe, porque para realizar la compra de inventario de mercancía se tuvo en cuenta: la vigencia de la condición de comerciante del vendedor (certificado de la Cámara de Comercio de Armenia), la vigencia del RUT del vendedor, la lista de proveedores ficticios publicada por la DIAN y la expedición de la correspondiente factura.

---

<sup>5</sup> En esta escritura pública consta que en la escritura pública de aclaración nro. 2818 de 13 de noviembre de 2010, se incurrió en error al discriminar la conformación del establecimiento de comercio. En concreto, en la subpartida (A) se relacionó el concepto de “**INVENTARIO DE MERCANCÍAS**”, cuando en realidad su concepto corresponde al de “**OTROS ACTIVOS**”.





Tampoco se tuvo en cuenta que la citada factura cumplió con todos los requisitos señalados en la ley, en especial, el previsto en el literal f) del artículo 617 del ET, porque permite identificar en forma genérica el tipo de bienes enajenados.

Además, se configuró una falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, porque los reparos a la factura no fueron expuestos en el acto previo.

Por último, expuso que la DIAN, sin autorización legal, procedió a “*desaparecer fiscalmente la cuenta por cobrar*” derivada de la mencionada factura, porque la sucesión, es decir, un tercero, omitió declarar el impuesto de renta del año 2011.

Agregó que cualquier irregularidad en la que haya podido incurrir la sucesión en su declaración de renta del año 2010 no se le puede imputar a la contribuyente.

**Indebida interpretación de los artículos 650 y 791 del ET:** porque cuando existe prueba de que la operación se realizó con la sucesión se está por fuera de la hipótesis prevista en la norma para que proceda el desconocimiento o rechazo de los costos y pasivos.

Recalcó que las normas en cita se refieren a las sucesiones, sin distinguir si estas están ilíquidas o líquidas, razón por la cual, a la DIAN no le está permitido hacer esta distinción al interpretar la norma.

Finalmente, puso de presente que la DIAN modificó las declaraciones del impuesto sobre la renta y del patrimonio presentadas por los herederos, incluyendo la contrapartida correspondiente, es decir, con las cuentas por cobrar a su favor, por la suma de \$6.016.768.000, lo que carece de coherencia y evidencia ausencia de lealtad procesal.

**Recurso de reconsideración:** se solicitó someter el expediente y la decisión del recurso de reconsideración a la revisión del Comité Técnico previsto en el artículo 560 del ET, pero, en el acto correspondiente no se da cuenta del acta correspondiente, con lo que se infringió la norma en cita y el artículo 29 de la CP.

**Sanción por inexactitud:** la DIAN omitió precisar cuáles fueron los datos equivocados, incompletos o desfigurados que la contribuyente incluyó en su declaración privada.

Además, conforme con los cargos planteados en la demanda, la administración no probó que los costos y pasivos originados en la operación de venta del inventario sean inexistentes, lo que torna la sanción improcedente.

Sumado a lo anterior, en este caso se presentó una diferencia de criterios entre el contribuyente y la administración, en cuanto a la fecha de liquidación de la sucesión, la aplicación de los artículos 650 y 791 del ET, y el cumplimiento del requisito de la factura previsto en el literal f) del artículo 617 del ET.

Finalmente, expuso que si el desconocimiento del costo o del pasivo se originó por falta de los requisitos de la factura, señalados en los artículos 617 y 771-2 del ET, no es una conducta sancionable.



**Daños:** como los socios de la sociedad contribuyente corresponden a un grupo familiar, con los actos administrativos demandados se le han causado daños antijurídicos de orden material e inmaterial.

Los daños materiales consisten en el daño emergente materializado en todas aquellas erogaciones en las que ha incurrido para procurarse su defensa.

Los daños inmateriales consisten en el daño moral que se evidencia en su estado de tristeza, angustia, frustración y congojo que han padecido los socios, con ocasión del proceso adelantado por la DIAN.

## **2. Oposición**

La UAE – DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

En primer lugar, expuso que, contrario a lo afirmado por la parte actora, en este proceso es necesario valorar los hechos relacionados con la sucesión, su liquidación, la asignación de inventarios y las implicaciones que tiene el informe de cese de actividades de la sucesión a la DIAN, porque se debe determinar si la operación entre la sociedad contribuyente y la sucesión ilíquida del señor Jorge Iván Londoño Álvarez se podía o no realizar.

En relación con el establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio, expuso que según los libros de contabilidad de la sucesión causante, a 30 de septiembre de 2010, este estaba conformado por inventarios de mercancía por \$6.200.704.257.88, cuentas por cobrar por \$348.754.256 y equipos por \$1.825.638.587.

Pese a lo anterior, con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, solo se incluyó la suma de \$1.226.443.063 por concepto de inventarios, lo que evidencia el ocultamiento de \$4.974.261.194.88 por parte de los herederos del causante.

Este ocultamiento de inventarios se pretendió revestir de legalidad con la escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013 y justificar con razones relacionadas con las características del negocio y la imposibilidad de cerrar de inmediato las operaciones.

Pero, la realidad es que para constituir la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S., el cónyuge sobreviviente y los herederos aportaron el establecimiento Ventanilla Verde Autoservicio con un inventario por \$1.226.443.063, pese a que este estaba avaluado por \$6.200.704.257, como consta en la contabilidad del causante.

Expuso que conforme con los artículos 7 y 595 (literal a) del ET, en concordancia con el artículo 3 del Decreto 902 de 1998, modificado por el Decreto 1729 de 1989, la sucesión fue ilíquida hasta el 22 de octubre de 2010, porque en esa fecha se suscribió la escritura de adjudicación de la herencia.

En estos términos, a partir de esa fecha y de manera legal, la sucesión liquidada no podía realizar ninguna operación comercial. Tampoco estaba sometida al impuesto sobre la renta.



Por esta razón, el hecho de haber o no informado del cese de actividades del causante (art. 614 ET), no le resta validez a la adjudicación de la herencia, porque fue la misma ley la que se encargó de señalar, para efectos tributarios, hasta cuándo son responsables las sucesiones.

En este orden de ideas, está probado que la operación de venta de inventarios realizada el 31 de diciembre de 2010 es inexistente, porque se insiste, dichos inventarios ya habían sido adjudicados con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, en la medida en que hacían parte del establecimiento de comercio que estaba inventariado en la sucesión y que se adjudicó como unidad económica.

Aclaró que por estar inventariado el establecimiento de comercio adjudicado, no procedía la liquidación adicional de la herencia.

Explicó que la declaración de renta presentada por el causante en el año 2010 no fue modificada por la administración, porque se encontró acorde con la realidad económica.

En los anexos de dicha declaración no aparece cuenta por cobrar a nombre de la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S., por ende, no existe ningún pasivo a nombre del causante.

Precisó que el desconocimiento del pasivo y del costo obedece a la inexistencia del acreedor y del vendedor, respectivamente.

Agregó que el documento soporte del costo –factura- carece de los requisitos previstos en el artículo 617 del ET.

Afirmó que el desconocimiento de las normas civiles, notariales y tributarias necesariamente trae consecuencias para la sociedad, porque quienes la conformaron –herederos- conocían de la existencia del inventario, tenían certeza de su ocultamiento en la sucesión y sabían de la imposibilidad legal de realizar operaciones comerciales a nombre de la sucesión liquidada.

Por último, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, manifestó que la sociedad contribuyente incurrió en la conducta sancionable y que no es necesario probar elemento subjetivo para que proceda esta sanción.

Agregó que en este caso no se configuró diferencia de criterios, porque está probada la indebida aplicación de las normas tributarias en relación con los pasivos y costos.

### **3. Sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demandada.

En primer lugar, aclaró que la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez se liquidó con la escritura pública de adjudicación nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, porque las posteriores corresponden a particiones adicionales que no sustituyen la principal.

Por lo anterior, a partir de dicha fecha, la sucesión del causante no podía realizar ningún tipo de operación comercial.



En este sentido, se remitió a la sentencia proferida por ese Tribunal el 30 de enero de 2015, M.P. Rigoberto Reyes Gómez (sin número de proceso).

Frente a la compra realizada por la sociedad contribuyente, expuso que no es posible validar que una persona inexistente realice operaciones de venta con posterioridad a su deceso (causante) o a la fecha de su liquidación (sucesión ilíquida).

Por el contrario, los artículos 650 y 791 del ET prevén la posibilidad de que la administración proceda al desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos, según sea el caso, a menos, que se pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada o con sus sucesión.

Además, el Tribunal advirtió que en la contabilidad del causante el valor del inventario del establecimiento de comercio Ventanilla Verde ascendía a \$6.200.704.257,88, cifra que se tenía que reflejar en su adjudicación como unidad económica.

Por lo expuesto, concluyó que como la operación de venta se refiere al inventario del establecimiento de comercio que se adjudicó el 22 de octubre de 2010, como unidad económica y, además, está soportada en una factura que no cumple con las formalidades del artículo 617 del ET, porque se expidió por persona inexistente, procede el rechazo de costos y pasivos en los términos de los artículos 650 y 791 del ET.

