



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., nueve (09) de febrero de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00436-01 (26235)
Demandante: Hilazeta S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2014. Procedimiento. Notificación. Costos Presuntos. Sanciones. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra el fallo del 03 de junio de 2021, proferido por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 2¹).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412017000201, del 31 de octubre de 2017 (ff. 92 a 120), la Administración modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora del año gravable 2014, para rechazar el total de los pasivos, costos, deducciones y retenciones en la fuente e imponer las sanciones por no enviar información, por no entregar libros de contabilidad y por inexactitud, que liquidó al 100% por favorabilidad. Esta decisión fue confirmada con la Resolución nro. 011164, del 02 de noviembre de 2018 (ff. 65 a 91), que desató el recurso de reconsideración.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (ff. 30 y 31):

Principal

1. Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de

¹ Del historial de actuaciones registradas en el aplicativo informático SAMAI. Las siguientes menciones a «índices» están referidas al mismo repositorio.



la Resolución 011164 del dos (2) de noviembre de 2018, notificada el dieciséis (16) de noviembre de 2018, que resolvió el recurso de reconsideración.

2. Que con base en las razones de derecho que sustentan esta demanda, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412017000201 de fecha 31 de octubre de 2017.

3. Que en consecuencia se restablezca el derecho de la sociedad, declarando la firmeza de la declaración de renta y complementarios presentada por Hilazeta Ltda, por el periodo gravable 2014, toda vez que no se notificó el requerimiento especial dentro de los dos (2) años que prevé la normativa, vigente para la fecha de presentación, tal y como se sustenta en el cuerpo de esta demanda.

4. Que se declare que no se notificó en debida forma el requerimiento especial, materia de este proceso, por las razones expuestas, en consecuencia los actos posteriores a este son nulos y así solicito se declare.

5. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

Subsidiarias

1. Que se de aplicación al artículo 640 del Estatuto Tributario en especial a los principios de favorabilidad, gradualidad y proporcionalidad de todas las sanciones que se pretenden aplicar, en especial la contenida en el literal b del artículo 651 del mismo ordenamiento, que se refiere al desconocimiento de costos, gastos, impuestos descontables, deducciones y retenciones.

2. Que se retire del informativo la sanción de inexactitud teniendo en cuenta que el desconocimiento de costos, gastos, impuestos descontables, deducciones y retenciones, no se debe a ninguna de las conductas contenidas en el artículo 647 del Estatuto Tributario, en aplicación de la Ley 1819 de 2016, en virtud del principio de favorabilidad contemplado en el artículo 640 *ibidem*.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 567, 568, 638, 640, 647, 651, 705 y 714 del ET; y 138 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 35 a 63):

Aseguró que en el *sub examine* operó la caducidad de la potestad de fiscalización de la Administración porque omitió notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial demandada en el término previsto en el artículo 714 del ET. Asimismo, afirmó que su contraparte vulneró el debido proceso al desconocer las reglas de notificación de los actos de determinación oficial previstas en los artículos 567 y 568 *ibidem*, lo que le impidió conocer oportunamente su contenido. En esos términos, solicitó declarar «*en firme*» la liquidación privada *sub lite*.

De fondo, discutió el rechazo de todos los costos, gastos, deducciones y retenciones glosadas, porque, a su juicio, la Administración estaba en mejor posición para acreditar su procedencia. También, cuestionó que se le restará valor probatorio a los documentos que aportó al plenario para debatir los rubros glosados; y aseveró que, la percepción de ingresos durante el periodo gravable en cuestión llevó implícito la realización de expensas necesarias que debían reconocerse conforme con la presunción del artículo 82 del ET. Como soporte de los costos glosados, anexó a la demanda la información requerida por su contraparte en sede administrativa.

De otra parte, discutió la sanción por inexactitud alegando que no se probó la realización de la conducta típica. Por último, pidió revocar las sanciones por no enviar información y no entregar libros contables, ya que con la demanda aportó los documentos requeridos; y añadió que, de continuar el reproche punitivo, procedía la reducción de las dos últimas sanciones conforme con el artículo 640 *ibidem*.



Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 151 a 166), para lo cual negó haber transgredido la garantía fundamental invocada, pues, en su criterio, las notificaciones de los actos preparatorio y definitivo fueron tempestivas y conforme con las reglas del artículo 568 del ET. Por ello, arguyó que las diligencias surtieron efectos, desde la fecha de introducción al correo, momento en el que se interrumpió el término de caducidad de la potestad de fiscalización de la Administración; y, añadió que la publicación de los actos en la página web y en su sede física, solo fue un mecanismo supletorio mediante el cual procuró garantizar su publicidad. En esos términos, aseguró que no operó la firmeza de la declaración debatida.

Defendió la procedencia de las glosas debatidas (*i.e.* costos, gastos, deducciones y retenciones), para lo cual, señaló que el desconocimiento de los rubros glosados surgió por la renuencia de la actora de presentar la información requerida, lo que motivó la aplicación de los efectos jurídicos contemplados en los artículos 651 y 781 del ET. Añadió, que la presunción del artículo 82 *ibidem* no aplicó en el *sub lite* ya que la actora no acreditó los requisitos de causalidad, necesidad, y proporcionalidad para la procedencia de los costos glosados.

Finalmente, aseveró que no se desvirtuaron los argumentos que originaron la imposición de las sanciones censuradas.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda, sin dictar condena en costas (índice 2). Tras corroborar que la Administración notificó el acto preparatorio y los actos de determinación oficial demandados conforme con las reglas del artículo 568 del ET, y dentro de los términos previstos en los artículos 705, 710 y 714 *ejusdem*, juzgó que no operó la caducidad de la potestad de gestión tributaria de la Administración.

Avaló el desconocimiento de los costos, deducciones y retenciones debatidas, al verificar que la contribuyente no acreditó la procedencia de los conceptos glosados mediante los medios de prueba previstos en los artículos 771-2 y 772 del ET, *i.e.*, documentos contables y facturas o documentos equivalentes. Asimismo, desestimó la aplicación de la presunción del artículo 82 *ibidem*, pues, en su criterio, la presunción de costos se aplica de forma subsidiaria, esto es, en ausencia de elementos probatorios que permitan determinar su valor, por lo tanto, su aplicación no se extiende a las situaciones en que el contribuyente no cumple con su carga probatoria, como ocurrió en el *sub examine*.

Con sustento en las mismas razones, confirmó las sanciones impuestas mediante los actos acusados, para lo cual concluyó que no advirtió un error de interpretación de la norma aplicable. En lo que respecta a las sanciones por no enviar información y no presentar libros contables, juzgó que no procedía la reducción de la sanción del artículo 640 del ET, ya que la actora no subsanó la infracción reprochada.

Recurso de apelación

El extremo activo apeló la decisión de primer grado (índice 2). Insistió en que la notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial, no se surtió de manera idónea, ya que la Administración no publicó la parte resolutive de los actos referidos, conforme a los preceptos del artículo 568 del ET; de modo que se configuró la firmeza



de la declaración debatida. De otra parte, censuró la valoración probatoria desplegada por el tribunal con la que avaló el desconocimiento de los costos glosados, pues, en su opinión, con los documentos que aportó con la demanda acreditó la procedencia de los rubros cuestionados. Asimismo, insistió en la aplicación de la presunción reglada en el artículo 82 *ibidem*. No se pronunció, sobre los demás conceptos glosados (*i.e.* deducciones y retenciones). Por último, solicitó reducir las sanciones impuestas en los términos del artículo 640 del ET, en aplicación del principio de favorabilidad.

Pronunciamientos sobre el recurso²

La demandada se pronunció reiterando los argumentos expuestos en las anteriores etapas procesales (índice 21). Por su parte, el ministerio público solicitó confirmar el fallo apelado, tras verificar que la notificación del acto preparatorio y los definitivos fue oportuna e idónea. También, porque estimó que, la inactividad probatoria de la actora impidió la verificación de los costos debatidos. Por último, afirmó que en el *sub lite* no se cumplieron los supuestos de hecho para aplicar el principio de favorabilidad sobre las sanciones censuradas (índice 20).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados atendiendo a los cargos de apelación planteados por la actora contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin dictar condena en costas. Así, corresponde establecer si el requerimiento especial y a liquidación oficial demandada se notificaron en debida forma y en la oportunidad legal. También, se determinará la procedencia de los costos glosados y la aplicación de la presunción de que trata el artículo 82 del ET. Finalmente, se decidirá sobre la reducción de las sanciones impuestas en los actos demandados, en aplicación del artículo 640 del ET.

La Sala destaca que no se pronunciará sobre la procedencia de las deducciones y retenciones en la fuente glosadas por la Administración, toda vez que, este planteamiento no se incluyó en las objeciones propuestas por la actora en el recurso de apelación contra la sentencia del tribunal, que deberá resolver esta judicatura.

2- Conforme a esa fijación del litigio, corresponde estudiar el primer problema jurídico planteado. En concreto, la demandante alega una violación al debido proceso porque la Administración omitió notificar el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión conforme con las reglas de notificación previstas en el artículo 568 del ET. Al respecto, sostiene que, una vez devuelta la notificación por correo, su contraparte debía notificar los actos administrativos mediante aviso publicado en la página web de la entidad y en su sede física, lo cual no ocurrió, ya que limitó la publicación de la parte resolutive del acto, lo que impidió que conociera su contenido. Por ello, arguye que la diligencia fue ineficaz y no logró interrumpir el «*término de firmeza*» de la declaración revisada en la oportunidad prevista en el artículo 714 *ibidem*.

En el otro extremo, la Administración asegura que notificó el acto preparatorio y el acto definitivo conforme con los mandatos del artículo 568 del ET. Puntualmente, sostiene

² El recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia fue presentado con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.



que, procuró notificar el contenido del acto preparatorio a la dirección informada en el RUT de la contribuyente, mientras que la notificación del acto definitivo de liquidación la envió la dirección procesal reportada por la actora, documentos que, al ser devueltos, publicó en la página web y en la cartelera física de la sede de la entidad, esto, como mecanismo de notificación para garantizar su publicidad según los preceptos del artículo 568 *ibidem*. Por consiguiente, defiende que la notificación de los actos referidos surtió efectos –para los términos de la Administración– desde la fecha de introducción al correo y dentro del plazo contemplado en el artículo 714 del ET.

Al tenor de los planteamientos expuestos, la decisión que debe proferir esta judicatura se orienta a establecer si el requerimiento especial y la liquidación oficial se notificaron en debida forma y antes del acaecimiento de la caducidad de la potestad de fiscalización de la Administración.

2.1- Según los artículos 705 y 714 del ET (en la versión vigente para la época de los hechos), el requerimiento especial debe notificarse dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para presentar la declaración o de su presentación extemporánea, lapso en el que la Administración tiene la potestad de fiscalización para indagar sobre el respectivo impuesto. De otra parte, el artículo 710 *ibidem*, determina que la autoridad tributaria debe notificar la liquidación oficial de revisión dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al acto preparatorio, o su ampliación, de ser el caso, so pena de que opere la caducidad de las potestades de gestión de la Administración y, por ello, no tendría competencia para modificar la liquidación privada del contribuyente.

Al hilo de lo anterior, se trae a colación que, de acuerdo con el artículo 565 *ibidem*, los requerimientos, resoluciones o liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas deben notificarse, entre otros medios, mediante correo a través de la red oficial de correos o de cualquier empresa de servicio de mensajería debidamente autorizada, caso en el cual, se surte la diligencia siempre que se realice la entrega de la copia del respectivo acto administrativo en la última dirección informada en el RUT, o en la dirección procesal informada por el contribuyente durante el proceso de determinación o discusión del tributo, según dispone el artículo 564 *ejusdem*.

Ahora bien, el artículo 567 *ejusdem* dispone que en el evento en que los actos administrativos se envíen a una dirección distinta de la registrada o informada, habrá lugar a corregir el error enviando la notificación a la dirección correcta, momento a partir del cual empiezan a correr los términos legales que surgen a partir de la diligencia. En contraste, cuando la notificación sea devuelta por el correo -por una razón distinta a la errada-, según el artículo 568 del ET la Administración debe realizar la diligencia de notificación publicando el contenido de la parte resolutive del acto en el portal web y, al mismo tiempo, en un lugar de acceso al público de la entidad³, escenario en el cual se entiende surtida la notificación para efectos de los términos de la Administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero, para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación.

De la interpretación sistemática de los artículos expuestos, la Sala considera que si la Administración envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por

³ Sentencias del 10 de agosto de 2017 (exp. 20684, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto (E)), del 17 de agosto de 2017 y 12 de diciembre de 2018 (exps. 20740 y 23288, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, y la empresa de mensajería devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la Administración debe adelantar la notificación por aviso en los términos del artículo 568 del ET, esto es, realizando su publicación en el portal web de la DIAN y en la sede de la entidad.

2.2- Delimitado el marco jurídico que rige el presente debate, la Sala tiene por probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 13 de abril de 2015, mediante el formulario nro. 1111604121656, la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año 2014 (f. 2 caa).

(ii) La Administración profirió el Requerimiento especial nro. 322402017000031, del 29 de marzo de 2017 (ff. 51 a 68 caa), acto que se procuró notificar a la dirección informada en el RUT de la actora (ff. 49 y 50 caa), en la misma fecha mediante él envió por correo, que según la guía de transporte nro. 130004410656, fue devuelto con la observación «*no conocen, se pregunta segundo piso y locales 3 pisos, puerta blanca fachada verde*» (f. 69 caa).

(iii) El 06 de abril de 2017, la Administración publicó el acto preparatorio en la página web de la entidad (f. 72 caa), y fijó el edicto de notificación en la cartelera de la sede de la entidad (f. 199 caa).

(iv) El 11 de mayo de 2017, la Administración profirió un auto de suspensión del RUT de la actora, toda vez que, la dirección registrada no permitió la ubicación del contribuyente (f. 80 caa).

(v) Mediante memorial radicado el 31 de mayo de 2017, el representante legal de la sociedad informó a la Administración que no conoció el contenido del acto preparatorio ya que «*(...) la sociedad termina su actividad y por ende tuvimos que entregar la oficina donde estábamos anteriormente y por lo tanto en dicho edificio no dieron información a ustedes ni a (...)*». También, informó una dirección procesal de notificación en el aludido memorial (f. 86 caa).

(vi) Luego de la ausencia de respuesta al acto preparatorio, la Administración profirió la liquidación oficial de revisión nro. 322412017000201, del 31 de octubre de 2017 (ff. 96 a 110 caa), el cual se envió el 01 de noviembre de 2017, mediante servicio de mensajería a la dirección procesal que informó el representante legal de la sociedad, y que según la guía de transporte nro. 230002791682, fue devuelto con la observación «*dirección no existe mensajero la consulta mal*» (f. 145 caa).

(vii) El 16 de noviembre de 2017, la Administración publicó el acto definitivo en la página web de la entidad (f. 148 caa) y en la cartelera de la sede de la entidad (f. 198 caa).

(viii) En respuesta a lo anterior, la actora interpuso el recurso de reconsideración de forma tempestiva (ff. 150 a 178 caa).

2.3- En el *sub lite*, la actora sostiene que la Administración notificó de forma irregular el acto preparatorio y la liquidación oficial, ya que omitió publicar sus partes resolutiveas en el portal web de la Dian y en un lugar de acceso al público de la entidad, esto, conforme con la regla prescrita en el artículo 568 del ET.



Al respecto, la Sala precisa que en criterio de esta Sección⁴ el requerimiento especial es un acto administrativo de trámite, que no crea, modifica, o extingue una situación jurídica particular, razón por la que no es susceptible de control judicial, pues, su contenido, se limita a exponer los motivos y las propuestas de modificación a la declaración privada del contribuyente, originados en las diferencias halladas en la entre los hechos económicos autoliquidados y los verificados oficialmente, de ahí que no tenga expresamente una para resolutoria mediante la cual se adopte una decisión que consolide una situación jurídica para el contribuyente. Por ello, la Sala entiende que la notificación del artículo 568 *ibidem* se surte de forma idónea, siempre que la Administración ponga en conocimiento del contribuyente la existencia del acto, y no necesariamente mediante la publicidad de la totalidad del acto, pero, en todo caso, de la parte resolutoria si el acto objeto de notificación es de aquellos que tiene en su contenido una parte resolutoria o decisoria; para que así el administrado pueda ejercer su derecho de contradicción.

