



Radicado: 05001-23-33-000-2016-02076-01 (27290)
Demandante: COMERCIALIZADORA PACORA SAS

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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dieciséis (16) de noviembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2016-02076-01 (**27290**)
Demandante: COMERCIALIZADORA PACORA SAS
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2011. Cargo novedoso. Recurso de apelación

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 26 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 23 de abril de 2012, COMERCIALIZADORA PACORA SAS, presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, en la que declaró costos de ventas por \$17.027.510.000 y un total saldo a pagar de \$0.

El 18 de julio de 2014, la División de Gestión de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín expidió el Requerimiento Especial 900005, en el que propuso rechazar los costos de ventas, liquidar el impuesto a cargo en \$5.172.649.000, imponer sanción por inexactitud de \$9.140.238.000, para un total saldo a pagar de \$14.852.887.000. Dicho acto fue notificado por correo el 21 de julio de 2014¹.

El 14 de abril de 2015, la División de Gestión de Liquidación de la dirección seccional señalada, profirió la Liquidación Oficial de Revisión 112412015000047, la cual acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial. La notificación por correo de la liquidación se envió el 16 de abril de 2015, y ante la devolución por la causal «*casa vacía*», se notificó mediante aviso publicado en la página web de la entidad².

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido mediante Resolución 003464 del 12 de mayo de 2016, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar³.

¹ Fl. 87 vto. ca.

² Fl. 117 ca.

³ Fls. 194 a 198 ca.



DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁴:

«1. **PRETENSIÓN PRINCIPAL:**

Que es nulo el Acto Administrativo contenido en el REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA SOCIEDADES 900005 DEL 18/07/2014 proferida por la División Gestión de Fiscalización.

Que es nulo el Acto Administrativo contenido en la LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN N° 112412015000047 DEL 2015/04/14 proferido por la División de Gestión de Liquidación.

Que es nulo el Acto Administrativo contenido en la Resolución que resolvió el Recurso de Reconsideración que Confirmó la Liquidación Oficial de fecha 12 de mayo de 2016.

2. **PRETENSIÓN CONSECUCIONAL:**

Como consecuencia de la anterior nulidad, y como restablecimiento del derecho, ordénese a la DIAN a NOTIFICARLE EN DEBIDA FORMA a la Sociedad COMERCIALIZADORA PACORA S.A.S., tanto el REQUERIMIENTO ESPECIAL RENTA SOCIEDADES 900005 DEL 18/07/2014 como la LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISIÓN N° 112412015000047 DEL 2015/04/14.»

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política
- Artículos 568 y 710 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

El requerimiento especial no se publicó en la página web de la entidad, como lo ordena el artículo 568 del ET, ni se utilizaron todos los mecanismos disponibles para realizar la notificación en debida forma, vulnerando el debido proceso, el derecho de defensa y los principios procesales.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El requerimiento especial se notificó oportunamente a la dirección informada en el RUT, y fue debidamente entregado, por lo cual, no era necesario acudir a la notificación por publicación prevista en el artículo 568 del ET. Por su parte, la notificación de la liquidación de revisión, al ser devuelta por la causal «*casa vacía*», se publicó en la página web de la entidad, descartando la vulneración del debido proceso y demás principios alegados en la demanda.

⁴ Índice 2 Samai.



TRÁMITE PROCESAL DE PRIMERA INSTANCIA

En la audiencia inicial celebrada el 20 de octubre de 2017, no se advirtieron nulidades e irregularidades procesales, se incorporaron las pruebas aportadas por las partes en la demanda y su contestación y, el litigio se fijó en determinar la legalidad de los actos de determinación. Se precisó que la pretensión de nulidad del requerimiento especial no se estudia, por tratarse de un acto de trámite que no es pasible de control judicial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por las razones que se resumen a continuación:

La notificación por correo del requerimiento especial fue debidamente recibida en la dirección informada en el RUT, y ante la devolución de la notificación de la liquidación oficial de revisión se realizó la publicación del aviso en el portal web de la entidad. Las afirmaciones del actor carecen de soporte, pues el procedimiento de la DIAN para la notificación de sus actuaciones respetó el debido proceso y el derecho de defensa de la contribuyente. No procede la condena en costas por no haberse probado.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

El requerimiento especial no se notificó en debida forma, pues ni la demandada ni el *a quo* pueden demostrar que la persona que recibió la notificación por correo tuviera vínculo con la sociedad. Se solicita como prueba la guía de la empresa de mensajería por la cual se notificó el requerimiento especial⁵.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** no se pronunció sobre el recurso interpuesto dentro del término previsto en el artículo 247-4 del CPACA. El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada por COMERCIALIZADORA PACORA SAS.

En el presente asunto, la apelante única alega que la notificación por correo del requerimiento especial fue indebida, porque no se demostró que la persona que la recibió tuviera vínculo con la sociedad, aspecto que no fue planteado en la demanda.

⁵ Dicha prueba fue negada por auto de ponente del 25 de septiembre de 2023.



Dicho argumento no será objeto de pronunciamiento pues, como lo ha sostenido esta Sección⁶ «[...] por virtud del artículo 282 del CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012), la Sala tiene vedado emitir un pronunciamiento sobre el particular, toda vez que se trata de un cargo novedoso que no fue planteado en las oportunidades procesales pertinentes (i.e. demanda, adición y corrección de demanda)» y que «la competencia del juez de segunda instancia se restringe a los aspectos formulados en la apelación; que a su vez, deben ser consonantes con lo planteado en la demanda y su contestación⁷», en garantía del debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción de la demandada.

En ese orden de ideas, como lo ha precisado la Sala⁸, de conformidad con el artículo 320 del CGP, el **objeto del recurso de apelación** consiste en que el **superior examine** la cuestión decidida, **únicamente**, respecto de **los reparos concretos formulados por el apelante** en su escrito de apelación. Dicha norma es concordante con el artículo 328 *ib.*, que **limita la competencia del juez de segunda instancia a los reparos planteados por la parte recurrente**.

Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación ha indicado que la competencia del fallador de segunda instancia tiene unos límites temporales y de fondo, pues **solo puede estudiar la decisión que fue objeto de apelación**.

En el caso, el único argumento expuesto por la apelante es un cargo novedoso que no se planteó en la demanda, y no existe ningún otro argumento para desvirtuar la decisión del *a quo*, lo que en principio impondría confirmar la sentencia apelada⁹. No obstante, se observa que los actos acusados impusieron sanción por inexactitud en el 160 %, razón por la cual, la Sala, de oficio, estudiará si es procedente la favorabilidad.

Sanción por inexactitud

La DIAN impuso sanción por inexactitud a la contribuyente, respecto de la cual, la demandante no planteó discusión en torno a su legalidad, por lo que se mantendrá.

Sin embargo, el parágrafo 5.º del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 640 del ET, para admitir expresamente la aplicación del principio de favorabilidad en el régimen sancionatorio tributario, conforme a lo dispuesto en el artículo 29 de la CP¹⁰. Por su parte, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 disminuyó la tarifa de la sanción por inexactitud del 160 % al 100 %. Así, al resultar menos gravosa la sanción contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que la vigente en el momento de los hechos, se reliquidará la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100 %.

⁶ Ver sentencia del 9 de septiembre de 2021, exp. 23995, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁷ Sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 23904, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁸ Sentencia del 12 de septiembre de 2019, exp. 22058, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez. Reiterada en las sentencias del 7 de mayo de 2020, exp. 22498, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y exp. 21732, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, y del 9 de septiembre de 2021, exp. 25008, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁹ Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25029, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, que reiteró las sentencias del 5 de abril de 2018, exp. 22755, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y del 7 de mayo de 2020, exp. 21732, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁰ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: «Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo [...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior».



Lo anterior, porque, aunque la demandante no cuestionó la sanción, la Sección tiene como criterio de decisión que «el principio de favorabilidad cuando es aplicable en materia sancionatoria administrativa constituye un imperativo constitucional, y por ende, bien puede ser aplicado a solicitud de parte, o de oficio por la autoridad juzgadora competente¹¹».

Bajo ese entendimiento, se procederá a aplicar el principio de favorabilidad, así:

Saldo a pagar declarado	\$0
Saldo a pagar determinado	\$5.712.649.000
Base sanción por inexactitud	\$5.712.649.000
Sanción por inexactitud 100 %	\$5.712.649.000

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia apelada y, en su lugar, anulará parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho fijará la sanción por inexactitud en el monto liquidado en esta providencia, en aplicación del principio de favorabilidad.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso¹², no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- MODIFICAR la sentencia del 26 de octubre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad. En su lugar, se dispone:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 112412015000047 del 14 de abril de 2015, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín y, de su confirmatoria, la Resolución 003464 del 12 de mayo de 2016, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, presentada por Comercializadora Pacora SAS.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de COMERCIALIZADORA PACORA SAS, en el monto liquidado en esta providencia».

2.- Sin condena en costas.

¹¹ Sentencia del 25 de abril de 2018, exp. 21906, CP. Milton Chaves García, que reiteró el concepto del Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, del 16 de octubre de 2002, Rad. 1454. Sentencia del 21 de febrero de 2019, exp. 22182, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹² C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



Radicado: 05001-23-33-000-2016-02076-01 (27290)
Demandante: COMERCIALIZADORA PACORA SAS

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.
Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN