



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá D.C., trece (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2019-00359-01 (27348)
Demandante: Identificación y Equipos de Oficina, IDEQS SAS
Demandada: DIAN

Temas: Renta 2014. Errores formales acta de inspección contable.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la demandante contra la sentencia, del 25 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió²:

Primero. Negar las pretensiones de la demanda presentada por Identificación y Equipos de Oficina IDEQS SAS, conforme se expuso en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo. No se condena en costas a la parte vencida, conforme lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La demandada por medio de la Liquidación Oficial de Revisión 322412018000031, del 24 de enero de 2018, modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del período gravable 2014, presentada por la demandante, con el fin de aplicar las consecuencias previstas en los artículos 651.2 y 781 del ET, debido a la falta de entrega de la contabilidad y sus soportes. En virtud de lo anterior, la demandada desconoció el pasivo, los costos de venta, los gastos operacionales de administración y ventas, así otras deducciones. Adicionalmente, impuso sanción por inexactitud equivalente al 100% del mayor tributo a cargo; sanción por irregularidades en la contabilidad; y se reliquidó la sanción por extemporaneidad en la presentación de la declaración³. Tras haber sido recurrido, el acto fue confirmado mediante la Resolución 000232, del 10 de enero de 2019⁴.

¹ Samai Tribunal, índice 25, certificado ECAC63F9B37C005B FAD0729E50BCC248 1E4A17EC8EB0CCA0 8075F145BB1498C0 (zip), 02 (pdf) p. 1.

² Samai Tribunal, índice 21, certificado 7625EB63F3F99076 9B9F77AC66C1DF42 F8E10328E58B37DA 7C08E55F398AD81E (pdf), pp. 22 a 23.

³ La contribuyente no controvertió en el escrito del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión ni en la demanda las sanciones por extemporaneidad y por irregularidades en la contabilidad.

⁴ Samai, índice 2, certificado 8CF3F8B3042D87E1 92CEEA22FF2ACB2D 9C004041F330659E 002642BC55F3514D (pdf), pp. 266 a 292 y 344 a 370.



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 demandante formuló las siguientes pretensiones⁵:

1. Que se declare la nulidad de la Resolución 000232, del 10 de enero de 2019, proferida por ... [la demandada], por encontrarse viciado.
2. Ordénese a la [demandada], que se le otorgue revocar el Requerimiento Especial número 322402017000032 de fecha 10 de mayo de 2017, correspondiente a la declaración de renta y complementarios del año 2014.
3. Ordénese a la [demandada], que se le otorgue revocar la Liquidación Oficial de Revisión número 3222412018000031, de fecha 01-24-2018, con motivo del recurso de reconsideración interpuesto dentro del término de la oportunidad, señalando los motivos de impugnación y sus fundamentos, con base a las normas violadas, según la Constitución Política y el Estatuto Tributario, según artículos 107-771-2 y los artículos 8 y 9 del código de comercio, artículo 190 del CPC⁶.
4. Ordénese a la [demandada], que como consecuencia de los fundamentos expuestos en el ejercicio de la respuesta del requerimiento especial y de la interposición del recurso de reconsideración, revocar todos los actos administrativos que se hayan proferido en relación al período fiscal gravable 2014 y en su lugar disponer que se mantenga en firme la declaración de renta y complementarios del señalado período.
5. Se exonere a la ... [demandante] del pago de cualquier concepto de los valores plasmados en la Liquidación Oficial de Revisión 3224412018000031 y de la Resolución 000232, del 10 de enero de 2019.

Invocó como vulnerados los artículos 2, 6, 13, 23, 29, 58, 83, 95. 9, 228, 229 y 363 de la Constitución; 3.1, 161, 206 del CPACA; 26, 62, 82, 104, 107, 683, 688, 742, 744, 745 y 746 del ET; 13, 38, 39 y 40 del Decreto 2649 de 1943; y 68 y 28 del Código Civil, bajo el siguiente concepto de violación⁷:

La demandante partió señalando, en el acápite de los hechos, que se incurrió en un vicio de fondo y de forma en la inspección contable. Al respecto, narró que el 20 de enero de 2017 recibió el auto que decretó dicha inspección contable, pero que, según el acta de la diligencia, esta se llevó a cabo el 9 de febrero de 2017, fecha inexistente en el calendario colombiano. Además, indicó que los funcionarios de la demandada se hicieron presentes en el domicilio fiscal de la sociedad «Hizaleta Ltda», una entidad distinta de la actora, lo que, a su juicio, vició el acto administrativo a la luz de la normativa legal. Seguido de ello, narró que el 9 de febrero de 2017 recibió una copia del acta de visita de libros de contabilidad, en la cual, en el apartado de observaciones, se incluyó una copia del denuncia presentado ante la Policía Nacional de Colombia [donde informó haber sido víctima de encriptación de la información].