Según las pruebas del plenario (*i.e.* constancia de publicación en página web y cartelera de la entidad), se observa que devuelta la notificación por correo -enviada a la dirección informada en el RUT de la actora- la Administración procuró garantizar la publicidad del acto preparatorio con la publicación de parte de su contenido, 06 de abril de 2017, para que la demandante ejerciera su derecho de defensa. Posteriormente, dentro del término para responder el requerimiento especial, la contribuyente presentó un memorial radicado el 31 de mayo de 2017 (f. 86 caa), mediante el cual, si bien aludió a la existencia del acto preparatorio, cuando afirmó que «*como representante legal de Hilazeta Limitada en respuesta al oficio: Comunicación Requerimiento Especial 32240201779000031 del 29 de marzo de 2017 Expediente DT 20142016002070, quiero dar a conocer que nunca pudo ser notificado debido a que la sociedad termina su actividad (...)*», no planteó reproche alguno frente a las modificaciones propuestas pese a que estaba dentro de la oportunidad procesal para ejercer su derecho de defensa.

De otra parte, la Sala advierte que la forma de notificación prevista en el artículo 568 del ET, es subsidiaria, en la medida en que se acude a esta siempre que falle la notificación por correo por la devolución prevista en la norma referida. Así las cosas, la Sala encuentra que la notificación por aviso tiene como finalidad que el contribuyente conozca la existencia del acto administrativo, y acceda al contenido pleno de la decisión cuando así lo solicite ante la Administración. En ese orden, para la Sala la notificación por aviso de los actos preparatorio y definitivo se surtió conforme con las garantías de publicidad y debido proceso, ya que la demandada procuró poner en conocimiento de su existencia y contenido a la actora, el 06 de abril de 2017 cuando la Dian publicó el acto preparatorio en la página web de la entidad (f. 72 caa), y fijó el edicto de notificación en la cartelera de la sede de la entidad (f. 199 caa); y el 16 de noviembre de 2017, cuando la demandada publicó el acto definitivo en la página web de la entidad (f. 148 caa), y fijó el edicto de notificación en la cartelera de la sede de la entidad (f. 198 caa).

Finalmente, es oportuno señalar que de acuerdo con el artículo 1.º del Decreto 427 de 2015, el vencimiento del plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año 2014 a cargo de la actora acaeció el 14 de abril de 2015, *dies a quo* del término para configurar la firmeza de la declaración, la cual debía ocurrir el 14 de abril de 2017. Ahora bien, del recuento fáctico, se advierte que en el *sub lite* las partes no discuten que el 29 de marzo de 2017, la Administración envió el requerimiento especial a la dirección correcta, *i.e.*, la

⁴ Sentencias del 30 de julio de 2020 (exp. 23384, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 22 de abril de 2021 (exp. 21163, CP: Milton Chaves García), y del 27 de mayo de 2021 (exp. 24148, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



informada en el RUT de la actora; razón por la que al haber sido devuelta, la demandada procuró dar publicidad del acto preparatorio mediante la notificación por aviso de su contenido en su página web y su sede física el 06 de abril de 2017, de manera que a la luz del artículo 568 del ET, para la Administración –y concretamente la competencia temporal para modificar liquidación privada– la notificación se entendió surtida el 29 de marzo de 2017 (*i.e.* primera fecha de introducción al correo).

Ahora, para la actora el término de respuesta corrió al día hábil siguiente de la publicación del aviso, *i.e.*, 07 de abril de 2017, y culminó el 07 de julio de 2017, días a quo del término para notificar el acto definitivo, el cual acaeció el 07 de enero de 2018, por lo tanto, la notificación de la liquidación oficial que se realizó el 01 de noviembre de 2017 fue tempestiva. De tal forma, la Sala encuentra que la notificación del acto preparatorio y el definitivo ocurrió dentro del plazo establecido en los artículos 710 y 714 *ibidem*. No prospera el cargo de apelación.

3- Pasa la Sala a enjuiciar el rechazo de los costos glosados cuya procedencia defiende la recurrente. En síntesis, la actora cuestiona el valor probatorio que otorgó el *a quo* a los documentos que aportó con la demanda (*i.e.* conciliación contable fiscal, auxiliar de cuentas, balance de prueba por cuenta PUC, balance de prueba por tercero, estados financieros, libro de mayor y balance, relación de la retenciones en la fuente declaradas y copia de las autoliquidaciones de aportes al SPS de los empleados), medios de prueba, que en su opinión, bastaban para soportar las expensas debatidas. Asegura que, en el *sub lite* la Administración tenía la carga de la prueba de los costos glosados, ya que estaba en mejor posición para acreditar su procedencia. Sin perjuicio de lo anterior, solicita aplicar la presunción contenida en el artículo 82 del ET, para lo cual asegura que, la obtención de ingresos en el periodo gravable revisado llevó implícita la realización de costos. En el otro extremo, la Administración defiende que el desconocimiento de los costos glosados surgió por la renuencia de la actora de presentar la información que le requirió para verificar su imputación en el denuncia rentístico, hecho que motivó la aplicación de los efectos jurídicos contemplados en los artículos 651 y 781 *ibidem*. Adicionalmente, afirma que la demandante no aportó ninguno de los medios de prueba previstos en los artículos 771-2 y 772 del ET (*i.e.* documentos contables y facturas o documentos equivalentes), con lo cual, tampoco procedía la aplicación de la presunción del artículo 82 *ejusdem*.