Se refirió al sistema de inventarios y concluyó que si bien es cierto que los costos y las compras (inventarios) son conceptos diferentes, como lo afirmó la parte actora, en este caso, es claro que la compraventa de inventarios no se puede tener en cuenta como costo o deducción por el incumplimiento de los requisitos de la factura que soporta la operación.

Por otra parte, agregó que el hecho que la DIAN haya adicionado al patrimonio de la señora Ana Milena Londoño Osorio (heredera) el valor correspondiente a los inventarios que no se adjudicaron en la sucesión, no significa que se le esté otorgando plena validez a la compra soportada con la factura nro. 27639.

Expuso que la sociedad contribuyente incurrió en varias inconsistencias al presentar la declaración privada; por lo tanto, procede la sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del ET.

Finalmente, condenó en costas a la parte actora por ser la vencida en este proceso. Dicha condena se limitó a lo que aparezca probado en el expediente.

#### **4. Recurso de apelación**

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia porque el Tribunal incurrió en error en la explicación y sustentación del problema jurídico fundamental y en sus conclusiones.



En su criterio, el problema jurídico planteado por el Tribunal corresponde a aquel que es fundamental en todo proceso de esta naturaleza<sup>6</sup>, pero no es el específico para el caso concreto.

Por esta razón, se incurrió en error en su formulación y en la explicación y sustentación de las conclusiones expuestas en la sentencia apelada.

Además, la controversia se limitó a los siguientes temas: (i) efectos tributarios de la liquidación de herencias, (ii) la compra de inventarios y el concepto de unidad económica, (iii) la contabilidad de la sociedad contribuyente por el sistema de inventario permanente y (iv) la sanción por inexactitud.

Por lo anterior, se omitió analizar los siguientes cargos y argumentos propuestos en la demanda: (i) ausencia del acta que acreditara la revisión por parte del Comité Técnico de la decisión del recurso de reconsideración, (ii) existencia de la escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013, (iii) certificación del Notario Segundo del Círculo de Armenia que da fe de la fecha de liquidación definitiva de la sucesión, (iv) falta de traslado del expediente que contiene la supuesta denuncia de terceros, que dio lugar a la investigación administrativa, y (v) la incorporación de un nuevo hecho respecto de los planteados en el requerimiento especial, relacionado con la factura nro. 27639 de 31 de diciembre de 2010, por el presunto incumplimiento del requisito previsto en el literal f) del artículo 617 del ET.

Afirmó que las conclusiones expuestas en la sentencia apelada son erradas porque no se tuvo en cuenta que, en este caso, unos bienes (activos) no se incluyeron en la partición inicial con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, porque por una circunstancia especial fueron reservados por los herederos para continuar con el desarrollo de la actividad comercial mientras se surtía el proceso de calificación de los herederos ante los proveedores.

Por esta razón, la liquidación definitiva de la sucesión se produjo con la escritura pública nro. 390 de 23 de febrero de 2011, con la que se adjudicaron los saldos de cuentas bancarias de la sucesión y, por ende, se produjo la distribución de la totalidad de los bienes de la masa herencial.

Agregó que el Tribunal no valoró la certificación nro. 039 de 25 de agosto de 2015, expedida por el Notario Segundo del Círculo de Armenia, en la que consta que la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez se liquidó de manera definitiva con el 23 de febrero de 2011.

En relación con la compra de los inventarios afirmó que la sociedad actuó de buena fe y que no estaba obligada a verificar la situación en la que se encontraba la sucesión.

Reiteró que para realizar esta operación se obtuvo factura, se solicitó la copia del RUT del proveedor y se verificó que el vendedor no apareciera en los listados de

---

<sup>6</sup> El problema jurídico se planteó en los siguientes términos: “¿Está viciada de nulidad la Liquidación Oficial de Revisión 012412014000011, expedida el 7 de abril de 2014 por el Jefe de División de Gestión de Liquidación de la DIAN Armenia y la Resolución 3619 del 4 de mayo de 2015, que resolvió el recurso de reconsideración, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos, de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, a través de las cuales se modificó una declaración privada a la Sociedad VENTANILLA VERDE AUTOSERVIO S.A.S del año gravable 2010 y se impuso una sanción por inexactitud?” (folio 1894 anverso del c.p. nro. 6).



proveedores ficticios de la DIAN, sin que se le pueda exigir otros estudios no previstos en la ley.

Manifestó que la discusión planteada en los actos administrativos y en la sentencia apelada gira en torno a la sucesión, cuestión que se ventila en el proceso nro. 63001-23-33-000-2013-00142-01<sup>7</sup> y en los procesos adelantados contra la cónyuge supérstite y los herederos del causante.

Razonó que en este proceso no se debe establecer la fecha de liquidación definitiva de la sucesión. La cuestión a analizar se contrae a definir si la operación de compraventa de inventario de mercancías produjo efectos jurídicos.

Expuso que la operación de compraventa de 31 de diciembre de 2010 es legal y válida porque el 22 de octubre de 2010 se realizó la liquidación parcial de la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, razón por la cual, no se informó el cese definitivo de actividades sujetas y, en consecuencia, conforme con el artículo 614 del ET, la sucesión seguía siendo responsable del impuesto sobre las ventas, porque tenía que darle continuidad al establecimiento de comercio.

Aunque se presume que la enajenación de un establecimiento de comercio se hace en bloque, esto no impide que por la autonomía de la voluntad esta operación se haga de manera parcial o en forma separada.

Máxime, si se tiene en cuenta que el trámite notarial de sucesión se fundamenta y rige por el mutuo acuerdo de los interesados, incluida la opción de reserva de bienes para el pago de obligaciones.

La DIAN incurrió en imprecisión al afirmar que la sucesión no realizó la venta, que fueron sus herederos y, en desarrollo de este supuesto, modificó de manera oficial las declaraciones de renta presentadas por cada uno de estos, para adicionarles proporcionalmente los ingresos correspondientes.

Lo anterior significa que en esos procesos la administración le otorgó plena validez a la operación de venta, lo que conduce a que la misma suerte siga la operación de compra que realizó la sociedad demandante.

Lo anterior se simplifica en el principio contable de la doble partida, que el Tribunal pasó por alto.

Insistió en que en este caso no hubo ocultamiento de bienes<sup>8</sup> ni de operaciones simuladas, lo que en realidad ocurrió, es que parte del inventario no se adjudicó, como estrategia legítima para no entrar en iliquidez y en cesación de pagos.

---

<sup>7</sup> Conforme con el Sistema de Información de Procesos de la Rama Judicial, este expediente se encuentra en el Despacho del Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez para fallo de segunda instancia. Demandante: Elizabeth Osorio Martínez. Demandada: DIAN. Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho contra la decisión de la administración por la que se tuvo como no válida la declaración de corrección del impuesto de renta del año 2010, presentada en forma litográfica el 8 de enero de 2013.

<sup>8</sup> Con respecto al supuesto ocultamiento de bienes y la simulación de operaciones, el apoderado de la parte demandante transcribió apartes del salvamento de voto de la sentencia proferida el 5 de noviembre de 2013 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en el proceso nro. 05001-33 (sic)-33-000-2012-00954-00 (folios 1912 a 1915 del c.p. nro. 6). Revisado el Sistema de Información de Procesos de la Rama Judicial, la providencia de primera instancia se revocó con la sentencia proferida por esta Sala el 28 de noviembre de 2018, número interno 20883, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En esa oportunidad se aplicó el principio de favorabilidad para calcular la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados.



Expuso que de los procesos que cursan contra la sociedad y los herederos se extrae que el producto de la venta de la mercancía está distribuido de la siguiente manera: (i) \$1.273.006.650 engrosó las cuentas bancarias que se adjudicaron con la escritura pública nro. 390 de 23 de febrero de 2011, (ii) \$1.226.443.063, corresponde al inventario de mercancías adjudicado en la partición inicial, (iii) \$511.000.000 se utilizó en el pago de los gastos sucesorales (honorarios abogados, gastos de última enfermedad y funerarios, derechos notariales y de registro de partición inicial, adiciones y aclaraciones), y (iv) 1.500.000.000 se destinó al pago de correcciones a las declaraciones de renta que la DIAN le “sugirió” a los herederos en el año 2011<sup>9</sup>.

Afirmó que con pleno conocimiento de la DIAN, la sucesión solicitó y obtuvo autorización de facturación, presentó declaración de renta y ventas, continuó llevando contabilidad, realizó pagos de impuestos y fue objeto de continuas visitas de verificación por parte de la administración, pese a lo cual, nunca recibió advertencia respecto de la imposibilidad de seguir actuando como lo venía haciendo.

Frente a la contabilidad de la sociedad contribuyente, afirmó que el análisis de este cargo necesariamente conduce a la nulidad de la actuación, pese a lo cual, el Tribunal concluyó lo contrario.

Por lo anterior, manifestó que se presentó denegación de justicia porque en los alegatos de primera instancia, además de la explicación del tema, se le recomendó asesorarse de un contador público, pese a lo cual, en la sentencia apelada se optó por “evadir la solución” y “por traer otro tema diferente al planteado”<sup>10</sup>.

Aclaró que cuando se lleva el sistema de inventario permanente el costo de venta se afecta única y exclusivamente cuando se produce la venta de mercancía efectiva.

En este caso, la compra rechazada por la DIAN se produjo el 31 de diciembre de 2010, lo que significa que probablemente alguno de estos productos se vendió el 1º de enero de 2011, razón por la cual, el costo de la venta de la mercancía adquirida con la factura nro. 00027639 se afectó o tuvo movimiento en el año 2011.

Así las cosas, la DIAN no podía afectar el costo de venta del año 2010 con el valor de las compras rechazadas.

Aclaró que el valor de esta compra aumentó el saldo del inventario, cuestión que se corrobora con el inventario final de \$6.643.210.000 consignado en la declaración de renta del año 2010.

Resaltó que la DIAN no encontró argumentos para controvertir este cargo, razón por la cual, no presentó oposición en la contestación de la demanda.

En lo que tiene que ver con los requisitos de la factura de venta, afirmó que no se le puede exigir algo imposible, antiprático y antitécnico, porque la transacción involucró más de 100.000 artículos o productos.

<sup>9</sup> La suma total es de 4.510.449.713.

<sup>10</sup> Folio 1916 del c.p. nro. 6.



En este caso, la mejor discriminación posible es la que refleja la factura 27639, por productos gravados, no gravados, excluidos y exentos, con la discriminación del impuesto descontable a la que tiene derecho el comprador.

Además, en los antecedentes administrativos consta que los funcionarios de la administración tuvieron acceso a dicha discriminación, porque se les entregó el auxiliar de inventarios.

En relación con este cargo, el Tribunal no tuvo en cuenta su propio argumento, según el cual, cuando se enajena un establecimiento de comercio, se hace en bloque o como unidad económica, máxime, si se tiene en cuenta que el inventario de mercancías era el único elemento integrante de dicho establecimiento, que no se había adjudicado en la sucesión.

Además, no es acertado concluir que la factura la expidió una persona inexistente, porque *“así la factura se hubiese expedido cuando la sucesión se encontraba ilícida, seguía siendo una operación con “persona fallecida”, (...) circunstancia que no la hacía inválida”*<sup>11</sup>.

En este caso no aplican los artículos 650 y 791 del ET, porque está probado que la operación se realizó con la sucesión.

Finalmente, frente a la sanción por inexactitud, expuso que la DIAN no demostró que la sociedad contribuyente haya incluido en su declaración costos y pasivos inexistentes. Cosa distinta es que por formalismos o diferencias de criterio en la interpretación del derecho aplicable se desconozcan las cifras declaradas por dichos conceptos.

Agregó que la administración no explicó en qué consisten o cuáles son los datos o factores inexactos, incompletos o desfigurados que dieron lugar a la citada sanción.

Sumado a lo anterior, el Tribunal no indicó con precisión cuáles son los costos inexistentes y cómo se afectó la cuenta contable 6135, porque el rechazo de la compra no es un costo.

Por lo anterior, concluyó que en este caso se trata de costos y pasivos *“improcedentes”*, razón por la cual, no se adecúa a la descripción típica prevista en el artículo 647 del ET.

## **5. Alegatos de conclusión en segunda instancia**

5.1 La parte demandada insistió en los planteamientos expuestos en la contestación de la demanda y agregó que en el recurso de apelación el apoderado de la parte actora confesó lo que sucedió con los inventarios.

Esto evidencia que desde el principio se tuvo certeza del valor del patrimonio y que con la operación ficta se pretendía una deducción a la que no se tenía derecho.

---

<sup>11</sup> Folio 1919 del c.p. nro. 6.





Aclaró que la DIAN no le ha dado plena validez a la factura de compra nro. 27639, porque en las declaraciones oficiales de los herederos incluyó los valores correspondientes a los inventarios que no fueron adjudicados en la sucesión.

Esto no implica el reconocimiento de una operación comercial que es ilegal porque se llevó a cabo con una sucesión ilíquida inexistente.

En relación con el sistema de inventarios utilizado por la sociedad contribuyente, afirmó que esto no afecta la situación de ilegalidad del negocio comercial que supuestamente se realizó el 31 de diciembre de 2010, porque si la operación es legalmente inviable, resulta indiferente la forma como se incluyó en los inventarios de la sociedad.

5.2 La parte demandante reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

## **6. Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto y solicitó que se confirme la sentencia de primera instancia, con la salvedad que se debe modificar la liquidación de la sanción por inexactitud, en virtud del principio de favorabilidad previsto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

En primer lugar, puso de presente que si bien es cierto que en la audiencia inicial el Tribunal fijó el litigio sin plena observancia de lo previsto en el numeral 7 del artículo 180 del CPACA, las partes no presentaron observaciones.

Además, recalcó que el problema jurídico planteado en la sentencia es coherente con la actuación demandada y en relación con el mismo se profirió la sentencia apelada, que es la que corresponde analizar, conforme con las inconformidades planteadas en su oportunidad.

En relación con la liquidación adicional de las sucesiones y sus efectos, citó los artículos 1406 del CC, 8 del Decreto 902 de 1988 y 7 del ET, conforme con los cuales, concluyó que la partición es una sola y que la liquidación adicional es para incluir aquellos bienes que fueron omitidos.

En este caso, la liquidación de la sucesión se llevó a cabo en el mes de octubre del año 2010 y, por esta razón, estaba impedida para realizar actividades comerciales, como la venta de inventarios de un establecimiento de comercio que estaba adjudicado a los herederos.

Conforme con lo anterior, no se le puede atribuir el carácter de partición final a la escritura pública 390 de 23 de febrero de 2011, porque corresponde a una liquidación adicional. Razonar lo contrario contraviene las normas citadas con anterioridad.

Por lo mismo, carece de sustento la certificación notarial que la parte actora pidió que se tenga en cuenta.

Concluyó que como la sucesión se liquidó en octubre de 2010 y, por ende, la operación de compraventa de inventario no se realizó con la sucesión del causante.



Por lo anterior y con fundamento en el artículo 650 del ET, la DIAN estaba facultada para desconocer el pasivo y el IVA descontable relacionado con dicha operación, como en efecto lo hizo.

Finalmente, en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud, afirmó que esta es procedente porque la parte actora incurrió en el hecho sancionable, pero, solicitó que se aplique el principio de favorabilidad.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Cuestión previa**

El artículo 180 del CPACA señala las reglas a las que se debe sujetar la audiencia inicial. Una de estas reglas tiene que ver con la fijación del litigio (numeral 7)<sup>12</sup>.

La fijación del litigio consiste en determinar de manera precisa los puntos de desacuerdo de las partes, porque en torno a estos se dirigirá la dinámica probatoria y, por ende, la resolución del conflicto.

Conforme con la fijación de litigio, el juez debe identificar y formular el problema jurídico que se va a resolver en la sentencia, en el marco de las normas aplicables al caso concreto.

De esta manera, la resolución del problema jurídico es la que orienta la motivación de la sentencia.

Para la Sala, el hecho que la formulación del problema jurídico se haga en términos generales, como se hizo en este caso<sup>13</sup>, no conduce a que prospere el recurso de apelación, porque la concreción de los puntos litigiosos identificados por el Tribunal guarda relación con el objeto de la controversia y su desarrollo se hizo en lo extenso de la providencia.

Otra cosa es que la parte demandante no comparta la respuesta que el Tribunal le dio al problema jurídico que planteó en la sentencia y a la motivación que la sustentó, cuestión que es propia del recurso de apelación en los términos del artículo 320 del CGP<sup>14</sup>.

### **2. El caso concreto**

Por metodología, la Sala agrupa los cargos planteados en la demanda en la forma que se expone a continuación, y en ese mismo orden procede a examinarlos, incluyendo los resueltos por el Tribunal y los que no fueron objeto de pronunciamiento.

#### **2.1 El inicio de la investigación contra la sociedad contribuyente. Denuncia de un tercero. Derecho de defensa y contradicción. Falta de competencia**

---

<sup>12</sup> “Una vez resueltos todos los puntos relativos a las excepciones, el juez indagará a las partes sobre los hechos en los que están de acuerdo, y los demás extremos de la demanda o de su reforma, de la contestación o de la de reconvencción, si a ello hubiere lugar, y con fundamento en la respuesta procederá a la fijación de litigio”.

<sup>13</sup> Cfr. el pie de página nro. 6.

<sup>14</sup> Norma vigente para procesos de conocimiento de esta jurisdicción a partir del 1º de enero de 2014, conforme con la cual, “[e]l recurso de apelación tiene por objeto que el superior examine la cuestión decidida, únicamente en relación con los reparos concretos formulados por el apelante, para que el superior revoque o reforme la decisión”.



El Tribunal no analizó este cargo.

2.1.1 En el expediente está probado que mediante el auto de apertura nro. 012382011001241 de 14 de abril 2011, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Armenia – Gestión de Fiscalización ordenó iniciar investigación contra la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S. por concepto del impuesto de renta del año 2010, por el programa “DENUNCIAS DE TERCEROS”<sup>15</sup>. En este mismo acto se designaron los funcionarios para adelantar la correspondiente investigación.

2.1.2 Para la Sala, el hecho que la DIAN no haya puesto en conocimiento la denuncia del tercero y, por ende, se desconozcan los términos en los que esta se presentó, no le impidió a la parte actora ejercer el derecho de defensa y de contradicción, porque esta denuncia dio inicio a la investigación pero, no fue la que definió y, menos aún, fundamentó la determinación oficial del tributo.

2.1.3 Esta Sección ha dicho que aunque la denuncia de un tercero “*constituye una forma de poner en conocimiento de la Administración determinados hechos, estos están sometidos a la correspondiente verificación oficial, dado que la simple información de una supuesta infracción no es prueba per se del incumplimiento de una obligación tributaria*”<sup>16</sup>.

Además, ha aclarado que no se requiere el traslado de la denuncia que dio lugar al auto de apertura de investigación, porque “*las acusaciones de la denuncia permanecen en el plano de la especulación y no tienen específicos espacios de discusión, precisamente porque se desconoce el alcance que le va a reconocer la Administración y, por lo mismo, los aspectos que, acorde con ese alcance, deban ser atacados por el contribuyente, así como la forma apropiada para hacerlo*”<sup>17</sup>.

2.1.4 La finalidad de la denuncia proveniente de un tercero es dar aviso o noticia a la administración de una situación irregular para que en el marco de su competencia inicie y desarrolle la investigación a que haya lugar, a fin de verificar la realidad de los hechos, datos y cifras consignados en la declaración privada y, de ser el caso, desvirtuar la presunción de veracidad de la que está investida dicha declaración<sup>18</sup>.

2.1.5 Para desvirtuar dicha presunción, la administración tributaria tiene amplias facultades de **fiscalización e investigación**. En general, está facultada para efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos (art. 684 ET).

---

<sup>15</sup> Folio 1406 del c.p. nro. 5.

<sup>16</sup> En este sentido, se ha pronunciado la Sección en la sentencia de 24 de mayo de 2012, proceso 08001-23-31-000-2006-01341-01 (17795), C.P. William Giraldo Giraldo, reiterada en las sentencias de 24 de octubre de 2013, proceso 63001-23-31-000-2009-00046-01 (19478), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 4 de febrero de 2016, proceso 08001-23-31-000-2010-00189-01 (20052), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 15 de septiembre de 2016. Proceso 13001-23-31-000-2010-00395-01(19531). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>18</sup> El artículo 746 del ET señala: “[s]e consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”.



2.1.6 En el desarrollo de esas facultades de investigación la administración podrá expedir actos preliminares o de trámite para recaudar la información y pruebas suficientes a partir de la cuales puede decidir archivar la investigación o en su defecto, continuar con el proceso de fiscalización.

2.1.7 Por lo anterior, no es acertado razonar, como lo hace la parte actora, que el contribuyente deba ejercer el derecho de contradicción contra la denuncia del tercero, porque es en el marco del procedimiento administrativo que este se realiza.

2.1.8 Téngase en cuenta que es con el requerimiento especial, no con la denuncia de un tercero, que se da inicio al proceso de determinación oficial del tributario, porque con dicho acto es que la administración, conforme con las pruebas recaudadas, propone la modificación a la declaración privada (art. 703 ET).

2.1.9 En relación con el argumento, conforme con el cual, los funcionarios de la DIAN de Armenia no estaban facultados para iniciar la investigación contra la sociedad, la Sala pone de presente que como se anunció en el auto de apertura expedido el 14 de abril de 2011, el funcionario actuó conforme con la competencia otorgada por el artículo 688 del ET, el Decreto 4048 de 2008<sup>19</sup> y las resoluciones de la DIAN nros. 9 de 2008<sup>20</sup> y 11 de 2008<sup>21</sup>.

Acorde con estas normas, el argumento de la parte actora queda desvirtuado, porque:

(i) El jefe de la unidad de fiscalización es el competente para realizar la actuación fiscalizadora y los funcionarios de esa unidad, previa autorización o comisión del citado jefe, podrán adelantar visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad.

(ii) La división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria en las direcciones seccionales podrán “[a]delantar las investigaciones y ejecutar todos los actos previos y preparatorios para la determinación de los Impuestos de competencia de la DIAN, para el decomiso y/o para la aplicación de las sanciones por infracción a los regímenes tributario, aduanero o cambiario en lo de competencia de la Entidad” y “[p]roferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargo para garantizar el derecho de defensa”<sup>22</sup>.

(iii) La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional puede adelantar las acciones e investigaciones necesarias para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de orden nacional y proponer las sanciones y la determinación oficial del gravamen respectivo cuando a ello hubiere lugar<sup>23</sup>.

(iv) El Grupo Interno de Trabajo de Auditoría creado en la Dirección Seccional de Impuestos de Armenia tenía, entre otras funciones la de adelantar las investigaciones según programas de fondo y las relacionadas con denuncias

---

<sup>19</sup> Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>20</sup> Por la cual se distribuyen funciones en las Divisiones de las Direcciones Seccionales de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>21</sup> Por la cual se crean Grupos Internos de Trabajo y se asignan funciones en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>22</sup> Numeral 1 del artículo 46 del Decreto 4048 de 22 de octubre de 2008.

<sup>23</sup> Numeral 2 del artículo 4 de la Resolución 009 de 2008.



presentadas por los particulares, entidades oficiales y/o solicitudes de jefatura de la División, en relación con los contribuyentes, responsables, agentes retenedores, operadores de juegos de suerte y azar y declarantes en general, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias<sup>24</sup>.

2.1.10 Por lo expuesto, no prospera el cargo.

## **2.2 Falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. Requisito de la factura**

El Tribunal no analizó este cargo.

2.2.1 Está probado que en la liquidación oficial de revisión demandada la DIAN afirmó que la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010, no reflejó la realidad de la operación de venta de los inventarios. Tampoco cumplió con el requisito previsto en el literal f) del artículo 617 del ET (descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados), razón por la cual, en relación con la declaración de renta del año 2010, se desconoció pasivos y se rechazó costo de ventas.

2.2.2 La Sala observa que es cierto que en el requerimiento especial no se puso de presente el presunto incumplimiento de uno de los requisitos de la factura (literal f) del artículo 617 del ET), pero, contrario a lo afirmado por la parte actora, esto no desconoce el principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del ET, porque en el acto de determinación oficial del tributo es posible que se incluyan nuevos o mejores argumentos para mantener la glosa propuesta en el acto previo. Argumentos que en este caso están relacionados con el desconocimiento de la operación de compraventa de inventarios soportada con una factura de venta.

2.2.3 En este sentido se ha precisado que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos se debe derivar de los “*hechos*” o “*glosas*”, de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia<sup>25</sup>.

2.2.4 En este orden de ideas, se concluye que en el caso concreto se cumplió con el principio de correspondencia porque los hechos reportados en la liquidación privada corresponden a las glosas propuestas en el acto previo, que se concretaron la determinación oficial del impuesto, respecto de las cuales, la parte actora ejerció el derecho de defensa y de contradicción.

2.2.5 Por lo expuesto, no prospera el cargo.

---

<sup>24</sup> Numeral 5 del artículo 63 de la Resolución 11 de 2008. Modificado por el artículo 29 de la Resolución 2633 de 2 de marzo de 2011.

<sup>25</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias de 16 de octubre de 2014, proceso 25000-23-27-000-2009-00132-01 (18882), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 28 de septiembre de 2016, proceso 17001-23-31-000-2012-00118-01 (20362), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 5 de octubre de 2016, proceso 25000-23-27-000-2010-00221-01 (19366), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 5 de julio de 2018, proceso 25000-23-27-000-2010-00176-02 (20918), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; de 21 de febrero de 2019, proceso 25000-23-37-000-2014-00843-01 (22510), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y de 8 de marzo de 2019, proceso 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.



### 2.3 El recurso de reconsideración. Violación al debido proceso porque no consta el acta por la que se sometió al Comité Técnico previsto en el artículo 560 del ET

El Tribunal no analizó este cargo.

2.3.1 La Sala advierte que en la resolución nro. 003619 de 4 de mayo de 2015, por la que se resolvió el recurso de reconsideración, está suscrita por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la UAE – DIAN, funcionaria que en los términos de los artículos 21 numeral 2<sup>26</sup> y 40 numeral 3<sup>27</sup> del Decreto 4048 de 2008<sup>28</sup> es la competente.

2.3.2 Adicional a lo anterior, se observa que en el acápite de presupuestos procesales de este acto administrativo se puso de presente que “[e]l presente fallo es sometido al Comité Técnico a que se refiere el parágrafo del artículo 560 del Estatuto Tributario<sup>29</sup> a solicitud de la recurrente, teniendo en cuenta que la cuantía discutida por valor de \$5.748.390.000 supera el valor de los diez mil (10.000) UVT a la fecha de interposición del recurso el 6 de junio de 2014”<sup>30</sup>.

2.3.3 Aunque en el expediente no está el “acta” en la que conste la intervención del Comité Técnico, lo cierto es que el parágrafo del artículo 560 del ET es claro en señalar que este comité realizará una “revisión” del expediente, previo a que la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, profiera la decisión correspondiente, por ser la competente para proferir este tipo de actos.

En otras palabras, la omisión del acta no invalida la actuación proferida por la autoridad competente.

2.3.4 Sumado a lo anterior, se pone de presente que la Sala ha dicho que en los casos en los que la DIAN omite la revisión del comité, “esta no tiene la virtud de anular los actos demandados, máxime cuando esta circunstancia no está

<sup>26</sup> “**ARTÍCULO 21. SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS.**

Son funciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos, además de las dispuestas en el artículo 38 del presente decreto las siguientes: (...)

2. Resolver los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones cuya cuantía sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT”

<sup>27</sup> “**ARTÍCULO 40. COMPETENCIA FUNCIONAL.** Para efectos de lo previsto en el artículo 560 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 los recursos de reconsideración interpuestos contra los actos de determinación de impuestos y que imponen sanciones serán resueltos conforme a las reglas de competencia que se definen a continuación: (...)

3. Cuando la cuantía del acto de determinación de impuestos y que imponen sanción sea superior a cinco mil (5.000) UVT, será competente para fallar el recurso de reconsideración la Subdirección de Gestión Recursos Jurídicos”.

<sup>28</sup> Por el cual se modifica la estructura de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

<sup>29</sup> Modificado por el artículo 44 de la Ley 1111 de 2006 que señala: “[c]uando se trate del fallo de los recursos a que se refiere el numeral 3, previamente a la adopción de la decisión y cuando así lo haya solicitado el contribuyente, el expediente se someterá a la revisión del Comité Técnico que estará integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales o su delegado, el Jefe de la Oficina Jurídica o su delegado y los abogados ponente y revisor del proyecto de fallo”. El numeral 3 en cita dispone: “[c]uando la cuantía del acto objeto del recurso, incluidas las sanciones impuestas, sea igual o superior a cinco mil (5.000) UVT, serán competentes para fallar los recursos de reconsideración, los funcionarios y dependencias del Nivel Central de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con la estructura funcional que se establezca”. En este caso, el Decreto 4048 del 22 de octubre de 2008.

<sup>30</sup> Página 1 de la LOR. Folio 49 del c.p. nro. 1.



*expresamente consagrada en las causales de nulidad del artículo 730 del E.T.*<sup>31</sup>, razón por la cual, no prospera este cargo.

2.3.5 Por lo expuesto, no prospera el cargo.

## **2.4 La creación de la sociedad contribuyente. Relación con el trámite de sucesión y de fiscalización**

2.4.1 Lo primero que la Sala advierte es que por documento privado de la Asamblea de Accionistas de 4 de noviembre de 2010, se constituyó la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S. (contribuyente)<sup>32</sup>.

Dentro de las actividades principales a desarrollar como objeto social están *“las propias de un hipermercado entre ellas las siguientes: venta de víveres, rancho, licores, abarrotes, carnes, pescados y otros productos de mar, elaboración y venta de productos de panadería, venta al por menor de perfumería, cosméticos, artículos de ferretería. Electrodomésticos y servicio de parqueadero”*.

En este documento consta que los accionistas pagaron en especie la misma suma del capital suscrito (\$3.400.835.906), *“representado en el establecimiento de comercio denominado VENTANILLA VERDE AUTOSERVICIO con la matrícula mercantil número 235, el cual fue adjudicado a los socios mediante escritura número 2.620 del 2 de octubre de 2010, de la notaría segunda de Armenia Quindío”*<sup>33</sup>.

Se observa que esta composición accionaria guarda la misma proporción de derechos adjudicados con la escritura pública nro. 2620 de 2010 (50% cónyuge sobreviviente y 10% para cada hijo - heredero), dentro del trámite de sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, en el que se adjudicó el establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio.

2.4.2 Además, en los antecedentes administrativos se encuentra el documento **“SALDOS INICIALES No. 0000003”**<sup>34</sup> de 19 de noviembre de 2010, de la sociedad contribuyente, en el que se relaciona la **“CONTABILIZACIÓN SALDOS INICIALES AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010”**, en los siguientes términos: en la casilla **“DÉBITO”** se registró lo siguiente: (i) maquinaria y equipo \$929.375.697, (ii) muebles y enseres \$553.279.409, (iii) líneas telefónicas \$42.983.481, (iv) equipos de procesamiento de datos \$135.000.000, (v) equipos de telecomunicaciones \$130.000.000, (vi) equipos de radio \$35.000.000 y (v) proveedores (cruce cuentas por cobrar) \$1.575.197.319<sup>35</sup>. Estas cifras sumas \$3.400.835.906.

En la casilla crédito se registró: capital autorizado (cuenta 310505): \$ 3.400.835.906.

<sup>31</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 15 de mayo de 2019. Proceso 76001-23-33-000-2013-00376-01 (21244). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>32</sup> Folios 1425 a 1436 del c.p. nro. 5.

<sup>33</sup> El valor de las acciones pagadas por la señora Elizabeth Osorio Martínez (cónyuge del causante) fue de \$1.700.417.953 y por los otros cinco (5) socios (hijos del causante) \$340.083.591, por cada uno. Folio 1425 del c.p. nro. 5.

<sup>34</sup> Conforme consta en el acta de visita de 11 de junio de 2013, las cuentas internas de contabilidad nros. 001 y 002 de la sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S., *“no existen”*. La contabilidad de esta contribuyente empieza con el documento SI denominado saldos iniciales nro. 003 de 19 de noviembre de 2010. Folio 1107 del c.p. nro. 4.

<sup>35</sup> Cuentas nros. 152001, 152405, 152825, 152805, 152810, 152815 y 220501, respectivamente. Folio 1108 del c.p. nro. 4.



2.4.3 Por eso resulta necesario abordar el estudio relacionado con la sucesión, su liquidación, la adjudicación y el avalúo del establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio, para descender a la operación relacionada con la compraventa de inventarios, soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010.

2.4.4 Lo anterior, porque la administración, dentro de sus amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, en general, puede realizar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos (art. 684 ET), incluido, en este asunto, el análisis del presunto acuerdo de los beneficiarios de la sucesión respecto de la reserva de los inventarios del establecimiento de comercio adjudicado y su posterior enajenación.

2.4.5 Al respecto, esta Sección ha dicho que *“tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil<sup>36</sup>, esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera”<sup>37</sup>*, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora.

2.4.6 Por lo expuesto, no prospera el recurso.

## **2.5 Liquidación de la sucesión ante notario**

2.5.1 En este caso la norma aplicable es el Decreto 902 de 1988<sup>38</sup>, por el que se permitió la liquidación de herencias y sociedades conyugales a través de un procedimiento notarial.

2.5.2 Conforme con lo previsto en el artículo 3 del citado decreto, los solicitantes de la liquidación de la herencia y de la sociedad conyugal presentarán al notario

---

<sup>36</sup> Esta norma señala que los documentos públicos hacen fe de su otorgamiento, de su fecha y de las declaraciones que en ellos haga el funcionario que los autoriza.

Las declaraciones que hagan los interesados en escritura pública, tendrán entre éstos y sus causahabientes el alcance probatorio señalado en el artículo 258; respecto de terceros; se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica.

El artículo 258 en cita prevé que la prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible y comprende aun lo meramente enunciativo siempre que tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contrato.

<sup>37</sup> En este sentido cfr. las sentencias del Consejo de Estado de 11 de febrero de 2000, proceso 50422-23-25-000-960141-01 (9743), C.P. Daniel Manrique Guzmán; de 7 de septiembre de 2001, proceso 05001-23-25-000-1996-0049-01(12184), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 12 de diciembre de 2014, proceso 13001-23-31-000-2009-00446-01(19121); de 2 de agosto de 2017, proceso 17001-23-31-000-2012-00198-01 (20701); y de 24 de mayo de 2018, proceso 17001-23-33-000-2013-00586-01 (21745), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

<sup>38</sup> Por el cual se autoriza la liquidación de herencias y sociedades conyugales vinculadas a ellas ante notario público y se dictan otras disposiciones.





los documentos indicados en el artículo 588 del Código de Procedimiento Civil<sup>39</sup>, **el inventario y avalúo de los bienes**, la relación del pasivo de la herencia y de la sociedad conyugal si fuere el caso, y el respectivo trabajo de participación o adjudicación.

Diez días después de publicado el edicto emplazatorio, “*sin que se hubiere formulado oposición por algún interesado y cumplida la intervención de las autoridades tributarias<sup>40</sup> en los términos establecidos por las disposiciones correspondientes, siempre que los impuestos a cargo del causante hubieren sido cancelados o se hubiera celebrado acuerdo de pago con la respectiva autoridad, procederá el notario a extender escritura pública, con la cual quedará solemnizado y perfeccionada la partición o adjudicación de la herencia y la liquidación de la sociedad conyugal si fuere el caso*” [Énfasis propio].

2.5.3 En los anteriores términos, es claro que con la escritura pública con la que se solemniza el trabajo de partición o adjudicación de bienes finaliza este trámite, es decir, se pone fin a la liquidación notarial y, por ende, a la sucesión ilíquida.

2.5.4 Esta interpretación concuerda con lo previsto en el artículo 7 del ET, conforme con el cual, “[*l*]a sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquella en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988”.

2.5.5 Puede ocurrir que después de la liquidación de la sucesión se solicite una “*liquidación adicional*”.

2.5.6 Al respecto, el numeral 8 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988, modificado por el artículo 4 del Decreto 1729 de 1989, dispone que “[**c**]uando después de otorgada la escritura pública que pone fin a la liquidación notarial, aparecieren nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal, o cuando se hubiese dejado de incluir en aquella bienes inventariados en el trámite de dicha liquidación, **podrán los interesados solicitar al mismo notario una liquidación adicional**, para lo cual no será necesario repetir la documentación que para la primera se hubiere presentado, ni nuevo emplazamiento” [Énfasis propio].

2.5.7 La posibilidad de incluir nuevos bienes del causante o aquellos que a pesar de estar inventariados en el trámite de la liquidación notarial (principal), no fueron incluidos, no implica que se adelante otro proceso de sucesión o que este no haya culminado. Menos aún, que se siga considerando como una sucesión ilíquida.

2.5.8 En definitiva, se trata de una adición a la liquidación para incluir bienes, en otras palabras, una adición de inventarios dentro de la misma sucesión; por lo

<sup>39</sup> La prueba de la defunción del causante, copia del testamento y de la escritura de protocolización de las diligencias a que se refiere el capítulo I, si fuere el caso, las pruebas de estado civil que acrediten el grado de parentesco del demandante con el de *cujus*, si se trata de sucesión intestada, la prueba del matrimonio si el demandante fuere el cónyuge sobreviviente y la prueba del crédito invocado, si el solicitante fuere acreedor hereditario.

<sup>40</sup> El artículo 844 del ET señala: “[*l*]os funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a 700 UVT deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes.

Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la Administración de Impuestos no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.

Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la Resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas”.



tanto, corresponde a un trámite accesorio y complementario del principal de partición.

2.5.9 Esto se refuerza con lo previsto en el artículo 620 del Código de Procedimiento Civil, conforme con el cual, hay lugar a partición adicional, “*cuando después de **terminado el proceso de sucesión aparezcan nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal, o cuando el partidor dejó de adjudicar bienes inventariados***” [Énfasis propio].

## **2.6 La liquidación de la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez. Efectos fiscales de esta liquidación**

2.6.1 Conforme con lo expuesto y previa valoración en conjunto de las pruebas aportadas al expediente, la Sala advierte que con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, se liquidó la sociedad conyugal y quedó solemnizada y perfeccionada la adjudicación de la herencia del causante, razón por la cual, con este instrumento público se puso fin al proceso de liquidación notarial, independientemente que con posterioridad se hayan hecho aclaraciones, correcciones o adiciones a la escritura inicial.

2.6.2 Por lo anterior, a partir de la expedición de la escritura pública nro. 2620 de 2010, la sucesión del causante dejó de ser ilíquida y, por ende, los bienes adjudicados o distribuidos entre el cónyuge sobreviviente y los herederos, conforme con los porcentajes establecidos en dicho instrumento, entraron a conformar el patrimonio de cada uno de los beneficiarios, con las consecuencias que en materia fiscal esto trae consigo.

2.6.3 Respecto de la **certificación expedida el 25 de agosto de 2015 por el Notario Segundo del Círculo de Armenia**, en la que consta que en esa notaría se tramitó el proceso de sucesión del señor Jorge Iván Londoño Álvarez y que “*la sucesión fue liquidada definitivamente con Escritura Pública 390 del 23 de febrero de 2011*”<sup>41</sup>, es decir, con la liquidación adicional, la Sala no le otorga el valor probatorio pretendido por la parte actora, porque aunque en los términos del numeral 3 del artículo 262 del CPC<sup>42</sup>, se trata de un documento público, la afirmación sobre la fecha de liquidación de la sucesión quedó desvirtuada con lo analizado en esta providencia.

2.6.4 Téngase en cuenta que conforme con el Decreto 960 de 1970<sup>43</sup>, los notarios “*están facultados para expedir certificaciones sobre aspectos especiales y concretos que consten en el protocolo, con fuerza probatoria de instrumentos públicos, solo en los casos autorizados por la Ley*”<sup>44</sup> y podrán certificar “*sobre aspectos concretos de un determinado instrumento o de un documento protocolizado, tales como el hecho de haberse formalizado una compraventa con indicación del precio pactado o de haberse constituido un gravamen*”<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Aportada con la demanda. Folio 64 del c.p. nro. 1.

<sup>42</sup> Tienen el carácter de documento público: “[l]as certificaciones que expidan los registradores de instrumentos públicos, los notarios y otros funcionarios públicos, en los casos expresamente autorizados por la ley.”

<sup>43</sup> Por el cual se expide el Estatuto del Notariado.

<sup>44</sup> Artículo 89 del Decreto 960 de 1970. “*Pertenecen a esta categoría los extractos de las escrituras de constitución, reforma, disolución o liquidación de sociedades, conforme a las normas pertinentes de los Códigos Civil y de Comercio*”.

<sup>45</sup> Artículo 90 del Decreto 960 de 1970.



2.6.5 Por lo anterior, se coincide con la doctrina<sup>46</sup>, en el sentido que el valor probatorio de los documentos públicos, en concreto, de las “*escrituras públicas u otros instrumentos provenientes de funcionarios públicos en ejercicio de sus funciones, gozan de un valor probatorio pleno y erga omnes, como consecuencia de la fe pública que el legislador les reconoce*”<sup>47</sup>, mientras no se demuestre lo contrario o sean impugnados en forma legal (...), en cuanto al hecho de haber sido otorgados, a su fecha y a su texto; es decir, forma plena prueba frente a todo el mundo (mientras no se demuestre su falsedad) en lo referente a dónde, cuándo, cómo y por quiénes se otorgaron”.

2.6.6 En otras palabras, la certificación emitida por el Notario Segundo del Círculo de Armenia, en lo que a la fecha de liquidación de la sucesión se refiere, por sí sola, no desvirtúa la conclusión expuesta en esta sentencia.

Y aunque el artículo 116 del Decreto 2148 de 1983<sup>48</sup>, le reconoce al notario autonomía para el ejercicio de su función, lo que “*implica que dentro del marco de sus atribuciones interpreta la ley de acuerdo con las reglas establecidas en el Código Civil y no depende de un superior jerárquico que le revise sus actuaciones (...)*”, la interpretación que este funcionario público haga, no limita o dirige la que le corresponde hacer al juez.

2.6.7 Aclarado lo anterior, se concluye que para efectos tributarios, **desde la fecha de fallecimiento del causante (9 de septiembre de 2010) hasta la liquidación de la sucesión (22 de octubre de 2010), la sucesión ilíquida reemplazó al causante.**

Así las cosas, por dicho lapso, las operaciones comerciales relacionadas con los bienes incluidos en la sucesión y los deberes tributarios que recaían en el causante, debían ser asumidos y cumplidos por la sucesión ilíquida a través de su representante<sup>49</sup> (art. 572 ET<sup>50</sup>), porque la norma reconoce que la muerte del titular de los bienes no impide que su patrimonio siga produciendo rentas.

2.6.8 Pero, una vez la sucesión dejó de ser ilíquida, con la escritura de adjudicación -2620 de 22 de octubre de 2010-, son los herederos o beneficiarios quienes pueden disponer de los bienes que les fueron adjudicados, desarrollar operaciones comerciales en relación con los mismos y, por ende, son los llamados a cumplir con las obligaciones de orden fiscal a que haya lugar, porque el causante y la sucesión ilíquida han desaparecido como obligados (lit. a) del art. 793 ET<sup>51</sup>).

<sup>46</sup> ECHANDÍA, Hernando. Teoría General de la Prueba Judicial. Tomo II. Sexta edición. Bogotá, 2017. Editorial Temis. P. 557.

<sup>47</sup> “COUTURE, Estudios de derecho procesal civil. ob. cit., t II, págs. 83 y 88-125 (...)”

<sup>48</sup> Por el cual se reglamentan los decretos-leyes 0960 y 2163 de 1970 y la Ley 29 de 1973.

<sup>49</sup> El 14 de septiembre de 2010 se registró ante la DIAN como representante de la sucesión ilíquida y en calidad de heredero administrador de bienes a la señora Elizabeth Osorio Londoño con fecha de inicio ejercicio representación el 13 de septiembre de 2010. Folios 391 a 394 del c.p. nro. 2.

<sup>50</sup> “d) Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente”.

<sup>51</sup> Responden con el contribuyente por el pago del tributo “[l]os herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario”.



2.6.9 En este orden de ideas y conforme con el literal a) del artículo 595 del ET<sup>52</sup>, los deberes y **periodo fiscal para la sucesión ilíquida concluyó el 22 de octubre del año 2010.**

2.6.10 Respecto de la **cancelación de la inscripción en el RUT**, la Sala pone de presente que el artículo 11 del Decreto 2788 de 2004<sup>53</sup> señala que esta procede por el fallecimiento de personas naturales “*al liquidarse la sucesión cuando a ello hubiere lugar*”, lo que guarda coherencia con lo previsto en el artículo 7 del ET, según el cual, la sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la que se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988, norma que aplica al caso concreto.

En otras palabras, con la liquidación de la sucesión del causante procede la liquidación de la inscripción en el RUT y, por ende, cesa toda obligación formal y sustancial a cargo de la persona natural –fallecida- y de la sucesión ilíquida.

Es cierto que el inciso final del **artículo 614 del ET**, vigente para la época<sup>54</sup>, señalaba que “[*m*]ientras el responsable no informe el cese de actividades, estará obligado a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas”.

Pero, no es menos cierto que desaparecida la sucesión, legalmente no es posible que siga ejerciendo una actividad comercial, incluso en el evento en el que continúe vigente su inscripción en el RUT.

En este caso a lo sumo podría predicarse- aunque es discutible- que subsistiría su obligación de declarar, aunque cabe advertir que tampoco podría hablarse de incumplimiento de esa obligación formal dado que la sucesión ya no existe

2.6.11 En todo caso, el argumento conforme con el cual, una sucesión liquidada sigue autorizada para realizar operaciones comerciales no es válido, porque parte de un error, de desconocer que los efectos de la liquidación de una sucesión es su desaparición.

2.6.12 Por lo expuesto, se coincide con el Tribunal en que con el otorgamiento de la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010, se liquidó la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, razón por la cual, en relación con este cargo no prospera el recurso.

## **2.7 El establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio. Su adjudicación en el proceso de sucesión. Reserva de inventarios**

2.7.1 En el expediente está probado que con la **escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010**, otorgada en la Notaría Segunda del Círculo de Armenia,

<sup>52</sup> “**ARTÍCULO 595. PERÍODO FISCAL CUANDO HAY LIQUIDACIÓN EN EL AÑO.** En los casos de liquidación durante el ejercicio, el año concluye en las siguientes fechas:

a. Sucesiones ilíquidas: en la fecha de ejecutoria de la sentencia que apruebe la partición o adjudicación; o en la fecha en que se extienda la escritura pública, si se optó por el procedimiento a que se refiere el Decreto Extraordinario 902 de 1.988”.

<sup>53</sup> Por el cual se reglamenta el Registro Único Tributario de que trata el artículo 555-2 del Estatuto Tributario.

<sup>54</sup> Esta previsión se derogó con el artículo 62 de la Ley 1607 de 2012, norma que dispuso que no están “obligados a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas los responsables del régimen común en los periodos en los cuales no hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto ni operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones en los términos de lo dispuesto en los artículos 484 y 486 de este Estatuto”.



Quindío, se liquidó la sociedad conyugal y se realizó el trabajo de partición y adjudicación de bienes dentro de la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez. Trámite que inició el 30 de septiembre de 2010<sup>55</sup>.

En esa oportunidad se adjudicó el establecimiento de comercio denominado Ventanilla Verde Autoservicio como **unidad económica**, avaluado en \$3.400.835.906.

2.7.2 También está probado que con la **escritura pública nro. 2818 de 13 de noviembre de 2010** se aclaró que el inventario atendió el balance general de los bienes del causante a 30 de septiembre del año 2010<sup>56</sup> y que en este se incluyó el establecimiento de comercio por partidas separadas, incluido el inventario de mercancías por \$1.226.443.063.

2.7.3 Además, consta que con la **escritura pública nro. 390 de 23 de febrero de 2011**<sup>57</sup> se *“presentó una adición a la sucesión decretada (...) mediante escritura pública número 2.620 de Octubre 22 del año 2.010”* porque en esa oportunidad se *“omitió incluir como activo de la masa hereditaria”* la suma de \$1.273.006.650,49 representada en productos bancarios<sup>58</sup>.

Es decir, se trata de una adición para incluir inventarios que no se tuvieron en cuenta en la escritura por la que se perfeccionó la liquidación de la sociedad conyugal y partición de la herencia.

2.7.4 Finalmente, está probado que con la **escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013**<sup>59</sup>, se aclaró la nro. 2818 de 2010, porque en esa oportunidad se incurrió en error al discriminar la conformación del establecimiento de comercio, en concreto, la subpartida relacionada con el inventario de mercancías, porque en realidad corresponde a **“OTROS ACTIVOS”**.

Por lo anterior, en este último instrumento consta que la partida del inventario de bienes correspondiente al establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio está conformada por las siguientes subpartidas: (i) otros activos por \$1.226.443.063, (ii) cuentas por cobrar por \$348.754.256 y (iii) maquinaria, equipos de oficina, equipos de comunicación y comunicación por \$1.825.638.587.

2.7.5 Como se observa, está probado que en la escritura inicial se adjudicó el establecimiento de comercio como **unidad económica**, lo que incluye sus inventarios, porque conforme con el artículo 515 del Código de Comercio (en adelante, C. de Co), se entiende por establecimiento de comercio el *“conjunto de bienes organizados por el empresario para realizar los fines de la empresa”*.

Y salvo estipulación en contrario, se comprende que forman parte de un establecimiento de comercio, entre otros, *“[l]as mercancías en almacén o en proceso de elaboración, los créditos y los demás valores similares”* (art. 516-3 *lb.*), es decir, los activos mismos de la empresa, representados en mercancía, materia primas, acreencias, etc.

---

<sup>55</sup> En esta escritura consta que el causante falleció el 9 de septiembre de 2010. Folios 1450 a 1475 del c.p. nro. 5.

<sup>56</sup> Folio 1785 del c.p. nro. 5.

<sup>57</sup> Folios 422 a 424 del c.p. nro. 2..

<sup>58</sup> De esta suma, a la cónyuge sobreviviente se le adjudicó \$636.503.325.24 y a cada uno de los cinco herederos del causante la suma de \$127.300.665.

<sup>59</sup> Folios 855 a 857 del c.p. nro. 3.



Lo anterior, en concordancia con el artículo 525 del citado ordenamiento, que señala que “[l]a enajenación de un establecimiento de comercio, a cualquier título, se presume hecha en bloque o como unidad económica, sin necesidad de especificar detalladamente los elementos que lo integran”.

2.7.6 Refuerza lo anterior, que en este caso se está ante la adjudicación del establecimiento de comercio en el trámite de sucesión por causa de muerte, razón por la cual, se parte del hecho que la partición o adjudicación de la herencia comprende en su totalidad el patrimonio del causante.

2.7.7 Además, la afirmación, conforme con la cual, los herederos acordaron “reservar el inventario” para darle continuidad al negocio no consta en la escritura pública con la que se liquidó la sucesión, tampoco en sus aclaraciones y correcciones.

Y aunque es cierto que con la escritura pública nro. 350 de 21 de febrero de 2013 se aclaró que la suma de \$1.226.443.063 corresponde a otros activos, es decir, que no está relacionada con inventarios, para la Sala, esta aclaración no resulta suficiente para que se desvirtúe la presunción de que la adjudicación del establecimiento de comercio se hizo en bloque, como unidad económica.

2.7.8 La Sala resalta que esta operación se debe analizar en el marco de una sucesión por muerte, en la que se repite, la regla es la adjudicación total del patrimonio del causante o por lo menos de aquel que se tenga conocimiento hasta la escritura de adjudicación, con la salvedad de que se podrán realizar adiciones al inventario conforme con lo previsto en numeral 8 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988, modificado por el artículo 4 del Decreto 1729 de 1989.

2.7.9 Por lo expuesto, se concluye que la adjudicación del citado establecimiento de comercio incluyó su inventario, el que conforme con el Libro Mayor y Balances de Ventanilla Verde Autoservicio a septiembre de 2010, que fue tenido en cuenta para la elaboración del inventario en el trámite de sucesión, ascendía a \$6.200.704.257.88<sup>60</sup>, razón por la cual, no prospera el recurso.

## **2.8 La operación de compraventa de inventarios del establecimiento de comercio Ventanilla Verde Autoservicio. La buena fe**

2.8.1 Partiendo del hecho que con la escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010 se adjudicó el establecimiento de comercio Ventanilla Verde como unidad económica, lo que incluyó sus inventarios, y se liquidó la sucesión del causante Jorge Iván Londoño Álvarez, se concluye que con posterioridad a esa fecha la sucesión ilíquida no existía, tampoco poseía inventarios para comercializar.

2.8.2 En estos términos, no es posible tener en cuenta la compraventa soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010, porque se realizó con una sucesión ilíquida inexistente<sup>61</sup>.

---

<sup>60</sup> Folio 343 del c.p. nro. 2.

<sup>61</sup> La DIAN consideró que la declaración del impuesto sobre las ventas del sexto bimestre del año 2010, presentada el 17 de enero de 2011 a nombre del contribuyente fallecido Jorge Iván Londoño Álvarez no produjo efectos porque se presentó con posterioridad a la liquidación de la sucesión (escritura pública nro. 2620 de 22 de octubre de 2010), en la que se adjudicó el establecimiento de comercio como unidad económica. En consecuencia, mediante el auto nro. 012382013000001 de 16 de enero de 2013, se dejó sin efecto dicha declaración. Decisión que se confirmó con las resoluciones nros. 900001 de 19 de marzo de 2013 (reposición) y 900001 de 22 de marzo de 2013 (apelación). Folios 426 a 459 del c.p. nro. 2.



2.8.3 Por ende, tampoco se pueden tener como prueba los registros contables realizados por la parte actora con fundamento en dicho soporte, lo que releva a la Sala del estudio de los cargos relacionados con el registro de esos inventarios y su tratamiento fiscal.

2.8.4 Finalmente, se advierte que en este caso no es posible que la parte actora pretenda amparar su actuación con fundamento en el principio de buena fe, porque *“su aplicación es restrictiva, en tanto no puede servir de excusa para evadir la responsabilidad por la vulneración de la ley”*<sup>62</sup>. Tampoco para limitar la potestad de fiscalización que ejerce la administración tributaria.

2.8.5 Por lo expuesto, no prospera el recurso.

## **2.9 Rechazo de costos y pasivos**

2.9.1 En este caso está probado que la operación de compraventa de inventarios soportada con la factura nro. 00027639 de 31 de diciembre de 2010 se realizó con una sucesión inexistente.

2.9.2 Luego, procede la aplicación del artículo 791 del ET, conforme con el cual, la administración está facultada para desconocer los *“costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes”*.

2.9.3 Es cierto que esta misma norma señala que este error –transacción con personas fallecidas- se podrá subsanar si el contribuyente o responsable prueba que *“la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión”*.

2.9.4 Pero, como se expuso con anterioridad, en el caso concreto, esto es imposible, porque para la fecha en la que se realizó la transacción -31 de diciembre de 2010- la sucesión se encontraba liquidada, es decir, no existía.

2.9.5 Conforme con lo anterior, es oportuno mencionar que contrario a lo razonado por la parte actora, el artículo 791 del ET se debe interpretar en armonía con el artículo 7 del mismo ordenamiento y, por ende, se concluye que esta norma se refiere a la sucesión ilíquida, porque una vez se liquida, desaparece, lo que imposibilita que se subsane el error.

2.9.6 En consecuencia, no prospera el recurso y, por ende, procede el rechazo de costos y pasivos en discusión.

## **2.10 Sanción por inexactitud**

2.10.1 Lo primero que advierte la Sala es que la parte actora incurrió en el hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, porque en la declaración de renta del año 2010 incluyó costos y pasivos inexistentes, en la medida en que están asociados con una sucesión que para la época en la que se realizó la operación se encontraba liquidada, lo que derivó en un menor impuesto a cargo.

---

<sup>62</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia de 26 de febrero de 2015. Proceso 11001-03-15-000-2014-01114-01 (AC). C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



2.10.2 En relación con la diferencia de criterio a la que se refiere la parte actora, la Sala ha dicho que *“la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”*<sup>63</sup>.

2.10.3 En el caso concreto, los argumentos expuestos por la parte actora para sustentar su actuación, además de desconocer el ordenamiento legal, tanto en materia tributaria como notarial, como quedó expuesto en esta providencia, carecen de un fundamento sólido y razonable, lo que impide que se predique la diferencia de criterios como causal de exoneración de la sanción por inexactitud.

2.10.4 Por lo anterior, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos se encuentra ajustada a derecho y se debe mantener, teniendo en cuenta lo resuelto en esta sentencia.

2.10.5 Se pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016<sup>64</sup>, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”*.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

Por esta razón, se dará aplicación al principio de favorabilidad y se fijará el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados<sup>65</sup>.

2.10.6 En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud, en los términos señalados.

### **3. Costas**

Como la condena en costas en primera instancia no fue objeto del recurso de apelación, se confirmará el numeral segundo de la sentencia apelada.

En esta instancia no se condena en costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

### **4. Conclusión**

---

<sup>63</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Proceso 25000-23-27-000-2009-00220-01(19288). Sentencia de 6 de agosto de 2014. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>64</sup> Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

<sup>65</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Procesos 15001-23-33-000-2013-00685-01 (21089) y 76001-23-31-000-2010-01447-01 (20951). Sentencias de 20 de febrero de 2017 y de 29 de junio de 2017. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.





Conforme con lo anterior, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, siendo del caso practicarse nueva liquidación de la sanción por inexactitud y, por ende, del saldo total a pagar por concepto del impuesto sobre la renta del año 2010, así:

Conceptos	Liquidación Privada	Liquidación Oficial de Revisión	Liquidación Consejo de Estado
Total patrimonio Bruto	\$ 13.782.645.000	\$ 13.782.645.000	\$ 13.782.645.000
Pasivos	\$ 10.056.181.000	\$ 4.039.413.000	\$ 4.039.413.000
Total patrimonio Liquidado	\$ 3.726.464.000	\$ 9.743.232.000	\$ 9.743.232.000
Ingresos Brutos Operacionales	\$ 8.848.653.000	\$ 8.848.653.000	\$ 8.848.653.000
Ingresos brutos no operacionales	\$ 79.009.000	\$ 79.009.000	\$ 79.009.000
Total ingresos brutos	\$ 8.927.662.000	\$ 8.927.662.000	\$ 8.927.662.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	\$ 26.622.000	\$ 26.622.000	\$ 26.622.000
Total ingresos netos	\$ 8.901.040.000	\$ 8.901.040.000	\$ 8.901.040.000
Costo de Venta	\$ 7.898.811.000	\$ 1.242.639.000	\$ 1.242.639.000
Total Costos	\$ 7.898.811.000	\$ 1.242.639.000	\$ 1.242.639.000
Gastos Operacionales de administración	\$ 499.825.000	\$ 499.825.000	\$ 499.825.000
Gastos operacionales de ventas	\$ 8.495.000	\$ 8.495.000	\$ 8.495.000
Otras deducciones	\$ 66.839.000	\$ 66.839.000	\$ 66.839.000
Total deducciones	\$ 575.159.000	\$ 575.159.000	\$ 575.159.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 427.070.000	\$ 7.083.242.000	\$ 7.083.242.000
Renta líquida	\$ 427.070.000	\$ 7.083.242.000	\$ 7.083.242.000
Renta presuntiva	\$ 102.025.000	\$ 102.025.000	\$ 102.025.000
Renta líquida gravable	\$ 427.070.000	\$ 7.083.242.000	\$ 7.083.242.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 140.933.000	\$ 2.337.470.000	\$ 2.337.470.000
Impuesto neto de renta	\$ 140.933.000	\$ 2.337.470.000	\$ 2.337.470.000
Total impuesto a cargo	\$ 140.933.000	\$ 2.337.470.000	\$ 2.337.470.000
Otros conceptos de retención	\$ 29.302.000	\$ 29.302.000	\$ 29.302.000
Total retenciones año gravable	\$ 29.302.000	\$ 29.302.000	\$ 29.302.000
Anticipo por año gravable siguiente	\$ 5.931.000	\$ 5.931.000	\$ 5.931.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 117.562.000	\$ 2.314.099.000	\$ 2.314.099.000
Sanciones	\$ 0	\$ 3.551.853.000	\$ 2.196.537.000
Total saldo a pagar	\$ 117.562.000	\$ 5.865.952.000	\$ 4.510.636.000

CÁLCULO DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Saldo a pagar declarado antes de sanciones	\$ 117.562.000	
Saldo a pagar C. de E. antes de sanciones	\$ 2.314.099.000	
Base sanción por inexactitud		\$ 2.196.537.000
Tarifa de sanción por inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		\$ 2.196.537.000

En mérito de lo expuesto, la **Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

**FALLA**



1. Revocar la sentencia de 2 de marzo de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Quindío. En su lugar:

Declarar la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión nro. 012412014000011 de 7 de abril de 2014, por la que la UAE – DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010, presentada por sociedad Ventanilla Verde Autoservicio S.A.S., y de la resolución nro. 003619 de 4 de mayo de 2015, que la confirmó con ocasión del recurso de reconsideración.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que el impuesto sobre la renta por la vigencia fiscal de 2010, a cargo de la sociedad demandante, corresponde a la liquidación practicada por esta Corporación, en los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. Confirmar el numeral segundo de la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. Reconocer personería al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido en el folio 1937 del expediente.
5. En firme esta decisión, devolver el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**      **STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**  
Presidente de la Sección

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**