A juicio de la actora, la demandada vulneró el debido proceso al desconocer los pasivos, costos y deducciones declarados en el impuesto sobre la renta del año gravable 2014, pues no se reconoció el derecho conferido por la normativa tributaria al cumplirse los requisitos para depurar la renta, conforme al artículo 107 del ET. Señaló que dicha disposición regula la deducción de expensas necesarias realizadas en el desarrollo de

⁵ Samai, índice 2, certificado AC8250201EBDC261 0E4E8A4A6F53BFA6 8D20DE03A0111C6C BE59F0199521C575 (pdf), p. 88.

⁶ Samai, índice 2, certificado AC8250201EBDC261 0E4E8A4A6F53BFA6 8D20DE03A0111C6C BE59F0199521C575 (pdf) pp. 107 a 110. La pretensión de nulidad contra el requerimiento especial fue excluida por el tribunal mediante el auto admisorio del 29 de enero de 2020.

⁷ Samai Tribunal, índice 2, certificado 50FE980746F3F2CF B604CF858D0CB28D 157BF89BE1B660FA E551DD7461E7F47B (pdf), pp. 8 a 12.



«cualquier» actividad productora de renta, siempre que sean causales, necesarias y proporcionales en el gasto, y adujo que debía entenderse la conexidad entre este último y los costos. Agregó, que el artículo 771-2 *ídem* prevé que, a efectos de la procedencia de costos o gastos, se requiere que estos se respalden en facturas y documentos equivalentes con el lleno de los requisitos del artículo 617 *ejusdem*. Sostuvo que esos requisitos se cumplieron a cabalidad, lo que aseguró, se podía constatar con los documentos internos y externos que conformaban los registros contables y fiscales, que fueron puestos a disposición de la demandada.

Sostuvo que la sociedad le señaló taxativamente a la demandada, tanto en la respuesta al requerimiento especial como en el escrito del recurso de reconsideración, el cumplimiento de cada uno de los requisitos antes referidos, cumpliendo así el ordenamiento jurídico y los principios constitucionales, así como lo dispuesto en el ET, el CPACA y el CGP (Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012). En consecuencia, argumentó se generó una violación al debido proceso.

Afirmó que su contraparte impuso la sanción de inexactitud con base en hechos no probados, pues no comprobó que hubiera efectuado el registro de datos falsos, equívocos, incompletos o desfigurados, que se alejan de la realidad económica de la compañía. Adujo que la jurisprudencia ha precisado que las conductas sancionables no pueden presumirse y que, por tanto, correspondía a la Administración acreditar la existencia de maniobras fraudulentas. En respaldo de lo alegado, invocó una sentencia del 16 de marzo de 1990, [sin señalarse otros datos para la identificación de la providencia].

Arguyó que el desconocimiento de los factores que consignó en la declaración del impuesto sobre la renta del período gravable 2014 obedeció a la no presentación de los libros de contabilidad y sus respectivos soportes, lo que, a su juicio, se originó en la incoherencia en la que incurrió la demandada en el acta de inspección contable mencionada en el requerimiento especial. En particular, advirtió que dicha acta refería a otro ente societario con su Nit, que no correspondía a la identificación de la actora. Lo cual desconoció las normas que rigen la «*identificación tributaria*» en el «*formulario único tributario*», conforme con los artículos 555-1 y 555-2 del ET. En consecuencia, afirmó que lo anterior vició, por tanto, los actos demandados.

Finalmente, citó un apartado de la sentencia C-527 de 1996 y explicó que «*si una norma beneficia al contribuyente evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad*» esta puede aplicarse en el mismo período gravable sin vulnerar el artículo 338 de la Constitución. [Sin embargo, no desarrolló ningún argumento en relación con esto].

[Por otra parte, la Sala advierte que la demandante no controvertió las sanciones por irregularidades en la contabilidad y por extemporaneidad, las cuales también le fueron impuestas por la autoridad tributaria en los actos cuya nulidad pretende.]

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora⁸. Consideró que los actos demandados no vulneraron el debido proceso ni el derecho de defensa, que estuvieron debidamente motivados y se profirieron conforme a los artículos 742 y 743 del ET. Luego, respecto del hecho aducido por la actora [atinente a haberse identificado otra sociedad

⁸ Samai, índice 2, certificado 3FCD85A598C813D1 798B137015E626BE E1DC30E17B33A91D 171808228C676B61 (pdf) pp. 16 a 40.



en el acta de inspección y señalarse la fecha errada del 9 de febrero, argumentó que se trató de un error de forma que no tenía la entidad suficiente para viciar de nulidad el acta. En ese sentido, explicó que a pesar de que en el acápite de competencia contenía el nombre de otro contribuyente, en el encabezado tenía el nombre de la demandante con su Nit, lo que, a su juicio, era suficiente para su correcta identificación.

-En cuanto al alegato del demandante, sobre la existencia y oportuna presentación de las pruebas pertinentes, ante la Administración que prueban la existencia de los pasivos, costos y deducciones, contenidos en su declaración de renta por el año 2014. Afirmó que la actora formuló un cargo de falta de motivación, ya que esta sostuvo que no hubo valoración probatoria de lo aportado en sede administrativa, pues su contraparte adujo que los pasivos, costos y gastos rechazados se encontraban debidamente sustentados. Bajo tal premisa, señaló que se trataba de una errada interpretación de la demandante, pues la demandada constató la realidad formal y sustancial de conformidad con la ley de los citados conceptos, por lo que no se configuraba una falta de motivación en los actos demandados. Además, subrayó que la actora no presentó medios de convicción pertinentes y conducentes durante la actuación administrativa a los efectos de demostrar la «realidad de las operaciones», aun cuando la contribuyente tenía la carga de la prueba. En particular, expuso que, el 6 de septiembre de 2016, visitó a la compañía y solicitó nueve documentos, a partir de los que evidenció que no reposaba la conciliación contable y fiscal, el libro mayor y balances de enero a diciembre de 2014, y la comparación de patrimonios declarados a 31 de diciembre de 2013 y 2014. Indicó que, si bien, la sociedad se comprometió a entregar la documentación el 18 de septiembre de 2016, solicitó la extensión del plazo hasta el 11 de febrero de 2017, pues manifestó que debía reconstruir la contabilidad, ya que, según la denuncia realizada el 11 de agosto del mismo año, fue víctima de encriptación, lo que habría ocurrido veinte días antes de la fecha de la formulación de la citada denuncia.

Sobre ese particular, relató que la Dirección de Investigación Criminal e Interpol de la Policía Nacional respondió dicha denuncia informándole a la actora que podía rescatar los archivos mediante un «back up» y que debía presentar denuncia ante la Fiscalía General de la Nación. Empero, advirtió que la demandante no probó que hubiere seguido la indicación de la policía, ni se observaron las medidas que tomó para evitar la encriptación, lo cual no correspondía a un hecho imprevisible, que constituyera un evento de caso fortuito, eximente de responsabilidad de las obligaciones tributarias (Consejo de Estado, expediente 1792 de 2006 y 20379 de 2018 y Corte Constitucional T-121 de 2016).

Insistió en que no hubo imprevisibilidad, pues la encriptación es un hecho común, dado el aumento de los delitos cibernéticos a nivel mundial, lo que ponía a la contribuyente en la posición de anticipar su ocurrencia y efectuar el «back up», es decir, un respaldo, lo cual no acreditó que lo hubiese hecho ni tampoco demostró haber adoptado otras medidas. Igualmente, descartó la irresistibilidad, en la medida en que se pudo vislumbrar la eventualidad de un ciberataque, así que debió tener documentos de respaldo para la reconstrucción de su contabilidad. Por todo ello, aseguró que al no configurarse un eximente de responsabilidad de la contribuyente, esta debió tener la contabilidad y soportes del año 2014 para respaldar la realidad de lo glosado.

-Frente al alegato del actor sobre la nulidad del acta de inspección contable. Explicó que el 9 de febrero de 2017 practicó inspección contable, en la que constató la existencia de



registros contables solo hasta la mitad del año 2014, y, seguidamente, reconoció que en el acta de la citada diligencia incurrió en un error que señaló como formal, y no sustancial, por lo que no se viciaba de nulidad la actuación, pues aunque se indicó el nombre de otro contribuyente en el acápite de competencia, lo cierto fue que en el encabezado se individualizó a la actora con su nombre y su Nit, con lo que identificaba suficientemente al obligado tributario contra el cual se dirigía el acta; sumado a ello, el documento fue suscrito por su representante legal sin ninguna observación, de manera que no se afectó la validez de la diligencia. En todo caso, advirtió que, de conformidad con el artículo 866 del ET, el aludido error fue posteriormente enmendado. Seguidamente, aludió a la información que solicitó a la actora en dicha acta, acotando que tal información “no fue aportada al 31 de diciembre de 2014.”

-Frente al alegato, sobre la violación al debido proceso por parte de la Administración tributaria, al expedir los actos demandados, ya que le ha sido imposible reconstruir los libros contables. [Se advierte que este planteamiento no corresponde a una contradicción a lo aseverado en la demanda, pues tal reparo no fue formulado por la demandante]. En este punto, adujo que era falsa la acusación que hizo la actora sobre la transgresión del debido proceso ante la imposibilidad de reconstruir los libros contables por haber sido víctimas de encriptación de la información, puesto que se le otorgaron plenas garantías para rehacer la contabilidad y demostrar lo señalado en la actuación administrativa; empero, no se entregaron pruebas conducentes y pertinentes que respaldaran lo declarado en el impuesto de renta del período 2014. Manifestó que, si bien la actora había solicitado ampliar el plazo para entregar los documentos requeridos, mediante oficio del 27 de febrero de 2017, se le señaló que el plazo de seis meses para reconstruir la contabilidad, conferido desde el 11 de agosto de 2016, fecha en que radicó la denuncia ante la Fiscalía, era improrrogable en armonía con el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