Al tenor de esas alegaciones, la litis trabada entre las partes versa estrictamente sobre las pruebas de los costos rechazados en los actos demandados, de manera que deben estudiarse los hechos probados en el plenario para determinar su aceptación o rechazo. Así, observa la Sala que las partes no discuten la causación o naturaleza jurídica de las erogaciones, pues el debate se dirige a verificar desde el punto de vista probatorio el cumplimiento de los requisitos de procedencia de conformidad con los artículos 177-2, 771-2 y 771-2 del ET.

3.1- Antes de resolver esa cuestión, la Sala pone de presente que el análisis probatorio incluirá también los documentos aportados con el escrito de la demanda ya que según los criterios de decisión establecidos por esta Sección⁵, el principio de libertad y oportunidad probatoria habilita al contribuyente para presentar, en sede jurisdiccional, evidencias novedosas respecto de lo discutido en la vía administrativa.

⁵ Sentencias del 06 de agosto de 2015 y del 04 abril de 2019 (exps. 20130 y 22331, CP: Jorge Octavio Ramírez) y del 13 de octubre de 2016 (exp. 22165, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).



3.2- Teniendo en cuenta que el problema jurídico debatido recae sobre un factor negativo de la base imponible, la Sala destaca que en criterio de esta Sección⁶ la carga de la prueba de las erogaciones declaradas recae en el sujeto pasivo, ya que es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP, Ley 1564 de 2012), para lo cual puede acudir a todos los medios de prueba previstos «*en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos*» (artículo 742 del ET). En ese sentido, la actora es quien tiene la carga de probar los costos, gastos y deducciones que disminuyeron la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2014.

Adicionalmente la Sección⁷ ha fijado un criterio de decisión según el cual, conforme con el artículo 771-2 del ET, la factura o el documento equivalente, según el caso, son los medios probatorios idóneos –conducentes legalmente– para acreditar los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta. De manera que el ordenamiento condicionó la procedencia de estas erogaciones a su respaldo en una factura expedida o documento equivalente, según el caso, «*con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del ET*» o los que fijen normas especiales. De ahí que la prueba de los costos procedentes no sea un asunto cobijado por el principio de libertad probatoria y tenga el contribuyente libre elección sobre el medio probatorio conducente –es decir, idóneo legalmente en los términos del artículo 743 del ET–, ya que necesariamente, en lo que interesa al *sub lite*, debe acreditarse con alguno de los medios probatorios que establece el artículo 771-2 del ET, sobre los cuales, valga reiterar, la carga probatoria le incumbe al sujeto pasivo.

3.3- Ahora, el artículo 82 del ET invocado por la actora establece un método de determinación indirecta de los costos, en virtud del cual, en ciertos escenarios, es posible estimar los costos del contribuyente con base en aquellas erogaciones incurridas al desarrollar su actividad u operaciones similares en el periodo gravable; y si ello no es posible para la Administración, esta podrá determinar el costo en el 75% del valor de la respectiva enajenación. Sobre el particular, esta Sección⁸ ha precisado que «*ese mecanismo no es una alternativa ni un derecho del contribuyente, sino que solo puede acudirse a él cuando la determinación directa de los elementos de la obligación tributaria sea imposible, pero sin que ello conlleve desatender las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de la regla de decisión que impone la carga de la prueba*». Por consiguiente, la Sala advierte que para acceder a la estimación presunta de los costos de venta, debe estar acreditada la imposibilidad para allegar los medios de prueba que sustenten dichas aminoraciones de la base gravable, esto, en atención a las consideraciones expuestas en el fundamento jurídico 3.2 sobre la carga de la prueba para reconocer las aminoraciones en la base gravable.

3.4- Al respecto, están acreditados en el proceso los siguientes hechos relevantes:

(i) El 15 de diciembre de 2016, la Administración requirió a la demandante para que entregara información contable que soportara la declaración debatida (ff. 21 a 23 caa), requerimiento que no fue atendido por la actora.

⁶ Sentencias del 31 de mayo, del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019 (exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

⁷ Sentencias del 28 de febrero de 2019 (exp. 20844, CP: Milton Chaves García); del 09 de mayo de 2019; y del 19 de febrero de 2020 (exp. 23296, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

⁸ Sentencias del 05 de febrero de 2019 (exp. 20851, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 25 de julio de 2019, 04 de junio de 2020 y 29 de julio de 2021 (exps. 21030, 24265 y 24682, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



(ii) El 03 de febrero de 2017, la demandada inició diligencia de inspección contable, en la dirección informada en el RUT de la actora, sin que fuese posible surtirla por su falta de ubicación en el lugar reportado (ff. 34 a 38 caa).

(iii) Ante la imposibilidad de verificar los conceptos y rubros autoliquidados en la declaración debatida, la DIAN profirió el Requerimiento especial nro. 322402017000031, del 29 de marzo de 2017 (ff. 51 a 68 caa), mediante el cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la actora, para desconocer, el total de los pasivos, costos, deducciones y retenciones en la fuente. La demandante guardó silencio en esta etapa del procedimiento,

(iv) La Administración profirió la liquidación oficial de revisión nro. 322412017000201, del 31 de octubre de 2017 (ff. 96 a 110 caa), en la que modificó la declaración debatida en el sentido propuesto en el acto preparatorio.

(v) En respuesta a lo anterior, la actora interpuso el recurso de reposición de forma tempestiva (ff. 150 a 178 caa). Al respecto, se opuso al desconocimiento de los costos glosados y solicitó que se aplicara la presunción del artículo 82 del ET. También, señaló que la carga de la prueba de las expensas cuestionadas recaía exclusivamente en la Administración. Junto con el recurso, aportó la información contable y financiera requerida por la Administración.

(vi) Con la Resolución nro. 011164, del 02 de noviembre de 2018, que desató el recurso de reconsideración (ff. 202 a 215 caa), la Administración confirmó íntegramente el acto definitivo. En relación con los costos estudiados, señaló que la demandante no aportó ninguno de los medios de prueba previstos en los artículos 771-2 y 772 del ET, con lo cual, tampoco procedía la aplicación de la presunción del artículo 82 *ejusdem*, ya que esta regulación especial, aplica solo en aquellos eventos en que no se puede ejercer actividad probatoria por razones ajenas a las partes.

(vii) En el escrito de la demanda, la actora insistió en que aportó los medios de pruebas idóneos para acreditar de aminoración de los costos en la base gravable del impuesto. Reiteró que, la Administración estaba en mejor posición de probar la procedencia de las expensas glosadas, pues bastaba con realizar un cruce de información a terceros. Aportó nuevamente la información contable y financiera requerida por la Dian.

3.5- Con base en los hechos expuestos, la Sala observa que en la actuación debatida la Administración rechazó la totalidad de los costos autoliquidados por la demandante, pues concluyó que la actora aminoró la base gravable del impuesto sobre la renta del año 2014, con erogaciones que no cumplían requisitos para ser aceptadas. Al respecto, la Sala advierte que en múltiples oportunidades procesales la demandada requirió a la recurrente para que entregara la información que soportará las expensas glosadas, garantizando su derecho de contradicción y defensa, sin embargo la demandante guardó silencio, lo que fundó el desconocimiento de tales conceptos en el acto definitivo, en el que se aplicó la consecuencia jurídica dispuesta en los artículos 651 y 781 del ET (*i.e.* el desconocimiento de los costos cuando la información requerida deba conservarse), y se conminó nuevamente a la contribuyente para que aportara la información requerida, junto con las respectivas facturas de venta y/o documentos equivalentes. Sin embargo, solo hasta la presentación de recurso de reconsideración que entregó la información solicitada por la autoridad tributaria, sin embargo, omitió entregar los soportes de las operaciones cuestionadas en los términos del artículo 771-2 *ibidem*. Así, la Sala advierte que aunque la demandada insistió en la falta de aptitud probatoria de los documentos



aportados en sede administrativa para acreditar las expensas cuestionadas, la actora no proporcionó otros medios de prueba para acreditar el hecho alegado y, en especial, el específico medio probatorio idóneo o conducente que prescribe el artículo 771-2 del ET.

Por las razones expuestas, se concluye que la actora incumplió su carga de acreditar la procedencia de los costos glosados, pues no aportó al procedimiento revisado, ni a la actuación judicial los soportes a que se refiere el artículo 771-2 del ET, como tampoco acreditó que las aminoraciones debatidas cumplieran con los requisitos generales exigidos para su procedencia, como lo exigió la Administración. Asimismo, la Sala desestima el alegato para reconocer los costos previstos del artículo 82 del *ejusdem*, pues los medios de estimación indirecta no constituyen un derecho del contribuyente del que pueda servirse cada vez que, por indebida actividad probatoria, no aporte los precisos medios probatorios que el ordenamiento jurídico prescribe (*i.e.* artículo 771-2 del ET) para demostrar a efectos fiscales las erogaciones asociadas a sus ingresos. No prospera el cargo de apelación.

4- Decididos los cargos de apelación planteados por la actora, resta decidir sobre la reducción de las sanciones impuestas a la actora en los actos demandados. Al respecto, la recurrente solicita reducir en el valor de las sanciones, no enviar información y no entregar libros de contabilidad, en aplicación del principio de favorabilidad contemplado en el artículo 640 del ET, a cuya procedencia se opuso tanto la Administración, como el *a quo* ya que no se acreditó la aceptación y subsanación de las conductas reprochadas a la demandante.

Sobre el particular, Sala destaca que según el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, modificatorio del artículo 640 del ET, cuando las sanciones son impuestas por la Administración –como es el caso de las relativas al incumplimiento del deber de informar–, la sanción procedente se reduce en un 50% o en un 25% (ordinales 3.º y 4.º del artículo 640 *ibidem*) si en los cuatro años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en la misma, o cuando en los dos años previos a la comisión de la conducta no se ha incurrido en ella, respectivamente, siempre que «*la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente*». En esos términos la Ley 1819 de 2016 creó unos criterios específicos de atenuación punitiva para dosificar la sanción administrativa, en función de la reincidencia del agente infractor y de la regulación de la conducta sancionada. En criterio de la Sección⁹, estas reglas de graduación punitiva en función de la reincidencia también son aplicables a conductas infractoras anteriores a la promulgación de la Ley 1819 de 2016, toda vez que se trata de una disposición favorable para los infractores, que está dotada de efectos retroactivos por mandato expreso del artículo 29 de la Constitución. Que en todo caso, son aplicables sólo en aquellos eventos que se cumplan las condiciones señaladas los ordinales del artículo 640 del ET.

En el caso enjuiciado, la Sala advierte que en el plenario, no obra una aceptación y subsanación de las conductas reprochadas, en la oportunidad prevista en la norma citada, por el contrario, tanto el procedimiento administrativo, como en el proceso judicial, la actora presentó argumentos orientados a cuestionar la tipicidad de las conductas, de manera que en el *sub examine* no se atendió la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 640 del ET para graduar las sanciones debatidas. En el caso enjuiciado, la Sala advierte que en el plenario, no obra una aceptación y subsanación de las conductas

⁹ Sentencia del 27 de junio de 2019 (exp. 22421, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).



reprochadas, que se haya presentado en la oportunidad prevista en la norma citada. Por el contrario, en el *sub lite* tanto el procedimiento administrativo, como en el proceso judicial, la actora presentó argumentos orientados a cuestionar la tipicidad de las conductas. En consecuencia, la Sala entiende que en el *sub examine* no se atendió la totalidad de los requisitos previstos en el artículo 640 del ET para graduar las sanciones debatidas. No prospera el cargo de apelación.

5- Toda vez que la Sala verificó que los actos demandados se notificaron antes de la firmeza de la declaración debatida y que no incurrieron en nulidad y afectación al debido proceso de la actora por los razonamientos expuestos; y que no procede la graduación de las sanciones por no enviar información y no presentar los libros contables por ausencia de prueba del cumplimiento de los requisitos para su procedencia, esta Sala desestima los cargos propuestos por la apelante y, en consecuencia, confirmará íntegramente la sentencia de primera instancia.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas.
3. **Reconocer** personería jurídica a la apoderada de la parte demandada de conformidad con el poder conferido (índice 16).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN