



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., cinco (05) de diciembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	52001-23-33-000-2019-00457-01 (28066)
Demandante	CARMEN YOLANDA OBANDO DE MEZA
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año 2014. Prueba de costos, gastos y deducciones. Inspección contable. Notificación de requerimientos ordinarios. Alcance de la sanción por inexactitud y de la sanción por no informar. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 5 de mayo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Segunda de Decisión¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO.- DENEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO. – Condenar en costas procesales de esta instancia a la parte demandante, y a favor de la parte demandada, las cuales se liquidarán por Secretaría en los términos de los artículos 365 y 366 del CGP.

TERCERO. – Por secretaría se devolverá el remanente de los gastos del proceso, si a ello hubiere lugar, y se dejará constancia expresa de ello. En firme la presente decisión, se archivará el asunto. Secretaría hará las anotaciones de ley.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Carmen Yolanda Obando de Meza presentó el 10 de septiembre de 2015 la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 2014, en la que registró un saldo a pagar.

El 20 de febrero de 2017, la DIAN profirió el Requerimiento Ordinario Nro. 142382017000098, mediante el cual solicitó a la señora Obando remitir los estados financieros básicos de 2014 con sus notas (certificados por contador público), balance de prueba a nivel de cuenta auxiliar (con saldos y movimientos acumulados), cuentas que fueron objeto de ajustes contables, conciliación contable y fiscal, depuración y cálculo de la renta por comparación patrimonial y renta presuntiva, detalle del software contable con soportes, y planillas de aportes a seguridad social.

El 5 de julio de 2017, la Administración emitió el Requerimiento Ordinario Nro. 142382017000676, a través del cual solicitó a la demandante remitir relaciones detalladas y soportes del patrimonio bruto, las deudas, los ingresos, costos, deducciones y retenciones a 31 de diciembre de 2014.

Ninguno de los requerimientos fue respondido.

¹ Samai, índice 2, PDF: “ED_SENTENCIA_26SENTENCIAPRIMERAI(.pdf) NroActua 2”



El 16 de agosto de 2017, la DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 142382017000033, mediante el cual propuso modificar la declaración con el rechazo de costos de ventas, gastos operacionales de administración, otras deducciones y retenciones, e impuso sanciones por no envío de información (tarifa del 5%) y por inexactitud (tarifa del 100%), reliquidando el saldo a pagar.

El 23 de noviembre de 2017, la actora dio respuesta al requerimiento especial y allegó relaciones del patrimonio, deudas, ingresos, costos, deducciones, y retenciones enlistadas sin firma. Además, aportó copia del estado de resultados, algunos certificados de retención en la fuente y planillas de seguridad social y factura del proveedor SIIGO S.A.

La Administración emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 142412018000014 del 24 de abril de 2018 que reiteró las glosas del acto preparatorio, con excepción de la relativa a las retenciones que fue aceptada.

El 26 de junio de 2018, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, con el cual allegó copia del RUT, de las cédulas de la contadora y de la contribuyente, balance general, estado de resultados, notas de los estados financieros, folios de matrícula inmobiliaria, relaciones de ingresos, obligaciones financieras e inventarios, documentos de compra, certificados de retención en la fuente y GMF, relación de cuentas PUC 51,52, 53 y 54, reporte de costos de Bancolombia, planillas de seguridad social, liquidaciones de nómina, facturas de servicios públicos, facturas y recibos de compras de gas, aceite, gasolina, ACPM, Diesel, guantes, delantales, bandas de aluminio, peajes, llantas, rodillo, sensor de temperatura, balanza, hielo, tapabocas, soldadura carro, (y otras ilegibles), servicios de congelación, rastreo y localización, cambio de llantas, lavado de carros, arreglo cortinas, elaboración de puertas y recarga de extintores, pagos de cesantías, recibos de caja, balance de comprobación y factura del software contable.

El recurso fue resuelto el 26 de abril de 2019 con la Resolución Nro. 992232019000006, que modificó la liquidación oficial, aceptando parcialmente gastos operacionales de administración y otras deducciones.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

“PRIMERA: Que se declare o decrete la **NULIDAD del ACTO ADMINISTRATIVO** contenido en la **RESOLUCION DE LIQUIDACION OFICIAL DE REVISION No.142412018000014** de Abril 24 de 2018, por medio de la cual **LA DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) - DIVISION DE GESTION DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE PASTO**, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2014 que presentó la demandante ante esa entidad el día 10 de Septiembre de 2015.

SEGUNDA: Que se declare la **NULIDAD del ACTO ADMINISTRATIVO** contenido en la **RESOLUCION No.992232019000006** de Abril 26 de 2019, por medio de la cual **LA**

² Samai, índice 2, PDF: “ED_DEMANDA_01DEMANDA(.pdf) NroActua 2”



DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN) – DIVISIÓN DE GESTIÓN DE FISCALIZACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE PASTO, al desatar el recurso de reconsideración interpuesto por mi poderdante, modificó la resolución indicada en el numeral que antecede.

TERCERA: Que como consecuencia de las anteriores declaraciones se le restablezca el derecho a mi poderdante. Advirtiendo en todo caso, que es el Juez Administrativo, quien deberá restablecer integralmente el derecho de mi mandante aplicando las fórmulas que le brinda el ordenamiento jurídico, la equidad y la justicia, en la forma que más convenga a los intereses jurídicos del administrado afectado con los actos administrativos cuya nulidad se declara o decreta, ordenando la actualización de las sumas de dineros que resulten a favor de mi poderdante al momento de efectuarse el pago y la aplicación de intereses técnicos sobre las sumas adeudadas. En consecuencia, se ordenará dejar sin efectos los actos administrativos cuya nulidad se decreta y tener por presentada la declaración sobre el impuesto de renta y complementarios presentada por la demandante el día 10 de Septiembre de 2015 ante la entidad demandada.

CUARTA: Que se condene en agencias en derecho, gastos y costas del proceso a la entidad demandada.”

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados el preámbulo y los artículos 2, 4, 29, 83, 84, 122 y 363 de la Constitución Política; 622 a 630, 631, 631-1, 631-2, 647, 651, 683, 742, 778, 779, 780, 782, 786 a 791 del Estatuto Tributario; 164, 165, 170 y 176 del Código General del Proceso; 28 y 48 del Código de Comercio; 1, 2, 3, 66 a 72, 138, 179 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; 42 del Decreto 2150 de 1995; 175 del Decreto 019 de 2012; el Decreto 2649 de 1993; y el Manual de Fiscalización y Liquidación de la DIAN. El concepto de la violación se resume así:

1. Desconocimiento de costos y deducciones

Cuestionó que la Administración rechazó los costos de ventas, gastos operacionales de administración y otras deducciones, al considerar que no se allegaron los soportes solicitados en los requerimientos ordinarios.

Explicó que en respuesta al requerimiento especial la contribuyente aportó relaciones del patrimonio, deudas, ingresos, costos, deducciones y retenciones, el estado de resultados, el balance general, el reporte anual de costos y la planilla de autoliquidaciones. Sostuvo, con fundamento en el Decreto Ley 019 de 2012, que el rechazo de costos y deducciones no podía sustentarse en el hecho de no haberse suministrado “copia del libro mayor y balances que contengan los saldos a 31 de diciembre de 2014” en los requerimientos de información, dado que no existe la obligación de que estos deban registrarse ante la Cámara de Comercio.

Agregó que, la información se encontraba en los archivos de la DIAN dado que la actora presentó oportunamente los medios magnéticos y en el sistema informático también reposaba lo reportado por terceros. De ahí que la demandada no podía solicitar dichos datos, so pena de vulnerar el artículo 175 del Decreto 019 de 2012, el debido proceso y el derecho de defensa.

Consideró arbitrario que se hubiese solicitado la contabilidad mediante requerimiento ordinario dado que para su revisión es necesario que la persona comisionada sea un contador y actúe mediante auto de inspección contable o tributaria, so pena de que las pruebas obtenidas no produzcan efecto alguno.

Transcribió apartes del manual de fiscalización de la DIAN sobre la necesidad y adquisición de la prueba, los medios probatorios en materia tributaria, con énfasis



en la inspección tributaria y la contable, los procesos de recopilación de información, de los cuales resaltó que, en caso de requerirse verificar a profundidad toda la contabilidad, debía proferirse auto de inspección contable.

Insistió en que la Administración trasladó la carga de la prueba con un requerimiento ordinario que carece del alcance que la entidad pretende darle, no acató las disposiciones del manual de fiscalización y solicitó información que ya reposaba en sus archivos. Que por lo anterior, la DIAN no tuvo en cuenta los deberes y obligaciones de la información establecidos en los artículos 622 a 630, 631-1 y 631-2 del Estatuto Tributario, ni los artículos 164 y 165 del Código General del Proceso (necesidad y medios de prueba).

Consideró que la DIAN no apreció en conjunto las pruebas recaudadas, esto es, las que reposaban en sus archivos y las allegadas por el contribuyente, por lo que no pudo demostrar los hechos con los cuales fundamentó los actos y omitió decretar las pruebas idóneas para verificar la documentación contable, además de que el funcionario que expidió el requerimiento ordinario no era contador público.

Planteó que la demandada: *“violó flagrantemente el inciso cuarto del numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario, que dispone que en todo caso si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión oficial, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el numeral 2, y una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en dicho numeral que sean plenamente probados, toda vez que la demandante aportó antes de proferirse la liquidación casi que en su totalidad la información requerida, y la administración estaba en la obligación de valorarla.”* Concluyó que en la respuesta al requerimiento especial demostró las cifras declaradas.

2. Sanción por no informar y sanción por inexactitud

Dijo que la Administración determinó la **sanción por no enviar información** respecto del patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos operacionales, costos y deducciones.

Afirmó que: *“la División de Liquidación acepta desconocer de la base de los valores no suministrados la información de las retenciones en la fuente que se le practicaron a la contribuyente en cuantía de \$ 14.928.200, por estar debidamente certificadas, pero no valoró que los ingresos certificados ascendieron a la suma de \$ 994.606.321, los cuales estaban reportados en la información exógena por los terceros, por lo que al no valorar la prueba obrante en el expediente y la que reposaba en sus archivos, la Dian violó por consiguiente el artículo 651 del Estatuto Tributario por error y falsa motivación o por interpretación errónea, en todo caso violando el debido proceso y el derecho a la defensa.”*

Insistió en que se debió valorar la información que reposaba en el sistema de la Administración y que la demandada estaba en la obligación de proferir auto de inspección contable y no podía requerir los datos con un requerimiento de información. Enlistó los artículos 683, 742 y 743 del Estatuto Tributario, los cuales estimó violados toda vez que se pretende imponer una sanción no acorde con la situación económica y que las transacciones que generaron los costos, gastos y deducciones fueron reales.

Advirtió que no recibió los requerimientos ordinarios por negligencia de la empresa de mensajería, quien manifestó que la dirección era desconocida, pese a que los funcionarios de la DIAN sí lograron comunicarse con la actora y con su establecimiento de comercio para hacer efectivo un cobro. Anotó que, si bien



Tumaco atraviesa por una situación social difícil, la empresa de mensajería no podía negarse a entrar a cierta zona del municipio, so pretexto de ser riesgosa.

Manifestó que el hecho de no haber entregado la información no genera daño alguno pues esta constaba en el sistema de la DIAN.

Advirtió que la demandada violó el artículo 647 del Estatuto Tributario dado que la **sanción por inexactitud** *“solo procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos y no el no enviar la información”*. Dijo que el Consejo de Estado³ ha precisado que no son inexistentes los costos y gastos por deficiencias probatorias.

Reprochó que la DIAN solicitara copia de libros oficiales firmados por contador, olvidando que la actora no estaba obligada a tenerlos. Que, además, la contadora de la contribuyente había fallecido, lo cual hizo difícil la consecución de los documentos. Se refirió a la presunción de veracidad de la declaración y a los derechos de los contribuyentes.

Concluyó que imponer sanciones con fundamento en hechos no corroborados plenamente vulnera el debido proceso. Adujo que la demandada: *“le envió a la contribuyente a la misma dirección de notificación fiscal que en principio le fueron devueltos y que posteriormente, en forma inexplicable, fueron enviados otro que sí fueron recibidos, por lo que en ese evento debió la administración, en garantía del debido proceso y derecho a la defensa, notificarle nuevamente los que no tuvo la oportunidad de conocer porque fueron devueltos”*, y que los funcionarios no ejercieron sus funciones en debida forma.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda⁴, con fundamento en lo siguiente.

Reseñó que la Administración reconoció parcialmente algunas deducciones en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, con lo cual el actor discute glosas por mayores valores a los determinados. Y advirtió que en los actos se reconocieron retenciones mayores a las declaradas. Que, además, la DIAN respetó el debido proceso dado que cumplió con los términos y oportunidades para proferir los actos de trámite y definitivos, y garantizó el derecho de defensa.

Afirmó que con los requerimientos ordinarios y el requerimiento especial, la Administración exigió al contribuyente una comprobación especial de **costos y deducciones**, trasladándole la carga de la prueba, al ser aspectos que depuran la base del impuesto. Que, no obstante, la contribuyente no aportó los medios de prueba a los que tenía acceso y debía tener en su poder, como el soporte de las compras.

Mencionó que los requerimientos ordinarios se notificaron conforme con los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario dado que fueron remitidos a la dirección informada en el RUT de la demandante y que, ante su devolución, los auditores intentaron contactar a la contribuyente por teléfono y correo electrónico, y solo ante la ausencia de respuesta acudió a la notificación subsidiaria mediante aviso publicado en la web y lugar de libre acceso de la entidad.

³ Citó las sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, del 24 de enero de 1997, exp. 8062, del 27 de junio de 1996, exp. 7652, C.P. Consuelo Sarria Olcos y del 13 de diciembre de 1996, exp. 8031, C.P. Delio Gómez Leyva

⁴ Samai, índice 2, PDF: “ED_CONTESTACI_05CONTESTACIONDDA(.pdf) NroActua 2”



Expuso que los requerimientos ordinarios solicitaron soportes de los costos y deducciones registrados en la declaración, conceptos que tienen una tarifa legal probatoria, consistente en las facturas o documentos equivalentes⁵. Que además, para el 2014, la actora pertenecía al régimen común del IVA, por lo que necesitaba soportes en los que identificara el impuesto asumido. Sin embargo, la demandante no aportó las facturas de las compras, y ni siquiera aportó el RUT de los vendedores del régimen simplificado.

Aclaró que los “documentos de compra” aportados, “podrían reflejar las ventas”, más no las compras, pues en estos se identifica a terceros como clientes, de tal forma que resultan impertinentes e inconducentes para probar los costos, toda vez que solo demostrarían ingresos, los cuales no fueron glosados. Puntualizó que, además, la actora debió acreditar los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Explicó que no era cierto que la información exógena servía para probar los costos y deducciones, dado que tenían tarifa legal probatoria. Agregó que, si bien el artículo 175 del Decreto Ley 19 del 2012 no incluyó la obligación de registrar los libros de contabilidad en el registro mercantil, eso no significa que quienes efectúen actos mercantiles no deban llevar contabilidad, o puedan omitir la obligación de aportarla cuando la Administración la requiera.

Reparó en que la actora debía llevar contabilidad pues esa responsabilidad figuraba en el RUT, presentó su declaración en el formulario 110, y desarrollaba una actividad comercial, que se verifica en el registro mercantil, el estado de resultados, la relación de ingresos y los documentos de compra.

A partir de los artículos 684, 779 y 782 del Estatuto Tributario, desvirtuó que la Administración estuviera obligada a decretar una inspección contable, dado que en virtud de sus amplias facultades de fiscalización podía requerir información de los contribuyentes y de terceros, quienes deben atender las solicitudes.

Anotó que el deber de aportar libros de contabilidad y documentos privados es de índole constitucional, y aclaró que no ordenó poner a disposición toda la contabilidad, sino información concreta y precisa.

Replicó que el manual de fiscalización de la DIAN reconoce las amplias facultades de fiscalización y no obliga a la práctica de inspecciones. Recalcó que el rechazo de costos y deducciones no obedeció solo a la ausencia de respuesta de los requerimientos ordinarios, sino también a que no se probaron las erogaciones.

Explicó que procede la **sanción por no envío de información**, porque la conducta de la contribuyente (falta de aporte de los soportes requeridos) influyó negativamente en la gestión de control tributario de la DIAN. Advirtió que no se evidenció ninguna posibilidad para la exoneración de la sanción, pues las normas solo prevén reducciones que no operaron ante la omisión de la presentación de la información, ni la aceptación expresa.

Reiteró que el no envío de información causa un grave perjuicio a la Administración en sus actividades de cruces de información para verificar la exactitud de las declaraciones, esto es, en sus funciones. De ahí que se configure el hecho sancionable.

⁵ Sobre el tema, hizo referencia a los artículos 615, 616-1, 771-2 del Estatuto Tributario, 2 del Decreto 1001 de 1997, 3 del Decreto 2050 de 1997 y 3 del Decreto 522 de 2003. Y, citó las sentencias del 28 de mayo de 2009, exp. 15884, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 01 de agosto de 2018, exp. 21881, C.P. Milton Chaves García del Consejo de Estado y C-733 de 2003 de la Corte Constitucional.



Consideró procedente la **sanción por inexactitud** y descartó la diferencia de criterios, la cual no se alegó, dado que no se aportaron documentos que dieran cuenta de la real existencia y procedencia de los costos y deducciones que derivaron en inexistentes.

Sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora, con fundamento en las siguientes consideraciones:⁶

Desestimó los argumentos de la demandante sobre la procedencia de **costos y deducciones**, debido a que, al comparar la información solicitada en los requerimientos con la allegada en la respuesta al requerimiento especial, la DIAN concluyó que no se aportaron la copia del libro mayor y balances, la relación del tipo de cuentas objeto de ajustes contables, la conciliación de la renta y el patrimonio, y la depuración de la renta por comparación patrimonial y la renta presuntiva.

Anotó que la actora confundió la obligación de registrar los libros de contabilidad en la Cámara de Comercio con la de remitir la información contable a solicitud de la Administración, obligación de la cual no pueden sustraerse los comerciantes. Aclaró que la sanción no operó por la falta de registro de tales libros, sino por la omisión de remitir la información solicitada en los requerimientos ordinarios.

Conceptualizó la inspección contable para advertir que las normas que la regulan establecen una facultad, más no un deber en cabeza de la DIAN para decretarla. De tal forma que, la Administración podía solicitar la remisión de los documentos en virtud de sus amplias facultades de fiscalización, a través de requerimientos ordinarios. Aclaró que la demandada solicitó información específica de la contabilidad, y no que fuera allegada en su totalidad. Agregó que, con la Ley 1819 de 2016, puede tener acceso a esta con la simple solicitud de envío electrónico, sin que sea necesario decretar una inspección contable.

Dijo que la demandante no aportó copia del manual de fiscalización y liquidación de la DIAN, con lo cual no era dado analizar su incumplimiento, y que, en todo caso, este solo contiene una orientación, por lo que no tiene fuerza vinculante.

Subrayó que la actora no indicó cuál fue la información que la Administración tenía en su poder y que le solicitó nuevamente a través de los requerimientos ordinarios, lo que impedía el análisis de la violación al Decreto Ley 019 de 2012, dado que ello correspondía a su carga procesal. De manera que, no bastaba con afirmar que los datos se encontraban en los medios magnéticos.

Sobre los reparos frente a la **sanción por no enviar información**, reiteró los argumentos expuestos, y consideró que debe mantenerse, porque los soportes solicitados no fueron remitidos por la contribuyente, sin que pueda tenerse a la información exógena como prueba de los costos y deducciones, dada la tarifa legal para demostrar tales conceptos.

Sobre la notificación de los requerimientos ordinarios, evidenció que la DIAN dio fiel cumplimiento al artículo 568 del Estatuto Tributario, sin que pueda desvirtuarse con las apreciaciones subjetivas de la actora, como la comunicación con el establecimiento de comercio para hacer efectivo un cobro. Insistió en que la

⁶ Samai, índice 2, PDF: "ED_SENTENCIA_26SENTENCIAPRIMERA(.pdf) NroActua 2"



contribuyente no determinó cuál información ya reposaba en la DIAN, y expuso que no cumplir con los requerimientos de la Administración obstaculiza y retrasa el ejercicio de la función fiscalizadora.

Estimó procedente la **sanción por inexactitud** debido a que la demandante no pudo demostrar los costos y deducciones de la declaración, dado que no se remitió la información requerida por la DIAN. Añadió que la contribuyente tenía la carga de la prueba dado que la Administración glosó el denuncia. Y que el deceso de la contadora no es óbice para incumplir el deber de allegar la información requerida.

Ordenó **condenar en costas** a la demandante como parte vencida del proceso.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia⁷, con fundamento en lo siguiente.

Cuestionó que el Tribunal considerara que la actora incumplió el deber de suministrar la información solicitada en los requerimientos ordinarios, porque la misma reposaba en el expediente y en los archivos de la Administración, como es el caso de los medios magnéticos, por lo que tenía la obligación de allegarlos al proceso con la contestación de la demanda. Que, en el expediente también obra una certificación contable sobre los estados financieros del contribuyente, que supe la información que el *a quo* echó de menos y es plena prueba. Recalcó que la información no suministrada al proceso se podía verificar con otras pruebas, por lo que se vulnera el Decreto Ley 019 de 2012.

Reparó que la sentencia de primera instancia avaló la notificación de los requerimientos ordinarios, pese a que se practicó de manera irregular.

Que contrario a lo señalado por *el a quo*, el manual de fiscalización y liquidación de la DIAN sí reposaba en el expediente y tenía fuerza vinculante, el cual establece que la inspección contable es obligatoria.

Estimó que, si el Tribunal consideraba que la documentación allegada al proceso era insuficiente, debió decretar pruebas de oficio para buscar la verdad de los hechos y proteger a la parte más débil de la relación procesal.

Insistió en los demás argumentos de la demanda que cuestionan el desconocimiento de costos y deducciones.

En cuanto a la sanción por no informar, reiteró que no hay lugar a su imposición, porque parte de lo requerido por la DIAN ya se encontraba en sus sistemas de información. Y, que la sanción no está acorde con la situación económica y que las transacciones que generaron los costos, gastos y deducciones fueron reales.

Sobre la sanción por inexactitud, replicó que solo procede cuando se cuestionan los hechos económicos, y no por la falta de envío de información, como sucede en este caso. Y, que el Consejo de Estado⁸ ha precisado que no son inexistentes los costos y gastos por deficiencias probatorias.

⁷ Samái, índice 2, PDF: "ED_RECURSODE_28RECURSOAPELACIONES(.pdf) NroActua 2"

⁸ Citó las sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, del 24 de enero de 1997, exp. 8062, del 27 de junio de 1996, exp. 7652, C.P. Consuelo Sarria Olcos y del 13 de diciembre de 1996, exp. 8031, C.P. Delio Gómez Leyva



Luego, señaló que, en caso de no accederse a las pretensiones, se solicita al juez de segunda instancia dar aplicación al principio de favorabilidad respecto de la sanción por no enviar información, en virtud del artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 (que redujo la tarifa del 5% al 1%), de acuerdo con la sentencia del Consejo de Estado proferida el 18 de mayo 2023, exp. 27091.

Oposición a la apelación

La demandada no presentó oposición al recurso de apelación.

Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia⁹, por considerar que los requerimientos ordinarios se notificaron en debida forma. Que no era obligación de la Administración practicar inspección contable para requerir la contabilidad, dado que el decreto de esa prueba es facultativo. Resaltó que el actor remitió parcialmente la información solicitada, con lo cual se hacía procedente la sanción por no envío de información, sin que se hubiera requerido el registro de los libros en la cámara de comercio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos acusados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2014, presentada por Carmen Yolanda Obando de Meza.

Los **problema jurídicos** a resolver se centran en determinar si: *i)* la solicitud de información de la DIAN a través de los requerimientos ordinarios configuró una violación al Decreto Ley 019 de 2012; *ii)* los medios magnéticos y la certificación contable era suficiente para acreditar los costos y deducciones rechazadas y, en caso contrario, si debían decretarse pruebas de oficio; *iii)* era necesario proferir auto de inspección contable; *iv)* los requerimientos de información se notificaron debidamente; *v)* la sanción por inexactitud y la sanción por no informar pueden imponerse de forma concurrente, y procede la aplicación del principio de favorabilidad respecto de esta última.

1. Violación al Decreto Ley 019 de 2012. Procedencia de la certificación contable y medios magnéticos como prueba de los costos y deducciones

Dada la relación intrínseca entre los dos primeros cargos, estos se resolverán conjuntamente, así:

La Administración, en la liquidación oficial de revisión, desconoció los costos, gastos operacionales de administración y otras deducciones toda vez que la contribuyente no aportó los soportes requeridos ni desplegó actividad probatoria alguna. En esta etapa solo se reconocieron retenciones, en atención a que el contribuyente aportó los soportes en la respuesta al requerimiento especial.

Con la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la DIAN verificó que la contribuyente había suministrado parcialmente la información solicitada en los requerimientos ordinarios. Sin embargo, no remitió copia de: *i) los folios del libro mayor y balances con saldos a 31 de diciembre de 2014, ii) la relación del tipo de cuentas con ajustes*

⁹ Samai, índice 12, PDF: "Memorial_JDV_40CONCEPTO(.pdf) NroActua 12"



contables, iii) la conciliación de renta y patrimonio, iv) la depuración de la renta por comparación patrimonial y la renta presuntiva; y v) los soportes de todos los costos y deducciones. Precisó que esa información no podía encontrarse en la información exógena, pues esta solo registra cifras globales, y tampoco permite verificar el cumplimiento de los requisitos legales de cada concepto.

Frente a los soportes de los *costos*, indicó que los documentos de compra aportados no eran suficientes para determinar los retiros del inventario y traslados como costo de ventas, ni tampoco lo era la información de la cuenta PUC 1435052000, el balance de comprobación y el balance general. Agregó que, no era posible establecer si las facturas soportaban el costo de venta indirecto, y que estas no cumplían los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, dado que se trataban de compras del 2013 sin que fuera dable determinar que correspondían al costo de ventas generado por la venta del producto terminado.

Sobre los *gastos operacionales de administración*, reconoció parcialmente los relativos a nómina, acueducto y energía, pero no tuvo en cuenta los soportes allegados del periodo 2013. Empero, desconoció las erogaciones por teléfono, combustibles, lubricantes, envases, empaques, mantenimiento y diversos en tanto no fueron justificadas en torno a los requisitos de necesidad y causalidad, y gran parte de los soportes no cumplen los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Y, con respecto a las *otras deducciones*, aceptó parcialmente gastos bancarios y GMF, pero desconoció los referentes a intereses y seguros por no haberse demostrado su necesidad y causalidad con la actividad productora de renta, ni se allegaron soportes, pues los que obraban en el expediente no cumplían con los requisitos del artículo 617 *ibidem*. Esta decisión administrativa fue avalada por el Tribunal.

Con el recurso de apelación, la demandante insiste en que la información solicitada en los requerimientos ordinarios reposaba en el expediente y en los archivos de la entidad demandada (información exógena), y afirmó que la certificación contable aportada es suficiente para acreditar los costos, gastos y deducciones que, en todo caso, se podían demostrar con pruebas decretadas de oficio. Además, cuestionó que se trasladó indebidamente la carga de la prueba con los requerimientos ordinarios, que se violaron los principios probatorios, y que se le instó a aportar los libros de contabilidad registrados ante la cámara de comercio.

Para resolver, debe tenerse en cuenta que esta Sección ha precisado que en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos, deducciones), pues es quien los invoca a su favor¹⁰.

Al respecto, en el marco del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, esta Sala ha sostenido que *“la factura o el documento equivalente, cuando existe la obligación de expedirlos es la tarifa legal probatoria para la procedencia del costo o deducción”*¹¹. En esa medida, en los casos en que no se cuenta con la factura o el documento equivalente que cumpla con los requisitos exigidos por la norma mencionada, el costo o gasto debe ser

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, entre otras.

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2021, exp. 24120. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



rechazado. Sobre este particular, esta Sección ha señalado que *“para efectos fiscales, sólo es posible acreditar costos con el soporte que fue previsto en la ley y que debe contener la información que expresamente señaló a estos efectos, lo cual descarta cualquier otro medio probatorio”*¹².

De otro lado, sobre la información exógena se ha establecido, a partir del artículo 631 del Estatuto Tributario que contiene *“datos generales sobre las operaciones realizadas en determinado periodo para estudios y cruces de información”*¹³. De tal forma que, el reporte allí contenido no abarca la especificidad de la información contable ni la trazabilidad de los costos, gastos y deducciones de un contribuyente.

A partir de lo expuesto, para la Sala es claro que el obligado a acreditar los costos, gastos y deducciones era el contribuyente. En ese sentido, contrario a lo que señala el recurrente, la DIAN no trasladó indebidamente la carga de la prueba con los requerimientos ordinarios de información, debido a que era la sociedad la llamada a demostrar los conceptos con los cuales disminuyó la base gravable en su declaración tributaria. Sumado a que, conforme con el artículo 686 del Estatuto Tributario¹⁴, en su condición de contribuyente, debía atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración.

Así, la actora no podía ampararse en el hecho de que la información exógena contuviera los datos requeridos, para abstenerse de responder los requerimientos ordinarios, porque este reporte no contiene los datos específicos que le solicitó la Administración con la finalidad de verificar los requisitos previstos en la ley sobre la procedencia y soporte de los costos y deducciones, sin que ello vulnere los deberes de información contenidos en los artículos 622 a 630, 631-1 y 631-2 del Estatuto Tributario ni los artículos 164 y 165 del Código General del Proceso (necesidad y medios de prueba), pues, se insiste, uno es el alcance de los medios magnéticos y otro el debido soporte probatorio de los costos, gastos y deducciones, el cual correspondía demostrar al apelante, sin que lo hubiese hecho.

En este caso, se advierte que no obran en el expediente copia de los folios del libro mayor y balances con saldos a 31 de diciembre de 2014, la relación del tipo de cuentas con ajustes contables, la conciliación de la renta y el patrimonio, la depuración de la renta por comparación patrimonial y la renta presuntiva, y la totalidad de los soportes de los costos y deducciones declarados, información que, contrario a lo expuesto por el demandante, no fue allegada al proceso.

A partir de lo expuesto, no existe una vulneración al artículo 9 del Decreto 019 de 2012¹⁵, toda vez que la información contable solicitada no estaba contenida en los medios magnéticos ni reposaba en los archivos de la entidad. La Sala insiste que era responsabilidad del demandante demostrar los costos, gastos y deducciones,

¹² *Ibídem.*

¹³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de junio de 2021, exp. 24283. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Estatuto Tributario. **Artículo 686. Deber de atender requerimientos.** Sin perjuicio del cumplimiento de las demás obligaciones tributarias, los contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales (ahora, U.A.E. DIAN), así como los no contribuyentes de los mismos, deberán atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que realice la Administración de Impuestos, cuando a juicio de ésta, sean necesarios para verificar la situación impositiva de unos y otros, o de terceros relacionados con ellos.

¹⁵ Decreto 019 de 2012. **Artículo 9. Prohibición de exigir documentos que reposan en la entidad.** Cuando se esté adelantando un trámite ante la administración, se prohíbe exigir actos administrativos, constancias, certificaciones o documentos que ya reposen en la entidad ante la cual se está tramitando la respectiva actuación.



razón por la cual no puede excusarse en la posibilidad del juez de decretar pruebas de oficio, facultad que no tiene la virtualidad de suplir el incumplimiento de la carga probatoria de las partes ni su negligencia, con lo cual dicha posibilidad no era procedente.

Así mismo, contrario a lo señalado por el apelante, en los requerimientos ordinarios de información y en los actos de revisión del tributo (requerimiento especial, liquidación oficial de revisión y resolución que resolvió el recurso de reconsideración), la Administración no le exigió a la contribuyente que aportara los libros de contabilidad inscritos ante la Cámara de Comercio. La petición de información se circunscribió a la documentación contable y los soportes de la declaración, los cuales no fueron allegados en su totalidad por el contribuyente. En ese sentido, no asiste razón al recurrente cuando afirma que la DIAN le solicitó los libros inscritos ante la Cámara de Comercio, deber que, en efecto, desapareció con el Decreto 019 de 2012.

De igual forma, llama la atención que el apelante reproche que se hubiesen solicitado los libros firmados por el contador, no obstante que es un sujeto obligado a llevar contabilidad en consideración de su calidad de comerciante, tanto así que la declaración de renta se presentó voluntariamente en el formulario 110 *“Año 2014: Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonios para Personas Jurídicas y Asimiladas, Personas Naturales y Asimiladas Obligadas a llevar Contabilidad”*, y esa responsabilidad se evidencia en el RUT *“42. Obligado a llevar contabilidad”*. Así mismo, resulta irrelevante que la contadora hubiese fallecido pues constituye un deber del contribuyente conservar la información contable y ponerla a disposición de la Administración cuando esta lo requiera.

Ahora bien, en lo que respecta a la certificación contable sobre los estados financieros de la contribuyente, se advierte que la misma no reposa en el expediente, sino las notas a los estados financieros firmada por la contadora (fl 71 a 72 Caa). En todo caso, debe reiterarse que el soporte de los costos y deducciones son las facturas de venta o los documentos equivalentes, cuya eficacia probatoria fue cuestionada por la DIAN por incumplimiento de requisitos y ausencia de trazabilidad, circunstancias que no pueden suplirse con una certificación de contador público, aún si obrara en el expediente, por cuanto sobre dichos conceptos existe tarifa legal probatoria.

Por el contrario, lo que se evidencia es que el rechazo propuesto por la Administración está debidamente soportado en los cuestionamientos reseñados previamente, entre otros, la ausencia de trazabilidad contable de los costos, y que las facturas aportadas no cumplían los requisitos exigidos como soporte, ni la relación de causalidad de las expensas con la actividad productora de renta y la necesidad de las mismas, y que dichas glosas no han sido explicadas por el apelante, quien solo se limitó a afirmar que los soportes se encontraban en el expediente sin precisar los documentos que desvirtuaba cada una de las glosas y guardando silencio respecto del desconocimiento de los soportes aportados. Lo anterior evidencia que los principios probatorios fueron cumplidos a cabalidad, incluida la apreciación conjunta de las pruebas, sin perjuicio de que el demandante no ejerció en debida forma la carga de la prueba.

De manera que, es procedente el rechazo de costos y deducciones realizado en los actos demandados, en la medida que la actora no aportó los soportes de esas erogaciones.



Por lo expuesto, no se accede a los reparos propuestos por el apelante.

2. Decreto de inspección contable

La demandante, ahora apelante, estima que la información solicitada a través de los requerimientos ordinarios no podía requerirse por dicha vía, pues la DIAN debía decretar y practicar una inspección contable, en desarrollo del programa de fiscalización. Además, discutió que los funcionarios que emitieron los requerimientos de información debían ser contadores públicos.

Para resolver, sea lo primero precisar que, en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización para la correcta y oportuna determinación de los tributos, las cuales le permiten adelantar las investigaciones, decretar las pruebas y adelantar las diligencias que estime convenientes a estos efectos.

En desarrollo de las facultades de fiscalización, el artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la Administración “podrá” practicar inspecciones tributarias en orden a verificar la existencia de hechos gravables, entre otros, para lo cual habilita que dentro de esta diligencia se decreten todos los medios de prueba que sean pertinentes. Así mismo, el artículo 782 del Estatuto Tributario prevé que la Autoridad Tributaria “podrá” ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente para verificar la exactitud de las declaraciones.

Sobre la inspección contable, la Sala ha explicado que esta es una “*diligencia encaminada a verificar la exactitud de los estados financieros de los obligados, a fin de validar si estos pueden ser tenidos como prueba de los hechos debatidos en el procedimiento tributario, razón por la cual debe ser llevada a cabo por un contador público.*”¹⁶ Sin embargo, tal como lo establecen textualmente las normas y se desprende de las amplias facultades de fiscalización, la Administración Tributaria puede decretar las pruebas que a bien tenga lugar, conforme con los hechos que son objeto de investigación.

Así, el decreto de inspecciones tributarias y contables es facultativo de la Autoridad Tributaria, sin que el hecho de que se requiera la revisión de información contable implique necesariamente que se practique una inspección de dicha naturaleza, sino que también puede hacerlo en el marco del despliegue de sus amplias facultades de fiscalización, a través de autos de verificación o cruce o de requerimientos de información, como ocurrió en el caso analizado.

En ese sentido, no asiste razón al recurrente cuando estima obligatoria la necesidad de que la DIAN hubiese practicado una inspección contable, debido a que podía requerir la información en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización y, en todo caso, no se requirió la totalidad de la contabilidad sino elementos puntuales que soportaban la declaración. Así mismo, dado que la información se solicitó a través de requerimientos ordinarios y no se decretó inspección contable, pues no se estaba obligada a ello, los funcionarios comisionados en la investigación no debían ostentar la calidad de contadores públicos, contrario a lo expuesto por el recurrente.

Por último, verificado el expediente, no se encuentra copia del Manual de Fiscalización de la DIAN. No obstante, las directrices que figuren en ese documento

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24703, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



no tienen vocación de modificar el contenido de las normas que establecen la posibilidad y no la obligación de decretar inspecciones contables como medio de prueba.

En consecuencia, este cargo de apelación no prospera.

3. Notificación de los requerimientos ordinarios

El apelante alude que la DIAN incurrió en irregularidades en la notificación de los requerimientos de información, al no insistir en la verificación de los correos enviados.

En materia fiscal, el artículo 565 del Estatuto Tributario regula el régimen de notificaciones especial y preferente para las actuaciones de la Administración de Impuestos, el cual es aplicable para los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas.

En particular, el párrafo primero de la disposición establece que, cuando se trate de la notificación por correo, el acto debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el RUT. Lo anterior, se explica en la medida en que: *“es un deber del contribuyente o declarante registrar la información de ubicación en esa base de datos y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales, o deba notificar los actos a la dirección del apoderado que aparece en el RUT, cuando se actúa a través de este.”*¹⁷

En el expediente consta que la dirección registrada en el RUT del contribuyente era *“BRR BUENOS AIRES CA 1800, Ciudad/Municipio: San Andrés de Tumaco, Departamento: Nariño”*, (fl. 7 Caa). Al verificar las guías de correo de la empresa de mensajería (fls. 22, 23, 31 y 32 Caa), a través de las cuales se intentaron notificar los Requerimientos Ordinarios Nros. 142382017000098 del 20 de febrero de 2017 y 142382017000676 del 5 de julio de 2017 (fls 21 y 25 Caa), la Sala evidencia que las comunicaciones fueron remitidas a la dirección registrada en el RUT, y que se efectuaron cuatro intentos de entrega el 24 y 27 de febrero y el 10 y 11 de julio de 2017, siendo el correo devuelto con la causal *“desconocido”*.

En consecuencia, la Administración aplicó la notificación prevista en el artículo 568 del Estatuto Tributario que regula aquellos casos en que las comunicaciones por correo son devueltas, y procedió a notificar los actos mediante aviso en un lugar público de la entidad (fl 20 y 27 Caa).

No obstante que el correo fue dirigido a la dirección correcta y que se practicó la notificación subsidiaria por aviso, se advierte que la Administración intentó informar los mencionados requerimientos mediante correo electrónico y llamada telefónica (en Acta de llamada consta que se realizaron 5 intentos), a partir de lo reportado en el RUT (fls 19, 35 y 36 Caa), sin que se hubiere obtenido respuesta.

A partir de esto, la Sala advierte que, contrario a lo que afirma el apelante, el procedimiento de notificación del requerimiento especial se surtió en debida forma, debido a que se siguieron los parámetros del artículo 565 del Estatuto Tributario, esto es, el envío de la comunicación por correo a la dirección informada en el RUT

¹⁷ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2024, Exp. 27864. C.P. Milton Chaves García.



e incluso se realizaron múltiples intentos de notificación sin éxito. En consecuencia, el cargo no prospera.

4. Sanción por no informar y sanción por inexactitud. Concurrencia

En la apelación, el recurrente afirma que la sanción por inexactitud solo procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos y no por el hecho de no enviar la información. Agregó que, esta sanción no opera en los casos de deficiencias probatorias.

Discutió la sanción por no informar alegando que no está acorde con su situación económica, además que las transacciones que generaron los costos, gastos y deducciones fueron reales. Y, que se violó el numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario dado que subsanó la omisión con anterioridad a la liquidación oficial de revisión, toda vez que aportó casi la totalidad de la información, en tanto obraba en los sistemas informáticos de la DIAN.

La Sala observa que en relación con lo manifestado en la apelación, los actos demandados se impusieron en forma concurrente las sanciones por inexactitud y por no envío de información. Al respecto, debe precisarse que, mientras *la primera* se origina, en general, por la inclusión en la declaración de datos o factores inexistentes, equivocados, incompletos o desfigurados, *la segunda* deriva del incumplimiento por parte del contribuyente del deber de remitir información a la Administración Tributaria en forma regular u ocasional.

Como se advierte, la sanción por no informar opera cuando el contribuyente no allega la información requerida, lo cual puede derivar en la imposición de la multa y en el desconocimiento de costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 651 del Estatuto Tributario¹⁸, vigente para la época de los hechos¹⁹, además de contemplar en el numeral 1 el valor de la multa, prevé en el numeral 2 *“el desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones²⁰”*, como consecuencia de la no remisión de la información requerida por esos conceptos.

Lo anterior, dado que la Administración debe verificar la inexactitud de la declaración y constatar la inexistencia o los errores de los datos registrados en el denuncia para que pueda aplicarse el hecho sancionable, el cual no puede derivarse del simple incumplimiento del deber de informar.

En ese sentido, de la DIAN se exige una conducta proactiva en la verificación de los datos consignados en la declaración para que puedan constatarse los hechos sancionables previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario. Y ello es así, porque la omisión en la entrega de información no da lugar a una conducta inexacta, pues no existe prueba que pueda valorarse para determinar la inclusión en la declaración de datos o factores inexistentes, equivocados, incompletos o desfigurados, por eso en este caso (falta de envío de información), lo que aplica es la sanción por no informar.

¹⁸ Modificado por el artículo 289 de la Ley 1819 de 2016.

¹⁹ Los requerimientos de información se expidieron en el año 2017.

²⁰ Este hecho sancionable se mantiene en la normativa actual regulada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022.



Con todo, no puede perderse de vista que la labor de verificación a cargo de la Administración no exime al contribuyente de demostrar los ingresos, costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, en especial cuando se trata de factores que aminoran la base gravable.

Así, la sanción por no enviar información solo puede determinarse en relación con aquellos datos y soportes requeridos que omitió aportar el contribuyente, y la sanción por inexactitud corresponde liquidarla conforme con las pruebas allegadas que dan cuenta que los valores registrados en la declaración son inexistentes, equivocados, incompletos o desfigurados.

En el presente caso, la Sala evidencia que:

- A través de los requerimientos ordinarios de información, la DIAN solicitó los estados financieros básicos de 2014 con sus notas (certificados por contador público), balance de prueba a nivel de cuenta auxiliar (con saldos y movimientos acumulados), cuentas que fueron objeto de ajustes contables, conciliación contable y fiscal, depuración y cálculo de la renta por comparación patrimonial y renta presuntiva, detalle del software contable con soportes y planillas de aportes a seguridad social, relaciones detalladas y soportes del patrimonio bruto, las deudas, los ingresos, costos, deducciones y retenciones a 31 de diciembre de 2014 (fls 15 y 25 a 26 Caa).
- Fue hasta la respuesta al requerimiento especial y el recurso de reconsideración que la actora allegó relaciones del patrimonio, deudas, ingresos, costos y deducciones, enlistadas sin firma, copia del estado de resultados, algunos certificados de retención en la fuente y planillas de seguridad social, factura del proveedor SIIGO S.A., copia del RUT, de las cédulas de la contadora y de la contribuyente, balance general, estado de resultados, notas de los estados financieros, folios de matrícula inmobiliaria, relaciones de ingresos, obligaciones financieras e inventarios, documentos de compra, certificados de retención en la fuente y GMF, relación de cuentas PUC 51,52, 53 y 54, reporte de costos de Bancolombia, liquidaciones de nómina, facturas de servicios públicos y de venta, compras de gas, aceite, gasolina, ACPM, Diesel, guantes, delantales, bandas de aluminio, peajes, llantas, rodillo, sensor de temperatura, balanza, hielo, tapabocas, soldadura carro, (y otras ilegibles), servicios de congelación, rastreo y localización, cambio de llantas, lavado de carros, arreglo cortinas, elaboración de puertas y recarga de extintores, pagos de cesantías, recibos de caja, balance de comprobación y factura del software contable (fls 56 a 114 y 134 a 851 Caa).
- La Administración valoró las pruebas, así:
 - i) *Reconoció retenciones por valor de \$14.928.200*, en tanto la contribuyente allegó los soportes respectivos. Como consecuencia, excluyó este concepto de la base de la sanción por no informar (fls 129 y vlto a 131 Caa).
 - ii) *Rechazó costos* porque los documentos de compra aportados no eran suficientes para determinar los retiros del inventario y traslados como costo de ventas, ni tampoco lo era la información de la cuenta PUC 1435052000, el balance de comprobación y el balance general. Además, no era posible establecer si las facturas soportaban el costo de venta indirecto, y que estas no cumplieran los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario, pues se trataban de compras del 2013. (fls 865 a 867 Caa)
 - iii) *Reconoció gastos operacionales de administración en la suma de \$100.340.167* relativos a nómina, acueducto y energía, pero no tuvo en cuenta los soportes allegados del periodo 2013. Y, *desconoció las erogaciones por teléfono, combustibles, lubricantes, envases, empaques, mantenimiento y diversos* en tanto no fueron justificadas en torno a los requisitos de necesidad y causalidad, y no cumplen los requisitos del artículo 617 del Estatuto Tributario (fls 867 a 868 vlto).
 - iv) *Aceptó otras deducciones por valor de \$4.714.742* por gastos bancarios y GMF, y *rechazó los referentes a intereses y seguros* por no haberse demostrado su necesidad y causalidad con la actividad productora de renta, ni se allegaron soportes, pues los que obraban en el expediente no cumplieran con los requisitos del artículo 617 ibidem (fls 868 vlto a 869 Caa).

Finalmente, en cuanto a los soportes allegados por el actor, concluyó que *“las pruebas aportadas con la solicitud del presente recurso de reconsideración no están debidamente*



clasificadas entre los documentos que soportan i) costos de ventas, ii) gastos operacionales de administración, y iii) otras deducciones, tampoco están determinadas las cuantías de cada uno de los anteriores conceptos” (fl 865 Caa)

- vi) La sanción por no informar se determinó en la suma de \$199.665.650 (tarifa del 5%) a partir del valor del patrimonio bruto, pasivos, ingresos brutos operacionales, costos, y deducciones, por no haberse allegado dentro del término previsto en los requerimientos ordinarios (fls 130 y 869 vlto Caa).*
- vii) La sanción por inexactitud se estableció en la suma de \$459.903.000 (tarifa del 100%), en tanto el contribuyente no demostró la procedencia de los costos, y parte de las deducciones (fls 869 vlto a 860 vlto Caa).*

Como se evidencia, en este caso, la Administración desvirtuó los soportes remitidos por el demandante, los cuales se consideraron insuficientes para acreditar los costos, gastos y deducciones. Cuestionamientos frente a los cuales la contribuyente guardó silencio. En ese sentido, la inclusión de datos inexactos fue debidamente comprobada dadas las carencias señaladas por la DIAN respecto de los documentos aportados, de tal forma que la sanción por inexactitud era procedente.

Ahora bien, en lo que respecta a la sanción por no informar, las relaciones sin firma y detalle remitidas por la actora, y los soportes aleatorios e inconsistentes impiden determinar con precisión y exactitud qué información fue efectivamente remitida a la Administración y sobre la cual, eventualmente, podría levantarse esta penalidad. En efecto, ante la ausencia de soportes y de discusión por parte del contribuyente frente a la base de la sanción y la valoración probatoria que realizó la DIAN, no es posible determinar con los documentos allegados, la información, conceptos, glosas y cuantías que pretendían soportarse.

De manera que el apelante incumplió su carga probatoria, y no es dado levantar la sanción por no informar, sin que sea relevante la situación económica del contribuyente pues la imposición de la multa debe atender la tarifa dispuesta en la ley. Sumado a que, no tiene lugar la afirmación de la actora en cuanto a que las operaciones eran reales, dada la omisión en la entrega de la información que es el supuesto de hecho que conlleva a la imposición de esta sanción.

Por último, frente a la aplicación del numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario, debe resaltarse que, en primer lugar, no se constató la subsanación de la omisión debido a que la ausencia de explicaciones y de trazabilidad de la información no permitió establecer qué soportaba cada concepto glosado, además que como se explicó en el cargo anterior los datos reportados en los medios magnéticos no suplían la obligación que tenía el contribuyente de aportar la información y soportes requeridos por la DIAN. En segundo lugar, la reducción prevista por la disposición exige la remisión de un memorial de aceptación y el pago de la sanción reducida, elementos que se extrañan en el expediente. De allí que la reducción regulada en la norma no tenga aplicación en el caso concreto y los reparos de apelación no proceden.

Así las cosas, pese a que no prosperan los argumentos del recurrente, la Sala advierte que la sanción por no informar prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, que estableció una tarifa más favorable del 1 % cuando no se remite la información, con un límite global de 7.500 UVT.

En ese sentido, en aplicación del artículo 29 de la Constitución Política y del párrafo 5.º del artículo 640 del Estatuto Tributario que estableció que “*el principio*



de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”, se procede a reliquidarla como sigue, tal como solicitó el apelante:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida no discutida	\$3.993.313.000
Art. 651 ET (vigente)	
Sanción 5 % (limitada a 15.000 UVT)	\$199.665.650
Art. 651 ET (Ley 2277/2022)	
Sanción 1% (limitada a 7.500 UVT)	\$ 39.933.130

En consecuencia, el total saldo a pagar se determina a continuación:

Concepto	Liquidación privada	DIAN	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto	\$443.000	\$460.346.000	\$460.346.000
Sanciones	\$0	\$659.569.000	\$499.836.000 ²¹
Total saldo a pagar	\$443.000	\$1.119.915.000	\$960.182.130

Así las cosas, de conformidad con lo expuesto, se declarará la nulidad parcial de los actos demandados, para ajustar la sanción por no informar impuesta. Se advierte que la sanción por inexactitud se liquidó en los actos impugnados conforme con las modificaciones de la Ley 1819 de 2016, en aplicación del principio de favorabilidad.

En consecuencia, se revocará el ordinal primero de la sentencia apelada.

5. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, por no encontrarse probadas en el expediente.

No sin antes advertir que el recurrente no presentó reparos frente a la condena en costas de la sentencia de primera instancia, por lo que se confirma el ordinal segundo de la sentencia apelada.

En mérito de 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.

FALLA

1. **Revocar el ordinal primero** de la sentencia de primera instancia, proferida el 5 de mayo de 2023, por el Tribunal Administrativo de Nariño, Sala Segunda de Decisión. En su lugar:

Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 142412018000014 del 24 de abril de 2018 y de la Resolución nro. 992232019000006 del 26 de abril de 2019, proferidas por la DIAN.

A título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2014 de Carmen Yolanda Obando de Meza la efectuada en la presente providencia.

²¹ Sanción por inexactitud: \$459.903.000 + Sanción por no informar: \$39.933.130.



2. En lo demás, se **confirma** la sentencia apelada.
3. No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>