

DOCUMENTO ELECTRONICO – Concepto. Valor probatorio / MENSAJE DE DATOS – Es un documento y su valoración se hace desde la sana crítica. Confiabilidad

La sala reitera que a partir de la expedición del decreto ley 2150 de 1995 y la habilitación de los sistemas de transmisión electrónica de datos en las entidades públicas, se implementó la utilización del “documento electrónico” para que los usuarios envíen o reciban la información requerida en sus actuaciones frente a la administración. se considera documento electrónico el que “está contenido en soporte diverso al papel, lo que no significa que por esa razón no sea capaz de representar una idea o pensamiento. por ello lo han definido como cualquier representación en forma electrónica de hechos jurídicamente relevantes, susceptible de ser asimilado en forma humanamente comprensible. el documento electrónico es un método de expresión que requiere de un instrumento de creación, conservación, cancelación y transmisión; tal instrumento está constituido por un aparato electrónico. de esta forma la disciplina de dicho documento no puede prescindir del computador que lo crea, lo conserva y lo cancela, y la red de terminales de computador que permiten su transmisión.” con el ánimo de atribuirle a los documentos electrónicos, la misma validez probatoria que a los documentos le otorga el c.p.c. se expidió la ley 527 de 1999, que definió el mensaje de datos como “aquella información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieron ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (edi), internet, el correo electrónico, o el telegrama, el télex o el telefax”. Esta norma se fundamentó en el criterio de la “equivalencia funcional”, en virtud del cual, en el campo jurídico, se adoptan nuevos medios tecnológicos de creación y transmisión de la información, con sus ventajas de rapidez y economía, en la medida en que ellos cumplan las mismas funciones y permitan alcanzar los mismos objetivos que se realizan y se logran con los medios tradicionales. Por consiguiente, la información que se transmite a través de mensajes de datos no difiere de la que puede contener un documento físico, toda vez que, al igual que este último, su contenido representa de forma inteligible y comprensible para el ser humano hechos jurídicamente relevantes. Ahora bien, los artículos 5º, 10º y 11 de la ley 527 de 1999 establecieron que no se puede negar “efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos”, razón por la cual, se deben valorar como documentos Estipuló que para la valoración de la fuerza probatoria de los mensajes de datos se debe tener en cuenta las reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de las pruebas. Por consiguiente, dijo la norma, que “habrán de tenerse en cuenta: la confiabilidad en la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado el mensaje, la confiabilidad en la forma en que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciado y cualquier otro factor pertinente.” En consecuencia, los mensajes de datos deben apreciarse como documentos de contenido electrónico cuyo valor probatorio surge a partir de las reglas de la sana crítica y de los demás criterios legales de apreciación probatoria, sin perder de vista que para efectos de confiabilidad, deben tenerse en cuenta, además, tres aspectos: i) la forma como se generó; ii) la forma como se ha conservado y, iii) la forma como se identifique el iniciador.

FUENTE FORMAL: LEY 527 DE 1999 – ARTICULO 5 / LEY 527 DE 1999 – ARTICULO 10 / LEY 527 DE 1999 – ARTICULO 11

LIQUIDACIONES PRIVADAS – Son títulos ejecutivos / CORRECCION A LA LIQUIDACION PRIVADA – Es título ejecutivo / DECLARACION ELECTRONICA – Puede presentarse siempre y cuando exista autorización de la entidad /

MENSAJE DE DATOS – Debe probar su inexistencia para configurar la falta de título ejecutivo / DECLARACION PRIVADA ELECTRONICA – Su impresión se reputa título ejecutivo

El artículo 828 del Estatuto Tributario enuncia los documentos que prestan mérito ejecutivo dentro de un proceso fiscal de cobro coactivo, entre los que se encuentran las liquidaciones privadas o las correcciones a las mismas. Así mismo, los artículos 578 y 579-2 del mismo estatuto establecen la posibilidad de que los contribuyentes o responsables puedan presentar las declaraciones tributarias mediante los formularios que la Administración de Impuestos establezca previamente para el efecto o, a través de medios electrónicos, previa autorización de la misma entidad. El artículo 579-2 fue reglamentado por el Decreto 408 del 14 de marzo de 2001, en el que se precisaron aspectos relacionados con la presentación de las declaraciones, el procedimiento de asignación de firmas electrónicas y claves, así como los efectos jurídicos de los documentos electrónicos. En su articulado se establece que las declaraciones tributarias, así como el pago de los impuestos y retenciones en la fuente presentadas electrónicamente, debía hacerse a través del “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”, y que, para todos los efectos jurídicos, los documentos electrónicos que se presenten por este medio remplazan los documentos físicos en papel. Conforme con las normas citadas, la Sala concluye que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o responsables, bien sea en medio físico a través de los formatos destinados para el caso o, a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico, para todos los efectos jurídicos y probatorios tienen la misma validez, como documento. Tratándose de los formatos físicos, la prueba de su existencia no representa ningún inconveniente en la medida en que se aporta al proceso el documento material. No ocurre lo mismo con el formato electrónico por cuanto, precisamente por su inmaterialidad, no existe la posibilidad de aportar el título original al proceso. Sin embargo, conforme se advirtió, esa circunstancia no le resta efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información que consta en el mensaje de datos. Por consiguiente, si se quiere demostrar la inexistencia del documento electrónico como tal, quien así lo alega deberá demostrar la inexistencia del mensaje de datos o la adulteración del mismo. Las impresiones de tales documentos electrónicos, en tanto no se pruebe lo contrario, se reputan auténticas y son prueba de la representación material de las declaraciones tributarias electrónicas transmitidas a través del sistema informático de la DIAN y, por lo tanto, son idóneas y conducentes para inferir la existencia de los títulos ejecutivos. Si bien es cierto que para iniciar procesos de ejecución se debe contar con el original o una copia especialmente habilitada del título ejecutivo, en el caso de las liquidaciones privadas electrónicas, el título ejecutivo original está conformado por la información que reposa en la base de datos del sistema a través del cual se envió la información. En consecuencia, por el hecho de que las declaraciones estén representadas en forma de mensaje de datos, no dejan de tener efecto jurídico, validez o fuerza obligatoria, conforme lo dispone el artículo 5 de la Ley 527 de 1999.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 828 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 578 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 579-2 / LEY 527 DE 1999 – ARTICULO 5

FALTA DE COMPETENCIA – Se refiere al título ejecutivo no al mandamiento de pago / COBRO COACTIVO – Es competente para adelantarlos quienes tengan expresa delegación de dicha función

Sobre el particular la Sala precisa que la excepción alegada es improcedente, pues la falta de competencia a que alude el numeral 7 del artículo 831 del E.T. se predica del título ejecutivo, más no del mandamiento de pago. No obstante lo anterior, la Sala precisa que de conformidad con el artículo 824 del Estatuto Tributario, tienen competencia para exigir el cobro coactivo, el Subdirector de Cobranzas, los Administradores de Impuestos y los Jefes de las Dependencias de Cobranzas. También son competentes para exigir el cobro coactivo de las deudas fiscales, los funcionarios de cobranzas y recaudación que tengan expresa delegación de dichas funciones.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 831 NUMERAL 7 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 824

EXCEPCIONES EN COBRO COACTIVO – Son hechos ocurridos con anterioridad / PAGO DESPUES DEL MANDAMIENTO DE PAGO – El contribuyente debe acreditar ante la Administración el pago para dar por terminado el proceso de cobro coactivo

Si bien la demandante alegó en vía administrativa y gubernativa que tenía un saldo a su favor y que su reconocimiento se iba a debatir ante la jurisdicción, se encuentra probado en el proceso que, a pesar de que la DIAN no hizo alusión a ese punto en la resolución que resolvió el recurso de reposición contra la Resolución que resolvió las excepciones contra el mandamiento de pago, la actora no alegó esa circunstancia en la demanda. Por lo tanto, no era objeto de la litis. El hecho de que la actora haya alegado la extinción de la obligación en los alegatos de conclusión en primera instancia, tampoco justifica que el a quo haya abordado ese tema y que haya decretado de oficio las pruebas para mejor proveer sobre la excepción de pago. Además, las pruebas que, según el a quo, acreditan el pago, refieren a hechos ocurridos con posterioridad a expedición de los actos administrativos demandados. En ese contexto, el Tribunal no tuvo en cuenta que la excepción de pago efectivo, prevista en el numeral 1 del artículo 831 del E.T. se configura cuando la deuda fiscal ha sido pagada de manera previa a la expedición del mandamiento de pago. La Sala reitera que las excepciones son hechos que han ocurrido con anterioridad al mandamiento de pago y están dirigidas a desvirtuar la exigibilidad de la obligación, bien porque no existe título ejecutivo, o no está ejecutoriado, o la Administración era incompetente para proferirlo, o ya se pagó o existe un acuerdo para el pago, o porque la obligación se encuentra sub iudice ante la jurisdicción de lo contencioso. Por el contrario, cuando el contribuyente paga la deuda fiscal con posterioridad al mandamiento de pago, como la demanda ante la jurisdicción de los actos que resolvieron las excepciones no impide que el proceso continúe, por lo menos hasta el remate, lo pertinente es que el contribuyente acredite ante la Administración el pago para que ésta haga la correspondiente verificación y termine el proceso de cobro respecto de las obligaciones pagadas y, si es del caso, continúe con las insolutas. Pero no es pertinente que, en vía judicial, se alegue esa circunstancia, por fuera de la demanda y que, por esa misma circunstancia, se declare la nulidad de actos administrativos por hechos que no afectan su validez, sino, su ejecutoria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 831 NUMERAL 1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01271-01(17155)

Actor: GOMEZ CAJIAO Y ASOCIADOS U.A.E.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida el 21 de febrero de 2008, que en la parte resolutive dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE INHIBIDO para anular el Mandamiento de Pago No. 302- 0071 de 5 de diciembre de 2003.

SEGUNDO: DECLÁRASE no probada la excepción de FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO propuesta por la parte demandante contra el Mandamiento de Pago No. 302- 0071 de 5 de diciembre de 2003.

TERCERO: DECLÁRASE como probada la excepción de **PAGO** por parte de la sociedad GÓMEZ Y CAJIAO ASOCIADOS S.A., respecto de las siguientes obligaciones: Sanción del Impuesto de Renta del año gravable 1997; bimestres 3°, 4° y 5° del Impuesto de Ventas del año gravable 2003 y períodos 2°, 3°, 5°, 6°, 8°, 9° y 10° del Impuesto de Retención en la Fuente del año gravable 2003.

CUARTO: ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones Nos. 0009 de 26 de febrero de 2004, por medio de la cual la Administración le resolvió a la accionante el recurso de reposición y la 312-003 de 27 de enero de 2004, mediante la cual se resolvieron las excepciones propuestas por la sociedad contra el Mandamiento de Pago No. 302-0071 de 5 de diciembre de 2003, sólo respecto de las siguientes obligaciones: Sanción del Impuesto de Renta del año gravable 1997; bimestres 3°, 4° y 5° del Impuesto de Ventas del año gravable 2003 y períodos 2°, 3°, 5°, 6°, 8°, 9° y 10° del Impuesto de Retención en la Fuente del año gravable 2003.

QUINTO: A título de restablecimiento del derecho **ORDÉNASE** a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales, no cobrar a la Sociedad GÓMEZ Y CAJIAO ASOCIADOS S.A., las obligaciones que a continuación se relacionan: Sanción del Impuesto de Renta del año gravable 2003 y períodos 2°, 3°, 5°, 6°, 8°, 9° y 10° del Impuesto de Retención en la Fuente del año gravable 2003, y **CONTINÚASE** el proceso de cobro de cobro (sic) coactivo respecto del segundo (2°) período del Impuesto de Ventas del año gravable 2003.
(...)”.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La Sociedad Gómez Cajiao y Asociados S.A. solicitó la nulidad de la resolución 00009 del 26 de febrero de 2004, proferida por el Grupo Interno de Trabajo de Cobranzas de la División de Recaudación, mediante la que se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la resolución que resolvió las excepciones del mandamiento de pago No. 302-0071.

También suplicó la nulidad de la Resolución 312-0003 del 27 de enero de 2004, mediante la que se declaró como no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago 302-071 y, además, que se declare la nulidad del mandamiento de pago No. 302-071 del 5 de diciembre de 2003.

Por último, pidió el restablecimiento de los derechos de la Sociedad Gómez Cajiao y Asociados S.A. y que se condenara en costos, costas y agencias en derecho a la parte demandada.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: artículos 824, 828 y numeral 7 del artículo 831.

El concepto de violación lo fundamentó de la siguiente manera¹:

Excepción de Falta de Título Ejecutivo.

Adujo la demandante que en el expediente no reposa documento alguno que preste mérito ejecutivo en los términos del artículo 828 del E.T.

Dijo que el mandamiento de pago No. 302-071 del 5 de diciembre de 2003, librado por la Administración, se soporta en un estado de cuenta, que en nada se asimila a un título ejecutivo que tenga suficiente fuerza ejecutoria.

Sostuvo que en el expediente no obran originales de liquidaciones privadas, ni liquidaciones oficiales debidamente ejecutoriadas, ni actos de la Administración de Impuestos en los que se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional, ni garantías o cauciones prestadas a favor de la Nación para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, ni mucho menos, una sentencia que preste mérito ejecutivo; por lo tanto, el título ejecutivo de que trata el artículo 828 del E.T. no existe.

En cuanto al estado de cuenta que sirvió de fundamento para que la Administración de Impuestos librara el mandamiento de pago, adujo que no reúne los requisitos establecidos en el párrafo único del artículo 828 del E.T., pues no es una certificación otorgada por el Administrador de Impuestos o, en su defecto, por un delegado, tal como lo exige la legislación tributaria.

¹ Fls. 2 a 6.

Manifestó que el título ejecutivo constituye la materialización del derecho allí incorporado y que, por eso, debe obrar en el proceso. Que no es dable presumir que el contribuyente ya conoce la existencia de la obligación.

Sostuvo que el artículo 11 del Decreto 408 del 14 de marzo de 2001 no modificó el artículo 828 del E. T., pues si bien estableció que los documentos electrónicos presentados a través del sistema de declaración, reemplazarán a los documentos físicos, no estableció que éstos podían sustituir a los consagrados en el 828 del E.T. Que, además, en el evento en que las declaraciones electrónicas sean consideradas títulos ejecutivos, en el proceso deberá constar la certificación del Administrador sobre la deuda, situación que en el caso no ocurrió.

Excepción de incompetencia del funcionario que profirió el mandamiento de pago.

El actor dijo que el artículo 824 del E.T. establece la competencia para exigir el cobro coactivo de las deudas. Que a la funcionaria que expidió el mandamiento de pago cuestionado no le fue delegada esa función de manera expresa, lo que conlleva a la nulidad de los actos demandados.

Que no es correcta la afirmación de la Administración al señalar que la funcionaria se encontraba revestida para proferir ese tipo de actos con fundamento en la Resolución 157 del 30 de abril de 2003, de la que presume la competencia.

Por último, dijo que era indispensable que el funcionario que suscribe el mandamiento de pago sea competente para ello y, además, exprese la calidad bajo la que actúa, de tal forma que, en el mismo mandamiento, el contribuyente pueda establecer si está actuando directamente el competente o el delegado y, si se actuare en ésta última modalidad, dijo que se debería adjuntar la resolución que delega la función.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

En relación con la falta de título ejecutivo alegado por la demandante manifestó que de conformidad con los artículos 2, 5, 10, 12 y 15 de la Ley 527 de 1999² y del artículo 11 del Decreto 408 del 14 de marzo de 2001, sí existe el título ejecutivo que permite el cobro de las obligaciones de la Sociedad Gómez Cajiao y Asociados S.A., toda vez que esa sociedad presentó en forma electrónica las declaraciones tributarias objeto de cobro.

Sostuvo que las declaraciones tributarias presentadas en forma electrónica gozan de plena validez y fuerza probatoria y reemplazan los documentos físicos. Que, por lo tanto, las declaraciones privadas electrónicas constituyen título ejecutivo y deben cobrarse mediante el proceso administrativo de cobro coactivo establecido en el Estatuto Tributario.

² "Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y unos de los mensajes de datos, el comercio electrónico y de las firmas digitales, y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones".

Indicó que discrepa de la apreciación de la actora referente a la inexistencia del título ejecutivo. Dijo que las obligaciones objeto de cobro se encuentran contenidas en las declaraciones que, en forma electrónica, presentó la sociedad deudora y no en actos administrativos. Que, por lo tanto, los títulos son idóneos y sustentan en debida forma el proceso de cobro coactivo.

En relación con la falta de competencia del funcionario que expidió el mandamiento de pago, adujo que quien suscribió el mandamiento de pago lo hizo en razón a la competencia otorgada mediante resolución de Delegación, proferida por el Administrador Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes, con base en las facultades legales establecidas en el Decreto 1071 de 1999, en los artículos 33, 40 y 31 del Decreto 1265 de 1999 y en el artículo 824 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que la Resolución 0157 del 30 de abril de 2003, por la que se delegaron las funciones a la funcionaria Luz Stella Rojas Melo, la facultó para desarrollar y llevar hasta la culminación los procesos administrativos de cobro coactivo de los impuestos, gravámenes, anticipos, retenciones, sanciones, multas, intereses y actualización de las obligaciones tributarias pendientes de pago de competencia de la DIAN, entre otras.

Que cuando la resolución faculta al funcionario para desarrollar y llevar hasta la culminación los procesos administrativos de cobro coactivo, es lógico que el delegado deba iniciar la actuación con la expedición del mandamiento de pago a nombre del deudor y, consecuentemente, agotar las demás etapas en que se desarrolla el proceso.

Indicó que no es necesario que la resolución de delegación de funciones No. 0157 del 30 de abril de 2003 obre dentro de la actuación administrativa para que se predique su existencia ni tampoco puede considerarse que se configuró la falta de competencia del funcionario.

Por último, solicitó que se negara la condena en costas solicitada por la demandante, pues dicha solicitud es improcedente de conformidad con lo dispuesto en el numeral 1 del artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, en concordancia con el artículo 171 del mismo Código.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en sentencia del 21 de febrero de 2008, se declaró inhibido para anular el mandamiento de pago No. 302 – 071 del 5 de diciembre de 2003; declaró no probada la excepción de falta de título ejecutivo, alegada por la sociedad demandante.

Asimismo, el Tribunal declaró, de oficio, la excepción de pago, respecto de las siguientes obligaciones: Sanción del impuesto de renta del año gravable 1997; bimestres 3, 4 y 5 del impuesto de ventas del año gravable 2003 y períodos 2,3,5,6,8,9 y 10 de retención en la fuente del año gravable 2003.

Anuló parcialmente las resoluciones No. 0009 del 26 de febrero de 2004, por medio de la que se resolvió el recurso de reposición interpuesto por la accionante y la resolución No. 312-003 del 27 de enero de 2004, mediante la que se resolvieron las excepciones propuestas por la sociedad contra el mandamiento de pago No. 302 - 071 del 5 de diciembre de 2003, respecto de las siguientes obligaciones: sanción del impuesto de renta año gravable 1997, bimestres 3, 4 y 5

del impuesto de ventas del año gravable 2003 y períodos 2,3,5,6,8,9 y 10 de retención en la fuente del año gravable 2003.

A título de restablecimiento del derecho, ordenó a la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales no cobrar a la sociedad Gómez Cajiao y Asociados S.A. las obligaciones atrás mencionadas, pero ordenó continuar con el proceso de cobro respecto del segundo período del impuesto de ventas del año gravable 2003.

El Tribunal fundamentó la decisión en las siguientes consideraciones:

Respecto de la excepción de falta de título ejecutivo, el Tribunal a quo analizó los artículos 578, 579 y 579-2 del E.T. y precisó que de la interpretación armónica de estas normas se colige que el Gobierno Nacional puede autorizar la presentación de las declaraciones a través de medios electrónicos. Luego, citó el artículo 488 del C.P.C., analizó las condiciones que debe tener un documento para considerarse título ejecutivo y recalzó en que además de ser claro, expreso y actualmente exigible, se debe tener certeza de la persona que lo suscribió para que constituya plena prueba contra el deudor.

En ese contexto, concluyó que las declaraciones privadas y la certificación expedida por el Administrador de Impuestos, son títulos ejecutivos, al tenor del artículo 828 del E.T.

Luego, analizó el mandamiento de pago y precisó que las obligaciones a que hace referencia ese mandamiento provienen de declaraciones privadas y que reposan en el expediente, salvo la del tercer bimestre del año gravable 2003 del impuesto sobre las ventas. Sobre esta obligación, dijo que por no reposar la declaración en el expediente, lo propio era declarar la excepción de falta de título ejecutivo, pero que como obraba confesión de la actora en el sentido de que esa obligación la pagó mediante títulos de depósito judicial, decidió analizar, de oficio, la excepción de pago.

Para analizar la excepción de pago, el Tribunal tuvo en cuenta el oficio del 19 de diciembre de 2007³ que, a instancia del a quo, presentó la actora y en el que, según dijo, le manifestó que ya había cancelado la deuda referida en el mandamiento de pago 000302-0071 del 5 de diciembre de 2003 mediante títulos de depósito judicial.

También tuvo en cuenta la certificación que obra en el folio 141 del expediente proferida por la División de Cobranzas de la Administración de Grandes Contribuyentes, en la que se certifica que la demandante canceló en su totalidad la sanción del impuesto de renta correspondiente al año 1997. Así mismo, el auto No. 705-004 del 2 de junio de 2004 proferido por la División de Cobranzas de Grandes Contribuyentes, mediante el que la Administración ordenó el fraccionamiento de cierto título judicial y la aplicación de dichos títulos a ciertas obligaciones tributarias, por autorización de la actora.

Con fundamento en las pruebas referidas, la Sala encontró que la actora ya había finiquitado la deuda, salvo la correspondiente al 2º bimestre de 2003, razón por la que ordenó continuar con el proceso de cobro coactivo, respecto de esa obligación, únicamente.

En relación con la excepción de falta de competencia del funcionario que profirió el mandamiento de pago, consideró que no se probó la extralimitación

³ Fl. 169 y 170.

en el ejercicio de las funciones previstas en el artículo 824 del E.T. Que, además, en el mandamiento de pago se encuentran citadas las normas que otorgaron la competencia a la funcionaria que lo suscribió y que no es necesario que se anexe copia íntegra de esa resolución al mandamiento, para acreditar la competencia.

APELACIÓN

Las partes interpusieron recurso de apelación⁴ contra el anterior fallo.

La apoderada de la DIAN adujo que el objeto de la litis se centró en (i) la falta de título ejecutivo y (ii) en la incompetencia del funcionario que profirió la orden de pago.

Que no resultaba de recibo que una vez agotada toda la instancia en debida forma, respecto de los dos puntos objeto de controversia, y a favor de la DIAN, el Tribunal haya analizado la excepción de pago.

Que la DIAN no se enteró, en ninguna instancia, del oficio del 19 de diciembre de 2007, citado en la providencia apelada en el folio 21, pero que la cita efectuada sobre el mismo da cuenta de que se trata de la cancelación de las obligaciones tributarias contenidas en el mandamiento de pago, aparentemente en títulos de depósito judicial.

Que de todas maneras, no se podía tomar como prueba de pago el auto No. 704-016 del 30 de junio de 2004, proferido por la División de Cobranzas, auto que da cuenta del fraccionamiento de los títulos de depósito judicial y de la aplicación a ciertas obligaciones tributarias, porque ese auto no hizo referencia al pago de las obligaciones objeto de cobro.

Que, en consecuencia, no puede declararse probada la excepción de pago como efectivamente lo hace la sentencia objeto de este recurso.

Ahora bien, habida cuenta de que en la sentencia, el Tribunal hizo alusión a "*títulos de depósito judicial (TIDIS)*", la apoderada de la DIAN aclaró que una cosa era el pago con títulos de depósito judicial y otra diferente los pagos efectuados con TIDIS. Explicó que los TIDIS están definidos por el legislador como títulos valores de contenido crediticio autorizados por la ley como mecanismo para la devolución de saldos originados en el pago de impuestos.

Que los TIDIS sólo podían ser utilizados por el titular para el pago de impuestos o derechos administrados por la DIAN dentro del año siguiente a la fecha de su expedición, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 806 y 862 del E.T. y el artículo 9 de la Ley 84 de 1988.

Que, por su parte, los títulos de depósito judicial tienen una naturaleza jurídica diferente pues se constituyen en virtud de la medida cautelar de embargo decretada sobre dineros que el deudor posea en cualquiera de las entidades financieras del país, sin que, entre otras especificaciones, tengan la vigencia de un año como los TIDIS.

Por otra parte, puso de presente que la sociedad demandante tenía pendiente un saldo a favor por la suma de \$239'950.000, originado en la declaración de renta presentada por el año gravable 2001; que ese saldo lo había

⁴ Fls. 219-228.

solicitado a la Administración Tributaria para compensar las obligaciones tributarias referidas en el mandamiento de pago 302-071 del 5 de diciembre de 2003, pero que dicha solicitud fue negada. Que, posteriormente, los actos que rechazaron la compensación fueron demandados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo y que el pleito se encontraba pendiente por resolver, en segunda instancia.

La sociedad demandante, por su parte, también apeló la sentencia del Tribunal. Insistió en los argumentos expuestos en el escrito de la demanda y reiteró que las declaraciones privadas sólo serán título ejecutivo, en la medida en que obre certificación del Administrador de Impuestos o su delegado, sobre la existencia y valor de las liquidaciones privadas u oficiales.

Dijo que de conformidad con la sentencia del Tribunal, era claro que no existía título ejecutivo que soportara el cobro del impuesto a las ventas correspondiente al tercer bimestre del año gravable 2003, razón por la que no debió ordenar la continuación del proceso de cobro coactivo respecto de esa obligación, si no decretar la excepción de falta de título ejecutivo.

Sostuvo que ya pagó la obligación, razón por la que procedía la extinción del proceso de cobro coactivo por pago.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos expuestos en la contestación y en la apelación de la sentencia de primera instancia, respecto a la excepción de inexistencia del título ejecutivo y falta de competencia del funcionario que lo profirió.

Sobre la excepción de pago, precisó que el Tribunal fundamentó el fallo en hechos nuevos no alegados en vía administrativa ni en la demanda.

Dijo que el pago no está probado, porque, por una parte, la compensación de las obligaciones fiscales objeto del presente asunto y que solicitó la actora estaba pendiente por definirse en la jurisdicción y, por otra, porque la solicitud de pago con TIDIS *“fue rechazada atendiendo a que no reunió los requisitos que la ley establece para su procedencia, como lo es que no se haya solicitado dentro del término que establezca la ley(...)”*.

En cuanto al endoso de los títulos de depósito judicial señaló que la actora, con el propósito de obtener fallo favorable, tendió a confundir al a quo en lo que atañe al procedimiento que debe adelantarse para el caso de los TIDIS, con el que adelanta la Administración en relación con los títulos de depósito judicial. Que ese propósito lo consiguió, pues el a quo declaró probada la excepción de pago.

Que no era pertinente concluir que la actora efectivamente pagó todas las obligaciones con los títulos de depósito judicial, pues no bastó el endoso, sino que fue necesario que la actora prestara garantía bancaria sobre el saldo insoluto.

El demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, además, pidió que se condenara en costas a la entidad demandada.

El Ministerio Público no se pronunció.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación interpuesta por las partes, decide la Sala si se ajustan a derecho la Resolución 312-0003 del 27 de enero de 2004, proferida por la División de Recaudación, mediante la que se declararon no probadas las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago 302-071 del 5 de diciembre de 2003 y la Resolución 00009 del 26 de febrero de 2004, mediante la que se resolvió el recurso de reposición interpuesto contra la resolución que resolvió las excepciones propuestas contra el mandamiento de pago referido.

Para el efecto, le corresponde a la Sala resolver si se configuró la excepción prevista en el No. 7 del artículo 831 del E.T., referida a la falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió, y la prevista en el No. 1, sobre el pago efectivo.

DE LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE TÍTULO EJECUTIVO O INCOMPETENCIA DEL FUNCIONARIO QUE LO PROFIRIÓ. (Art. 831 Numeral 7 del E.T)

Con relación a esta excepción, le corresponde a la Sala definir si se configura la excepción de falta de título ejecutivo cuando las obligaciones que se pretenden cobrar se derivan de las declaraciones privadas del contribuyente que presentó por medio electrónico ante las autoridades tributarias.

Para el efecto, la Sala analizará si tales declaraciones constituyen títulos ejecutivos y, si lo son, cómo debe acreditarse su existencia en el proceso, para que presten mérito ejecutivo.

Por otra parte, le corresponde a la Sala definir si se configura la excepción de incompetencia del funcionario que profirió el título ejecutivo, cuando la falta de competencia funcional se predica del funcionario que suscribió el mandamiento de pago.

De la falta de título ejecutivo:

En el recurso de apelación, la sociedad accionante insiste en que se declare la excepción de falta de título ejecutivo, porque considera que ni las declaraciones privadas que se envían a la autoridad tributaria por medio electrónico ni los estados de cuenta del contribuyente son documentos que presten mérito ejecutivo. Para la demandante, serían títulos ejecutivos, entre otros, las declaraciones privadas que presenten los contribuyentes en medio físico y, en su defecto, la certificación del administrador de impuestos o su delegado, sobre la existencia y el valor de las liquidaciones privadas.

Al respecto, la Sala reitera⁵ que a partir de la expedición del Decreto ley 2150 de 1995⁶ y la habilitación de los sistemas de transmisión electrónica de datos en las entidades públicas, se implementó la utilización del “*documento electrónico*” para que los usuarios envíen o reciban la información requerida en sus actuaciones frente a la Administración.

Se considera documento electrónico el que *“está contenido en soporte diverso al papel, lo que no significa que por esa razón no sea capaz de representar*

⁵ Al respecto, ver sentencia 16443 del 1° de octubre de 2009. con ponencia del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Demandante: Distribuidora Subaru de Colombia S.A. en Liquidación.

⁶ “Por el cual se suprimen y reforman regulaciones, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública”

una idea o pensamiento. Por ello lo han definido como cualquier representación en forma electrónica de hechos jurídicamente relevantes, susceptible de ser asimilado en forma humanamente comprensible. El documento electrónico es un método de expresión que requiere de un instrumento de creación, conservación, cancelación y transmisión; tal instrumento está constituido por un aparato electrónico. De esta forma la disciplina de dicho documento no puede prescindir del computador que lo crea, lo conserva y lo cancela, y la red de terminales de computador que permiten su transmisión.”⁷

Con el ánimo de atribuirle a los documentos electrónicos, la misma validez probatoria que a los documentos le otorga el C.P.C.⁸ se expidió la Ley 527 de 1999⁹, que definió el mensaje de datos como *“Aquella información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos, ópticos o similares, como pudieron ser, entre otros, el intercambio electrónico de datos (EDI), Internet, el correo electrónico, o el telegrama, el télex o el telefax”¹⁰*

Esta norma se fundamentó en el criterio de la *“equivalencia funcional”*, en virtud del cual, en el campo jurídico, se adoptan nuevos medios tecnológicos de creación y transmisión de la información, con sus ventajas de rapidez y economía, en la medida en que ellos cumplan las mismas funciones y permitan alcanzar los mismos objetivos que se realizan y se logran con los medios tradicionales. Frente a este criterio la Corte Constitucional manifestó:

“El proyecto de ley, al igual de la Ley Modelo, sigue el criterio de los “equivalentes funcionales” que se fundamenta en un análisis de los propósitos y funciones de la exigencia tradicional del documento sobre papel, para determinar cómo podrían cumplirse esos propósitos y funciones con técnicas electrónicas.

“Se adoptó el criterio flexible de “equivalente funcional”, que tuviera en cuenta los requisitos de forma, fiabilidad, inalterabilidad y rastreabilidad, que son aplicables a la documentación consignada sobre papel, ya que los mensajes de datos por su naturaleza no equivalen en estricto sentido a un documento consignado en papel.

“En conclusión, los documentos electrónicos están en capacidad de brindar similares niveles de seguridad que el papel y, en la mayoría de los casos, un mayor grado de confiabilidad y rapidez, especialmente con respecto a la identificación del origen y el contenido de los datos, siempre que se cumplan los requisitos técnicos y jurídicos plasmados en la ley.”¹¹

⁷ GUERRERO María Fernanda. El mercado de valores desmaterializado (aspectos técnico-legales). Ponencia del XIII Congreso Latinoamericano de Derecho Bancario. Santiago de Chile, 17 al 20 de Abril de 1994, Ps. 14-15. Citado en la sentencia 16443 ibídem.

⁸ **“Ley 527 de 1999. Artículo 10. Admisibilidad y fuerza probatoria de los mensajes de datos.** Los mensajes de datos serán admisibles como medios de prueba y su fuerza obligatoria y probatoria es la otorgada en las disposiciones del capítulo VIII, del título XIII, sección 3ª, libro 2º del Código de Procedimiento Civil.

“En toda actuación administrativa o judicial, no se negará eficacia, validez o fuerza obligatoria y probatoria a todo tipo de información en forma de un mensaje de datos, por el solo hecho que se trate de un mensaje de datos o en razón de no haberse presentado en forma original.”

⁹ *“Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos del comercio electrónico y de las firmas digitales y se establecen las entidades de certificación y se dictan otras disposiciones”,*

¹⁰ Artículo 2º Literal A).

¹¹ Sentencia C-662 de 2000. M.P. Fabio Morón Díaz.

Por consiguiente, la información que se transmite a través de mensajes de datos no difiere de la que puede contener un documento físico, toda vez que, al igual que este último, su contenido representa de forma inteligible y comprensible para el ser humano hechos jurídicamente relevantes.

Ahora bien, los artículos 5º, 10º y 11 de la ley 527 de 1999 establecieron que no se puede negar “efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a todo tipo de información por la sola razón de que esté en forma de mensaje de datos”¹², razón por la cual, se deben valorar como documentos¹³

Estipuló que para la valoración de la fuerza probatoria de los mensajes de datos se debe tener en cuenta las reglas de la sana crítica y demás criterios reconocidos legalmente para la apreciación de las pruebas. Por consiguiente, dijo la norma, que “habrán de tenerse en cuenta: la confiabilidad en la forma en la que se haya generado, archivado o comunicado el mensaje, la confiabilidad en la forma en que se haya conservado la integridad de la información, la forma en la que se identifique a su iniciado y cualquier otro factor pertinente.”¹⁴

En consecuencia, los mensajes de datos deben apreciarse como documentos de contenido electrónico cuyo valor probatorio surge a partir de las reglas de la sana crítica y de los demás criterios legales de apreciación probatoria, sin perder de vista que para efectos de confiabilidad, deben tenerse en cuenta, además, tres aspectos: i) la forma como se generó; ii) la forma como se ha conservado y, iii) la forma como se identifique el iniciador.¹⁵

Ahora bien, el artículo 828 del Estatuto Tributario¹⁶ enuncia los documentos que prestan mérito ejecutivo dentro de un proceso fiscal de cobro coactivo, entre los que se encuentran las liquidaciones privadas o las correcciones a las mismas.

Así mismo, los artículos 578 y 579-2 del mismo estatuto establecen la posibilidad de que los contribuyentes o responsables puedan presentar las declaraciones tributarias mediante los formularios que la Administración de Impuestos establezca previamente para el efecto o, a través de medios electrónicos, previa autorización de la misma entidad¹⁷. Al efecto dichas normas disponen:

¹² Artículo 5 de la Ley 527 de 1999.

¹³ Artículo 10 de la Ley 527 de 1999.

¹⁴ Artículo 11 de la Ley 527 de 1999.

¹⁵ El profesor Hernán Fabio López Blanco, hace algunas precisiones frente al aspecto probatorio de los documentos electrónicos, al efecto dijo:

“En verdad lo que podríamos denominar el original del documento corresponde a lo que se halla grabado en la memoria del computador y, en exégesis pura, sería necesario aportar al proceso el aparato, lo que a todas luces es una extravagancia sin sentido. No obstante como lo que contiene esa memoria se exterioriza bien en una pantalla, ora mediante su impresión escrita, o disquette, resulta claro que podrá tomarse nota de la existencia del documento e incorporarlo al proceso mediante el escrito resultado de la labor de impresión o, así no sea la forma más práctica, en una inspección judicial mirando el juez lo que muestra la pantalla y dejando las constancias del contenido del mismo. LÓPEZ BLANCO Hernán Fabio, Procedimiento Civil Tomo III Pruebas, Dupre Editores, Bogotá, 2001, página 354.

¹⁶ Art 828 E.T. “**Prestan mérito Ejecutivo: 1) Las Liquidaciones Privadas y sus correcciones contenidas en las declaraciones tributarias presentadas, desde el vencimiento de la fecha para su cancelación.** 2) Las Liquidaciones Oficiales ejecutoriadas. 3) Los demás actos de la Administración de Impuestos debidamente ejecutoriados, en los cuales se fijen sumas líquidas de dinero a favor del fisco nacional. (...)”

¹⁷ En cuanto a la presentación de las declaraciones tributarias por medio electrónico, la Sección en la sentencia del 14 de julio de 2000¹⁷, señaló:

“(...) el artículo 578 ibidem, prevé que las declaraciones tributarias se deben presentar en los formatos que prescriba la DIAN, esto es, en los formularios oficiales, aun cuando excepcionalmente dicho organismo puede autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales.

“Artículo 578. Utilización de formularios. La declaración tributaria se presentará en los formatos que prescriba la Dirección General de Impuestos Nacionales. En circunstancias excepcionales el Director General de Impuestos Nacionales, podrá autorizar la recepción de declaraciones que no se presenten en los formularios oficiales. “

“Artículo 579-2. Presentación electrónica de declaraciones. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579, el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución, señalará los contribuyentes, responsables o agentes retenedores obligados a cumplir con la presentación de las declaraciones y pagos tributarios a través de medios electrónicos, en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento. Las declaraciones tributarias, presentadas por un medio diferente, por parte del obligado a utilizar el sistema electrónico, se tendrán como no presentadas. En el evento de presentarse situaciones de fuerza mayor que le impidan al contribuyente presentar oportunamente su declaración por el sistema electrónico, no se aplicará la sanción de extemporaneidad establecida en el artículo 641 de este Estatuto, siempre y cuando la declaración manual se presente a más tardar al día siguiente del vencimiento del plazo para declarar y se demuestren los hechos constitutivos de fuerza mayor.

Cuando se adopten dichos medios, el cumplimiento de la obligación de declarar no requerirá para su validez de la firma autógrafa del documento. “

El artículo 579-2 fue reglamentado por el Decreto 408 del 14 de marzo de 2001, en el que se precisaron aspectos relacionados con la presentación de las declaraciones, el procedimiento de asignación de firmas electrónicas y claves, así como los efectos jurídicos de los documentos electrónicos. En su articulado se establece que las declaraciones tributarias, así como el pago de los impuestos y retenciones en la fuente presentadas electrónicamente, debía hacerse a través del “Sistema Declaración y Pago Electrónico de la DIAN”¹⁸, y que, para todos los

De la interpretación armónica de las disposiciones en mención, se desprende que sin desconocer el mandato imperativo derivado del artículo 579 del Estatuto Tributario, en el sentido de que la presentación de las declaraciones tributarias (que deben ser presentadas en formularios oficiales), se debe efectuar en los lugares y plazos que señale el gobierno nacional, el mismo gobierno nacional puede autorizar la presentación de las declaraciones a través de medios electrónicos, “en las condiciones y con las seguridades que establezca el reglamento”.

Lo anterior quiere decir que es potestativo del gobierno autorizar o no la presentación de declaraciones por medios electrónicos, lo que se corrobora no sólo con la inflexión verbal “podrá” que trae el artículo 579-2 del Estatuto Tributario, sino con la prevención de “dejar a salvo” la presentación “documental” de las declaraciones en los lugares y plazos señalados, que es en últimas lo que significa la expresión “sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 579”, que también trae la disposición en mención.

Dicho de otra manera: el obligado a declarar debe presentar su declaración tributaria (en los formularios oficiales, por lo general), en los lugares y plazos que para el efecto señale el gobierno nacional, pero sólo esta entidad puede autorizar que los contribuyentes presenten su declaración por medios electrónicos, ya que si el gobierno lo dispone, así puede hacerlo.”

¹⁸ “Artículo 1º. Las declaraciones tributarias y el pago de los impuestos y retenciones en la fuente administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales que se presenten electrónicamente, se hará a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN, el cual cuenta con los siguientes mecanismos de seguridad: (...)”

“Artículo 11. Para todos los efectos jurídicos, los documentos electrónicos presentados a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico reemplazarán los documentos físicos en papel. Cuando el contribuyente requiera presentar ante terceros o cuando una autoridad competente solicite copia de la declaración, la impresión en papel que se haga de las declaraciones electrónicas tendrá valor probatorio, siempre y cuando hayan sido impresas exclusivamente con los mecanismos establecidos en el Sistema Declaración y Pago Electrónico, cuando en ellas aparezca el documento completo sin tachaduras de ninguna clase y cuando estén plenamente identificados los dígitos de con (sic) rol manual y automático asignados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

No podrá efectuarse otro tipo de impresión o manipulación del contenido de las declaraciones y recibos electrónicos y no tendrá ningún valor la impresión sin el cumplimiento de los requisitos señalados. Con el objeto de que el tercero ante quien

efectos jurídicos, los documentos electrónicos que se presenten por este medio remplazan los documentos físicos en papel.

Conforme con las normas citadas, la Sala concluye que las declaraciones tributarias presentadas por los contribuyentes o responsables, bien sea en medio físico a través de los formatos destinados para el caso o, a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico, para todos los efectos jurídicos y probatorios tienen la misma validez, como documento.

Tratándose de los formatos físicos, la prueba de su existencia no representa ningún inconveniente en la medida en que se aporta al proceso el documento material.

No ocurre lo mismo con el formato electrónico por cuanto, precisamente por su inmaterialidad, no existe la posibilidad de aportar el título original al proceso. Sin embargo, conforme se advirtió, esa circunstancia no le resta efectos jurídicos, validez o fuerza obligatoria a la información que consta en el mensaje de datos.

Por consiguiente, si se quiere demostrar la inexistencia del documento electrónico como tal, quien así lo alega deberá demostrar la inexistencia del mensaje de datos o la adulteración del mismo.

En ese orden de ideas, por el hecho de que no repose en el expediente el documento electrónico, no es dable inferir que el documento no existe, pues ese hecho, se reitera, debe probarse.

Pero si se quiere demostrar que el documento electrónico no presta mérito ejecutivo, quien así lo alega deberá fundamentar porqué el documento no es claro, no es expreso, ni actualmente exigible.

Análisis del caso concreto

En el *sub examine* se encuentra probado que en cumplimiento de las normas que exigen a los contribuyentes presentar las declaraciones por medio electrónico, la actora presentó por esa vía las declaraciones del impuesto a la renta por el año gravable 1997 y del impuesto sobre las ventas correspondientes a los periodos bimestres 2, 3, 4 y 5 del año gravable 2003; y periodos 2, 3, 5, 6, 8, 9 y 10 por concepto de retención en la fuente del año gravable 2003¹⁹.

A partir de las anteriores declaraciones tributarias, la Administración profirió el mandamiento de pago No. 302-071 del 5 de diciembre del 2003, para obtener de la demandante el pago de las siguientes obligaciones:

No. Título (Autoadhesivo)	Concepto	Año	Periodo	Impuesto	Sanción
145	Renta	1997	0	0	108.034.000
9000001208279	Ventas	2003	2	47'954.000	0
9000001272723	Ventas	2003	3	9'485.000	0
9000001336028	Ventas	2003	4	13'791.000	0
9000001397837	Ventas	2003	5	27'654.000	0

se presenten las declaraciones en forma impresa quiera tener certeza de la validez de dicho documento, podrá solicitar la confirmación ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. "

¹⁹ Folios 143 – 163.

103801051093	Retención	2003	2	26'164.000	0
90000001173893	Retención	2003	3	21'217.000	0
90000001239610	Retención	2003	5	23'200.000	0
90000001272054	Retención	2003	6	30'446.000	0
9000001335674	Retención	2003	8	18'061.000	0
9000001366088	Retención	2003	9	16'641.000	0
9000001397650	Retención	2003	10	15'014.000	0
Total				\$249'627.000	\$108.034.000
Valor total:				\$ 357'661.000	

Conforme con los hechos probados, la Sala observa que el proceso de cobro coactivo se fundamentó en las declaraciones tributarias presentadas por el demandante a través del Sistema de Declaración y Pago Electrónico de la DIAN.

Las impresiones de tales documentos electrónicos, en tanto no se pruebe lo contrario, se reputan auténticas y son prueba de la representación material de las declaraciones tributarias electrónicas transmitidas a través del sistema informático de la DIAN y, por lo tanto, son idóneas y conducentes para inferir la existencia de los títulos ejecutivos.

Si bien es cierto que para iniciar procesos de ejecución se debe contar con el original o una copia especialmente habilitada del título ejecutivo, en el caso de las liquidaciones privadas electrónicas, el título ejecutivo original está conformado por la información que reposa en la base de datos del sistema a través del cual se envió la información. En consecuencia, por el hecho de que las declaraciones estén representadas en forma de mensaje de datos, no dejan de tener efecto jurídico, validez o fuerza obligatoria, conforme lo dispone el artículo 5 de la Ley 527 de 1999.

En el caso concreto, la parte actora fundamentó la inexistencia del título ejecutivo en el hecho de que en el proceso no reposaban los originales de las declaraciones electrónicas que envió a la Administración Tributaria. Por eso, habida cuenta de que la copia de la declaración correspondiente al impuesto sobre las ventas del 2º bimestres de 2003 no reposa en el expediente, insiste en que se declare la excepción de falta de título ejecutivo.

La Sala considera improcedente el argumento de la parte actora pues, conforme se precisó anteriormente, no es pertinente inferir la inexistencia del título ejecutivo por el hecho de que no repose el original del documento electrónico, pues, primero, es imposible allegarlo porque no es un ente material, sino intangible. Y, las copias, son pruebas documentales que permiten inferir su existencia, más no su inexistencia.

Por eso, se insiste, la demandante debió probar la inexistencia o la adulteración del mensaje de datos. Como no lo probó, no prospera el cargo de la apelación.

Ahora bien, tampoco es procedente interpretar que las declaraciones electrónicas no son títulos ejecutivos, porque, al decir de la actora, el artículo 828 del E.T., sólo contempla como tales, las declaraciones físicas. La Sala reitera que con fundamento en las normas anteriormente analizadas, las declaraciones electrónicas son el equivalente funcional de las declaraciones físicas y ambas tienen la misma validez jurídica y probatoria.

En consecuencia, tampoco prospera el cargo de apelación por ese argumento.

Incompetencia del Funcionario que profirió el título ejecutivo

Con fundamento en el numeral 7 del artículo 831 del E.T., el apoderado de la sociedad demandante manifestó que se configuró la excepción, porque el mandamiento de pago No. 302-071 fue proferido por funcionario incompetente. Además, porque no obra en el expediente prueba del acto de delegación.

Sobre el particular la Sala precisa que la excepción alegada es improcedente, pues la falta de competencia a que alude el numeral 7 del artículo 831 del E.T. se predica del título ejecutivo, más no del mandamiento de pago.

No obstante lo anterior, la Sala precisa que de conformidad con el artículo 824 del Estatuto Tributario, tienen competencia para exigir el cobro coactivo, el Subdirector de Cobranzas, los Administradores de Impuestos y los Jefes de las Dependencias de Cobranzas. También son competentes para exigir el cobro coactivo de las deudas fiscales, los funcionarios de cobranzas y recaudación que tengan expresa delegación de dichas funciones.

En el caso concreto está probado que el mandamiento de pago lo profirió un funcionario delegado mediante la Resolución No. 000157 del 30 de abril de 2003²⁰. En consecuencia, el citado funcionario estaba plenamente facultado para proferir el mandamiento de pago No. 302-071, tal y como expresamente lo manifestó en dicho mandamiento.

Por lo demás, es irrelevante que el acto administrativo conste o no en el expediente de cobro coactivo pues, como lo sostuvo el a quo, la resolución de delegación fue publicada y su contenido fue conocido por el apoderado de la sociedad demandante.

En consecuencia, tampoco prospera el cargo alegado por la demandante.

DE LA EXCEPCIÓN DE PAGO DECLARADA EN LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA (Artículo 831 numeral 1 del E.T.)

Le corresponde a la Sala definir si era procedente que el Tribunal a quo declarara de oficio la excepción de pago, pues, conforme lo adujo la DIAN en la apelación y en los alegatos de conclusión, el pago constituye un hecho no discutido en vía administrativa, ni en la demanda.

Para resolver, la Sala considera pertinente precisar los hechos que se encuentran probados sobre el particular:

Pues bien, en el proceso se encuentra probado que mediante memorial del 16 de enero de 2004²¹, la actora propuso excepciones contra el mandamiento de pago 302-0071 del 5 de diciembre de 2003. Concretamente, en ese escrito propuso las excepciones de “saldo a favor objeto de compensación” y falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió.

²⁰ Folios 44 a 46.

²¹ Fls. 86 a 91

En la excepción denominada “saldo a favor objeto de compensación”, la actora adujo que tenía un saldo a favor originado en la declaración de renta correspondiente al año gravable de 2001, por la suma de \$239.950.000, saldo con el cual dijo que compensaría las obligaciones objeto del mandamiento de pago numero 302-701 del 5 de diciembre de 2003.

También dijo que la solicitud había sido radicada el 16 de julio de 2002 y que la División de Recaudación de la Administración de los Grandes Contribuyentes la había rechazado mediante la Resolución 608-1917 del 26 de diciembre de 2002, resolución que fue confirmada con la Resolución 684-00056 del 18 de noviembre de 2003. Pero que, no obstante, iba a demandar esos actos administrativos.

En la Resolución 312 0003 del 27 de enero de 2004, la DIAN resolvió las excepciones y respecto de la referida al “saldo a favor solicitado en compensación” adujo que no estaba contemplada como excepción en el artículo 831 del E.T. y que, además, estaba probado que la solicitud de compensación fue rechazada por la Administración.

En el recurso de reposición interpuesto contra la Resolución 312 0003 del 27 de enero de 2004, la actora insistió en que tenía derecho al saldo a favor y a que se lo compensaran y que había demandado los actos administrativos que le negaron ese derecho.

En la Resolución 311 009 del 26 de febrero de 2004, mediante la cual se resolvió el recurso de reposición, la DIAN no se pronunció sobre la compensación del saldo a favor.

En la demanda, la actora tampoco hizo alusión a la compensación del saldo a favor. Sin embargo, en el memorial de alegatos de conclusión incluyó un capítulo que denominó “Extinción de las obligaciones”. En ese acápite enlistó las obligaciones que acreditaba pagadas con medidas de embargo y, además, que consideraba garantizadas con los resultados del proceso que adelantó ante la jurisdicción contra las resoluciones que le rechazaron la compensación del saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 2002 con las obligaciones fiscales objeto de cobro. Así mismo, enlistó las obligaciones que acreditaba pagadas con el oficio GC 998-0722 del 25 de mayo de 2004, mediante el que la demandante autorizó a la DIAN que aplicara ciertos títulos de depósito judicial, resultado de ciertas medidas cautelares, por valor de \$374.159.295.78.

Mediante auto para mejor proveer, el Tribunal a quo decretó como prueba:

- que se oficiara a la DIAN para que allegara copia de la Resolución 608-1497 de 2003 y del oficio GC 998-0722 de 2004
- que se oficiara a la DIAN para que certificara si la demandante pagó la sanción por el impuesto de renta correspondiente al año 1997.

Con fundamento en el auto para mejor proveer, consta en el proceso que la División de Cobranzas certificó, mediante oficio 00-31-061-161-1721, que “(...) Al revisar en el sistema de cuenta corriente al corte del 30 de Agosto de 2.007 y en el expediente objeto de cobro, se pudo comprobar que efectivamente la sociedad de la referencia canceló en su totalidad la sanción del impuesto de Renta correspondiente al año 1.997 incluido en el mandamiento de pago No. 302-071 del 5 de diciembre de 2003”.

En razón a que la DIAN no atendió los otros requerimientos, mediante auto del 16 de noviembre de 2007 insistió en la práctica de la prueba y decretó que se oficiara a la demandante para que allegara la información que hacía falta.

Mediante memorial radicado el 19 de diciembre de 2007, la actora allegó al proceso las copias de las declaraciones electrónicas que presentó a la DIAN, la copia del oficio GC-998-0722 y le advirtió que no tenía copia de la Resolución 608-1497 mediante la cual la DIAN había rechazado la compensación. Adicionalmente, allegó copia del auto 704-016 del 30 de junio de 2004.

El oficio GC-998-722 que obra en el folio 186 del expediente es un oficio suscrito por la Gerente de la empresa demandante mediante el cual solicita al Administrador de Grandes Contribuyentes que aplique los títulos judiciales que obran dentro de cierto proceso que no identifica, por valor de \$374.159.295.78. Y que el excedente por \$48.675.548, se los devuelvan.

El auto 704-016 del 30 de junio de 2004, proferido por la División de Cobranzas, tuvo como fin ordenar el endoso judicial de ciertos títulos de depósito judicial.

En los considerandos de ese auto se advierte que se hace referencia a la deuda fiscal de la parte actora y que según se aprecia, incluye las que son objeto del presente proceso; las medidas cautelares de embargo y de retención de sumas que la DIAN ordenó mediante la Resolución 225-0004 de 2004 para cubrir la deuda fiscal; la constitución de los títulos judiciales y el monto de los mismos; la orden de fraccionamiento de los títulos judiciales que decretó la DIAN mediante auto 705-004 del 2 de junio de 2004; la nominación y el monto de los títulos que se constituyeron a partir del fraccionamiento; la manifestación de voluntad que hizo la actora mediante oficio GC-998-0722 del 25 de mayo de 2004 para que se aplicaran esos títulos a la deuda fiscal; la caución que constituyó la parte actora para garantizar el saldo de la deuda insoluble contenida en el mandamiento de pago 302-0039 del 5 de junio de 2004; y la relación de los títulos que la demandante solicitó en devolución.

En la parte resolutoria, el auto ordena el endoso de los títulos que contienen el monto que la parte actora pidió en devolución.

Conforme con los hechos que aparecen probados en el proceso, considera la Sala que el Tribunal a quo no debió decretar probada la excepción de pago, de manera oficiosa, por las siguientes razones:

Si bien la demandante alegó en vía administrativa y gubernativa que tenía un saldo a su favor y que su reconocimiento se iba a debatir ante la jurisdicción, se encuentra probado en el proceso que, a pesar de que la DIAN no hizo alusión a ese punto en la resolución que resolvió el recurso de reposición contra la Resolución que resolvió las excepciones contra el mandamiento de pago, la actora no alegó esa circunstancia en la demanda. Por lo tanto, no era objeto de la litis.

El hecho de que la actora haya alegado la extinción de la obligación en los alegatos de conclusión en primera instancia, tampoco justifica que el a quo haya abordado ese tema y que haya decretado de oficio las pruebas para mejor proveer sobre la excepción de pago.

Además, las pruebas que, según el a quo, acreditan el pago, refieren a hechos ocurridos con posterioridad a expedición de los actos administrativos

demandados.²² En ese contexto, el Tribunal no tuvo en cuenta que la excepción de pago efectivo, prevista en el numeral 1 del artículo 831 del E.T. se configura cuando la deuda fiscal ha sido pagada de manera previa a la expedición del mandamiento de pago.

La Sala reitera²³ que las excepciones son hechos que han ocurrido con anterioridad al mandamiento de pago y están dirigidas a desvirtuar la exigibilidad de la obligación, bien porque no existe título ejecutivo, o no está ejecutoriado, o la Administración era incompetente para proferirlo, o ya se pagó o existe un acuerdo para el pago, o porque la obligación se encuentra *sub judice* ante la jurisdicción de lo contencioso.

Por el contrario, cuando el contribuyente paga la deuda fiscal con posterioridad al mandamiento de pago, como la demanda ante la jurisdicción de los actos que resolvieron las excepciones no impide que el proceso continúe, por lo menos hasta el remate²⁴, lo pertinente es que el contribuyente acredite ante la Administración el pago para que ésta haga la correspondiente verificación y termine el proceso de cobro respecto de las obligaciones pagadas y, si es del caso, continúe con las insolutas.²⁵ Pero no es pertinente que, en vía judicial, se alegue esa circunstancia, por fuera de la demanda y que, por esa misma circunstancia, se declare la nulidad de actos administrativos por hechos que no afectan su validez, sino, su ejecutoria.

Por lo tanto, la Sala revocará la decisión del Tribunal a quo en cuanto declaró la nulidad de los actos con fundamento en la excepción de pago.

Lo anterior no es óbice para que la administración analice si la deuda fiscal objeto del presente proceso fue satisfecha por la actora, pues la Sala advierte que mediante sentencia del 6 de agosto de 2009, proferida por esta Sección dentro del expediente No. 16306²⁶, se resolvió el litigio referido a la compensación del saldo a favor de la declaración de renta de la contribuyente del 2001 con las obligaciones fiscales objeto del proceso de cobro coactivo que se analizó en este expediente.

En esa sentencia, la Sala falló en el sentido de confirmar la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca proferida el 4 de octubre de 2006, que declaró la nulidad de las Resoluciones Nos 608-1917 del 26 de diciembre de 2002 y 684-000056 del 18 de noviembre del 2003, proferidas por la DIAN, que rechazaron el saldo a favor reflejado en la declaración de renta de 2001 de la empresa demandante.

²² Los actos administrativos demandados datan de enero y febrero de 2004. La prueba que obra en los folios 141 y 142 datan de hechos certificados en el año 2007 (certificado de la DIAN sobre el pago de la sanción del impuesto de renta correspondiente al año 1997, incluida en el mandamiento de pago No. 302-071 del 5 de diciembre de 2003. La prueba que obra en los folios 186 a 190 datan de hechos ocurridos en mayo y junio de 2004 (oficioGC-998-0772 del 25 de mayo de 2004, auto 704 – 016 del 30 de junio de 2004)

²³ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 26 de abril de 2007. Expediente No. 15057. Demandante: ALMACENADORA SURAMERICANA DEL COMERCIO LTDA MASUL LTDA. C.P. doctora Ligia López Díaz.

²⁴ Artículo 835 del E.T. Dentro del proceso de cobro administrativo coactivo, sólo serán demandables ante la jurisdicción contencioso-administrativa las resoluciones que fallan las excepciones y ordenan llevar adelante la ejecución; la admisión de la demanda no suspende el proceso de cobro, pero el remate no se realizará hasta que exista pronunciamiento definitivo de dicha jurisdicción."

²⁵ Artículo 833 del E.T. Excepciones probadas. Si se encuentran probadas las excepciones, el funcionario competente así lo declarará y ordenará la terminación del procedimiento cuando fuere del caso y el levantamiento de las medidas preventivas cuando se hubieren decretado. *En igual forma procederá si en cualquier etapa del procedimiento el deudor cancela la totalidad de las obligaciones.(...)"*

²⁶ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de agosto de 2009. Expediente 16306. Demandante Gómez Cajiao y Asociados S.A. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

A título de restablecimiento del derecho, ordenó "(...) *Compensar el saldo a favor declarado por la sociedad GÓMEZ CAJIAO Y ASOCIADOS S.A., en la declaración de renta del año gravable 2001 presentada el 9 de julio de 2002, saldo por valor de \$239.950.000. Y, En su defecto (...) y si se concluye que no existen deudas contra las cuales compensar ese saldo, se ORDENA a la entidad demandada a devolver el monto que no sea susceptible de compensación a favor de la parte actora. (...)*"

En consecuencia, y habida cuenta de que en el proceso también obran otras pruebas que dan cuenta del pago de cierta parte de la deuda y de que ciertos títulos de depósito judicial también fueron aplicados a la otra parte de la deuda del proceso de cobro coactivo objeto del presente asunto, la Administración deberá verificar si la deuda se encuentra pagada, sea mediante compensación, o por cualquier otro medio, toda vez que la Sala no encontró probadas las excepciones propuestas por el demandante en la demanda, contra dicho mandamiento.

Por lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley.

F A L L A

1. REVÓCANSE los numerales segundo, tercero cuarto y quinto de la sentencia apelada. En su lugar,

DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

2. En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

3. RECONÓCESE personería a la abogada SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO, como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen.

Se deja constancia de que ésta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