Ahora bien, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 123 *ídem*, la Administración en cumplimiento del auto de inspección contable, efectuó una visita a la demandada, pero no le fueron suministrados los libros de contabilidad con los registros o asientos correspondientes al año 2014 y de ello se dejó constancia en el acta, y se procedió a aplicar lo previsto en el artículo 781 del ET; es decir, que no podía invocarlos posteriormente como prueba a su favor y se tendría como un indicio en su contra. Señaladamente, precisó que la inspección contable podía servir de motivación para los actos administrativos, ya que el acta era una prueba para sustentar sanciones por no presentar los libros contables; por lo demás, aseguró que la liquidación oficial acusada no violó el debido proceso y se respetaron los términos legales para la reconstrucción de la contabilidad sin que la demandante lo hiciera y sin existir la imposibilidad para hacerlo.

-En cuanto al alegato de la demandante sobre el cumplimiento de la presentación de las pruebas de conformidad con los artículos 771-2 y 617 del ET y de la aplicación del artículo 107 ídem. Transcribió los artículos 617 y 771-2 *ejusdem*, listando a continuación las pruebas aportadas por la actora en sede administrativa que alegaba como conducentes y pertinentes para demostrar las glosas discutidas: el certificado de existencia y representación legal, la declaración de renta, el certificado de inscripción de libros en cámara de comercio, el balance comparativo del año 2013 a 2014, con notas a los estados financieros; la copia de la cédula del representante legal, la certificación de contador, el historial del RUT de la contribuyente y la conciliación fiscal; las cuales señaló, no eran



pertinentes ni conducentes para establecer la realidad de las operaciones declaradas, y desvirtuar las glosas de los actos demandados. Aunado a esto, puntualizó que las pruebas entregadas no fueron acompañadas con los respectivos soportes externos para sustentar los pasivos, costos y deducciones, como correspondía.

Adujo que la certificación de contador público aportada por la actora hacía afirmaciones sin los detalles que probaran la realidad de las glosas, y sin respaldo con los soportes conducentes y pertinentes; en apoyo de ello, referenció la sentencia del 21 de junio de 2011 (exp. 17383, CP: William Giraldo Giraldo). Manifestó igualmente que la violación del debido proceso por no aplicar el artículo 107 del ET, cuestionado por la demandante, fue una apreciación errada, pues era necesario que aportara las pruebas conducentes y pertinentes para valorarse en sana crítica, a los efectos de comprobar los requisitos que tal norma dispone -necesidad, proporcionalidad y causalidad-. En línea con esto, los pasivos debieron ser acreditados por una obligada a llevar contabilidad con documentos idóneos que respaldaran la existencia de obligaciones claras, expresas y exigibles y que, además de reunir estas formalidades, estuvieran registradas contablemente. A tal fin, mencionó el deber de conservación de las pruebas e informaciones, prevista en el artículo 632 *ibidem* y que los pasivos deben ser probados atendiendo a que existe «*tarifa legal*».

Con base en lo precedente, defendió la sanción por inexactitud impuesta, ante la inclusión de pasivos, costos y deducciones sin el debido sustento probatorio, por lo que se verificó la existencia de datos equivocados o incompletos en la liquidación privada, existiendo un indicio de culpabilidad en la contribuyente, desapareciendo la presunción de veracidad. Y demostrándose plenamente el daño generado al erario. Por último, defendió las sanciones por irregularidades en la contabilidad y extemporaneidad [esto, a pesar de que la Sala evidencia que la demanda no contiene reproches respecto de tales sanciones].

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda⁹. Concluyó que los actos administrativos no incurrieron en violación al debido proceso ni infracción en las normas en que debieron fundarse, pues la Administración efectuó la valoración probatoria de los medios de convicción aportados, solo que no resultaron suficientes para comprobar las operaciones cuestionadas, al no haber logrado demostrar los costos y gastos, ni se adjuntaron los documentos idóneos que soportaran la certificación del contador en los términos de los artículos 283 y 771-2 del ET.

Para arribar a esa conclusión, el tribunal refirió en forma expresa a los documentos solicitados por la Administración con ocasión de la diligencia de inspección contable, respecto de los cuales se dejó constancia que el balance de prueba con terceros no estuvo disponible, el libro mayor y de balance mes a mes solo tenía información hasta junio de 2014, por cuanto la contabilidad no estaba actualizada, la comparación de patrimonios 2013 y 2014 no fue suministrada, tampoco se entregaron los libros auxiliares de los ingresos registrados y declarados, de costos registrados y declarados y de gastos, por la misma razón de no tenerse actualizada la contabilidad y solamente se hizo entrega de dos folios correspondientes a la conciliación contable y fiscal. Posteriormente, describió que la respuesta al requerimiento especial fue extemporánea y sobre ello no

⁹ Samai Tribunal, índice 21, certificado 7625EB63F3F99076 9B9F77AC66C1DF42 F8E10328E58B37DA 7C08E55F398AD81E (pdf), pp. 1 a 22.



hubo discusión alguna, seguido de lo cual el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión aportó medios probatorios como el certificado de existencia y representación legal, la declaración de renta del año gravable 2014, el certificado de inscripción de libros contables en cámara de comercio y la imagen de sus carátulas, la cédula de ciudadanía del representante legal, certificación de contador, historial del RUT y la conciliación contable y fiscal. Precisó que estos medios fueron valorados individualmente por la demandada en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, a fin de sostener que algunos de ellos no eran conducentes para revocar las glosas, otros eran insuficientes para demostrar las operaciones económicas objeto de investigación. Además, también indicó que la autoridad consideró que la información de la actora no desvirtuaba la falta de entrega de los libros oficiales y de los soportes para respaldar los registros contables de los pasivos, costos y deducciones.

Precisó que las pruebas desestimadas por la autoridad fueron las mismas que aportó en la demanda judicial y, al igual que se le indicó en los actos demandados, no lograban demostrar la procedencia de costos y gastos pretendidos por la demandante. Añadió que, acorde con la tesis pacífica de esta Sección sobre certificaciones de contador, las mismas deben tener un grado de detalle y de la calidad de los comprobantes con que debería acompañarse, de manera que la calidad de prueba suficiente que otorga la normativa tributaria no podía concretarse con simples afirmaciones sobre las operaciones sin respaldo documental. Por ello, la certificación sobre los estados financieros y sus notas, no acreditaban los costos y deducciones en que incurrió la demandante.

Frente a la denuncia por la encriptación de la contabilidad de la actora, expresó que este hecho no la facultaba para abstenerse de presentar los soportes solicitados por la demandada; asimismo, que a la fecha de expedición del requerimiento especial y de los actos acusados se había superado el plazo de los seis meses para reconstruir la contabilidad. Sobre la inconsistencia de la contribuyente indicada en el acta de inspección contable atinente al nombre de contribuyente, a que aludió la demandante, consideró que la falta de entrega de los libros contables no provino de tal incoherencia, puesto que la contribuyente en sede administrativa y en vía judicial aseguró que ello acaeció por haber sido víctima de una encriptación de la información. Agregó que el error de digitación en el acta de inspección no tuvo la virtualidad de viciar de nulidad la actuación, ya que en la identificación general se individualizó a la actora con su razón social y Nit y la fecha de la diligencia en letras fue el 09 de febrero de 2017. Finalmente, juzgó procedente la sanción por inexactitud, en la medida en que no se desvirtuó la legalidad de los actos y la actora autoliquidó un menor tributo a cargo.

Recurso de apelación

La demandante recurrió la decisión del tribunal¹⁰. Reiteró el acápite de hechos del escrito de demanda, en el que manifestó que hubo un vicio de fondo y de forma en la inspección contable, pues el 20 de enero de 2017 recibió el auto que decretó inspección contable, pero que el acta de la diligencia describió que los funcionarios se hicieron presentes en el domicilio fiscal de otra contribuyente y la fecha de esta fue del 9 de febrero de 2017, pese a que tal día no existía en el calendario colombiano. En línea con ello, insistió en que la fecha del acta era inexistente y que el señalamiento de una sociedad distinta no

¹⁰ Samai Tribunal, índice 25, certificado ECAC63F9B37C005B FAD0729E50BCC248 1E4A17EC8EB0CCA0 8075F145BB1498C0 (zip), documento, "recurso de apelación tribunal -IDQS-2022"(pdf) pp 1 a 10.



concordaba con su RUT; lo que a su entender, estaría relacionado con la normativa que rige la notificación de los actos administrativos, el cual constituye un elemento esencial del debido proceso, puesto que eso es lo que da la oportunidad de ejercer el derecho constitucional de defensa.

En sintonía con lo anterior, adujo que el desconocimiento de los factores contenidos en el denuncia tributario se derivó de la no presentación de los libros de contabilidad y sus soportes, hecho que se originó en la incoherencia del acta de inspección contable al señalar a una contribuyente diferente. Seguidamente, sostuvo que dicha inspección que constituía un acto administrativo, adolecía de vicios del procedimiento señalado en la ley, causal de nulidad, en razón a la forma de notificación, porque al no cumplir los requisitos del RUT, no surtió efectos legales.

Manifestó que reiteraba los argumentos planteados en la respuesta del requerimiento especial, «*en cada uno de sus párrafos y en la demanda en lo que atañe a la indebida notificación del auto de inspección contable y las falencias que señala el requerimiento especial en sus diferentes párrafos*». Agregó que el observado el *sticker* que la demandada incorporó al memorial de respuesta al requerimiento especial en la radicación de su recibido, persistía la inconsistencia e irregularidad al señalar un remitente distinto a la actora.

Así también, consideró transgredido el principio de prevalencia del derecho sustancial, regulado en el artículo 228 de la Constitución, por la rigurosidad «*que dio lugar el rechazo de la demanda*».

Adujo que el a quo incurrió en errores de procedimiento y de derecho, a cuyos fines planteó que se vulneró el debido proceso, pues aunque el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 confiere un plazo de seis meses para reconstruir la contabilidad y este fue otorgado por su contraparte, lo cierto fue que resultó imposible rehacer la información, dado que la totalidad de los archivos reposaban en los servidores que fueron objeto de encriptación por criminales desconocidos, lo que impidió la consecución de lo ordenado por la Administración. Expuso entonces que «*es sobre la base de ausencia de Backup alguno donde reside el conflicto de la presentación de: la conciliación contable y fiscal, el libro mayor y balance de enero a diciembre del año 2014, la comparación de patrimonios declarados a 31 de diciembre de 2014 versus 2013*». Que atendiendo lo dispuesto en el artículo 781 del ET, el incumplimiento podía tener como única causal de justificativa la debida comprobación de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, los cuales, en su criterio, estarían demostrados con los elementos de imprevisibilidad, irresistibilidad e inimputabilidad de que trata el artículo 64 del CC. A tales efectos, adujo que la no presentación de lo solicitado por la demandada obedeció a la pérdida total de los documentos contables del año 2014, como resultado de acciones criminales sobre los servidores que almacenan la información, acto que no pudo resistirse, dado que cualquier equipo de cómputo conectado a internet puede ser objeto de acciones delincuenciales.

Sostuvo la improcedencia de la aplicación de la sanción por inexactitud y de las demás sanciones, advirtiendo que las tres multas impuestas provenían de la no presentación de libros contables, resultando violatorio del debido proceso condenarla por cuestiones que salieron completamente de su órbita de control, en la medida en que dejaron de existir los libros contables por el ciber ataque que recibió y fue imposible su reconstrucción. Por otra parte, expuso que eran improcedentes las sanciones, pues «*la Dian, en el requerimiento No 322402017000032 del 10 de mayo de 2017 no propone modificación alguna a los ingresos operacionales ni a los ingresos no operacionales, así como a aquellos denominados intereses y rendimientos financieros, por lo que resulta del todo violatoria al debido proceso la liquidación presentada por parte de la Dian con*



posterioridad al requerimiento especial».

Del mismo modo, indicó que la liquidación emitida con posterioridad al requerimiento especial violó el debido proceso al omitir lo establecido en el artículo 713 del ET, pues no se le dio oportunidad de corregir los presuntos yerros presentados y le fue imposible reconstruir los libros contables, debido al «malware» que infectó sus servidores.

Pronunciamientos finales

La Administración y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre la litis planteada en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que el consejero de estado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó por escrito que se encontraba impedido para participar en la decisión (índice 18 del aplicativo Samai), por incurrir en la causal del ordinal 2 del artículo 141 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Al respecto, la Sala constata que el consejero fue el ponente de la sentencia que debe analizar esta corporación, cuando fue magistrado del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, por lo que el impedimento se declarará fundado de acuerdo con la disposición jurídica antes señalada. Dada esa circunstancia, queda separado del conocimiento del asunto y, toda vez que existe cuórum decisorio, se procede a dictar sentencia.

2- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia que negó las pretensiones de la demanda.

Problema jurídico

3- En concreto, corresponde a la Sala definir, si los vicios que aduce la apelante como de forma y de fondo cometidos en el acta de inspección contable constituiría una causal de nulidad de los actos que modificaron su autoliquidación del impuesto sobre la renta del período 2014, en la medida en que el acta de la diligencia describió que los funcionarios se hicieron presentes en el domicilio fiscal de otra contribuyente -cuya razón social y Nit no coincidía con el de la compañía actora, de conformidad con su RUT- y, además, la fecha del acta fue indicada como el 9 de febrero de 2017, pese a que tal día no existía en el calendario colombiano.

En cambio, no se atenderán cuestiones novedosas planteadas en la etapa de impugnación que no fueron formuladas en la demanda ni en una adición o reforma a la misma, conforme a lo dispuesto en el artículo 328 del CGP. Así, los nuevos reproches que no se analizarán en esta instancia corresponden a los argumentos atinentes a que la inspección contable estaría viciada en el procedimiento señalado en la ley, generando nulidad por la notificación, según la actora, al incumplir los requisitos del Rut, no surtió efectos legales la notificación efectuada.

En similar sentido, la apelación remitió a los argumentos planteados en el escrito de respuesta del requerimiento especial respecto de la «*indebida notificación del auto de inspección contable y las falencias que señala el requerimiento especial en sus diferentes párrafos*» y, paralelamente, señaló que observada la inconsistencia e irregularidad cometida por la



demandada en el «*sticker*» que incorporó al memorial de respuesta a ese acto preparatorio al identificarse otro remitente, persistía la inconsistencia e irregularidad al señalar como remitente a otro obligado tributario; aspectos que no fueron debatidos en la demanda, y en consecuencia no serán objeto de análisis por parte de esta judicatura.

Asimismo se advierte que, no se propusieron cargos de nulidad relacionados con la configuración de caso fortuito o fuerza mayor como eximentes de las consecuencias jurídicas que incorpora el artículo 781 del ET ante la no presentación de los libros de contabilidad solicitados por la Administración, de tal forma que los señalamientos de la apelación en el sentido de sostener la configuración de la irresistibilidad e imprevisibilidad de las situaciones que le impidieron entregar su contabilidad y soportes, así como de reconstruirlos en el tiempo previsto en el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 excede la oportunidad legal para ampliar el concepto de violación de la demanda. Si bien la Administración arguyó que no hubo caso fortuito o fuerza mayor, es lo cierto que este argumento no se contrapuso a algún reproche de nulidad que hubiese sido planteado por la actora y, en todo caso, ello no daría lugar a entender adicionada la demanda, dado que tal carga procesal solo le corresponde a la demandante.

Tampoco se debatió desde la demanda la pretendida violación del artículo 713 del ET ni del debido proceso, por no haber dado la liquidación oficial oportunidad para corregir los presuntos yerros presentados, puesto que a la demandante le fue imposible reconstruir los libros contables, debido al «*malware*» que infectó sus servidores, así que esto no podrá ser abordado en esta instancia. Finalmente, y como se advirtió inicialmente, en la demanda no se controvertió la sanción por irregularidades en la contabilidad ni la reliquidación que hizo la autoridad de la multa por extemporaneidad.

Además, no se atenderán los planteamientos sobre la sanción por inexactitud, pues la apelante cambió su censura al aducir una violación al debido proceso por no haber estado bajo su control el que dejaron de existir los libros contables por el ataque cibernético que sufrió y porque fue imposible su reconstrucción, al tiempo que aseguró la improcedencia de la misma, porque «*la Dian, en el requerimiento No 322402017000032 del 10 de mayo de 2017 no propone modificación alguna a los ingresos operacionales ni a los ingresos no operacionales, así como a aquellos denominados intereses y rendimientos financieros, por lo que resulta del todo violatoria al debido proceso la liquidación presentada por parte de la Dian con posterioridad al requerimiento especial*»; ambos argumentos no corresponden al cargo de nulidad, pues en la demanda aludió a la atipicidad de la conducta, ya que su contraparte no comprobó el registro de datos falsos, equívocos, incompletos o desfigurados o alejados de la realidad que justificaran la imposición de la sanción y, paralelamente, expuso que la jurisprudencia ha dilucidado que las conductas infractoras no pueden presumirse, y que, por tanto, correspondía a la Administración acreditar la existencia de maniobras fraudulentas.

Así, las anteriores cuestiones nuevas no se estudiarán en esta providencia. Por otra parte, la apelante adujo la vulneración del artículo 228 de la Constitución, relativo al acceso a la administración de justicia, por la rigurosidad «*que dio lugar el rechazo de la demanda*». Sobre este particular, la Sala encuentra que el único aspecto rechazado por el tribunal fue en la admisión de la demanda del 29 de enero de 2020 en la cual se excluyó la pretensión de anulación del requerimiento especial, en vista de que era un acto de trámite no susceptible de control judicial; providencia que adquirió ejecutoria y firmeza, de modo que tal aspecto tampoco será objeto de nuevo pronunciamiento por esta judicatura.



Análisis del caso concreto

4- Con miras a decidir el único problema jurídico, la Sala advierte que la apelante consideró que hubo un vicio de fondo y de forma en la inspección contable, pues el 20 de enero de 2017 recibió el auto que decretó inspección contable, en cuya acta de dicha diligencia se consignó que los funcionarios se hicieron presentes en el domicilio fiscal de otra contribuyente y que su fecha fue del 9 de febrero de 2017, día que no existía en el calendario colombiano. Insistió en que la fecha del acta era inexistente y que el señalamiento de una compañía distinta no concordaba con su Rut. Adujo que el desconocimiento de los factores contenidos en el denuncia tributario provino de la falta de presentación de los libros de contabilidad y sus soportes, pero que ello se originó en la incoherencia del acta de inspección contable al aludir a una contribuyente diferente.

Por su parte, la demandada explicó que el 9 de febrero de 2017 practicó la inspección contable en la que hizo constar la existencia de registros contables solo hasta la mitad del año 2014, y reconoció que el acta de la citada diligencia, incurrió en un error, que señaló como formal y no sustancial, pues aunque se indicó el nombre de otro contribuyente en el acápite de competencia, lo cierto fue que el encabezado se individualizó a la actora con su nombre y su Nit, con lo que identificaba suficientemente al obligado tributario contra el cual se dirigía el acta, por lo que esto no vició de nulidad; la actuación; sumado a ello, el documento fue suscrito por su representante legal sin ninguna observación. En todo caso, advirtió que, de conformidad con el artículo 866 del ET, el aludido error fue enmendado [sobre tal particular, la Sala advierte que no precisó el acto administrativo en que se remedió la equivocación de digitación, ni se observó en los antecedentes].

Al dirimir el debate, el tribunal concluyó que la falta de entrega de los libros contables no provino de las inconsistencias en el acta de inspección contable, como lo sostuvo la demandante, pues el error de digitación en el acta de inspección no tuvo la virtualidad de viciar de nulidad el trámite adelantado, ya que en la identificación general se individualizó a la actora con su razón social y Nit y la fecha de la diligencia en letras fue el 9 de febrero de 2017, la que también se reiteró al cierre de la misma.

5- A efectos de resolver el único cuestionamiento de la apelante, la Sala debe advertir que el planteamiento de la apelación se encausa en comprobar si la irregularidad en el acta de inspección contable al mencionarse la razón social y el Nit de una contribuyente distinta a la actora y el error en la fecha, se proyectaría como causal de nulidad en los actos definitivos, pues si bien el reproche se circunscribe a aseverar que los yerros cometidos por la Administración en el acta de la inspección contable constituyen causal de nulidad, se advierte que, dicha actuación es de trámite y, por tanto no susceptible de control judicial, por lo que la nulidad a la que se dirigiría el argumento de la actora sería frente a los actos demandados.

6- Para la Sala los errores de digitación en el acta de la inspección que no tengan la entidad de afectar el núcleo esencial del debido proceso de la contribuyente no afectan la legalidad el acto definitivo, en tanto se respeten garantías como¹¹: (i) el derecho a un funcionario competente; (ii) ser juzgado según las formas propias de cada procedimiento;

¹¹ Sentencias del 14 de abril de 2016 (exp. 19138, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), reiterada en las sentencias del 15 de noviembre de 2017 (exp. 22065, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 11 de noviembre de 2021 (exp. 25282, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).



y (iii) la observancia a los derechos de audiencia y defensa. Así, esta judicatura ha precisado que la legalidad de los actos administrativos demandables se vicia solo con «*las irregularidades que sean sustanciales*»¹², por lo que los errores de forma no se subsumen en supuestos de dicha transgresión.

6.1- De lo expuesto, la Sala destaca que el Acta de Inspección Contable 1104503059256, que obra en los antecedentes administrativos, en su acápite introductorio referido a la competencia de la autoridad para efectuar la actuación, se indica que el día «9 de febrero de 2017» la funcionaria comisionada se hizo presente en el domicilio fiscal de «*Hizaleta Limitada con NIT 900.277.801-7 con el fin de dar inicio a la diligencia de inspección contable*». No obstante, se advierte que en la identificación general de la razón social se describe correctamente el nombre de la sociedad actora, con su Nit, dirección y el número de formulario de la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2014. Estos datos coincidentes con los mencionados en las distintas actuaciones dentro del procedimiento administrativo, como se observa en el RUT y en los actos acusados.

Además, la diligencia fue atendida por el representante legal y contador público de la actora, quienes intervinieron a lo largo de las actuaciones administrativas y suscribieron el acta sin formular objeción alguna. Por lo tanto, no resulta procedente el argumento de la apelante en el sentido de que la falta de entrega de los libros contables provino de la incoherencia cometida en el acta de la diligencia. Lo cierto es que la inspección fue atendida por su representante legal y contador, quienes tuvieron acceso directo a la información estudiada y requerida por la autoridad durante la visita efectuada.

Asimismo, resulta patente que la fecha de la diligencia no correspondió al 9 de febrero de 2017, pues, como lo anotó el tribunal, al cierre de la misma se dejó constancia de que se llevó a cabo el 9 de febrero de 2017, por lo que el yerro mecanográfico no conduce a ninguna afectación del debido proceso, como tampoco el hecho de que de forma equivocada se hubiere aludido a la razón social y Nit de otra compañía. La Sala encuentra que tales yerros no tienen la entidad para enervar el hecho de que la inspección se hizo en el domicilio y con presencia del representante y funcionario idóneo de la demandante, y que el día de su realización fue el señalado 9 de febrero.

6.2- Con base en todo lo expuesto, resulta claro que las irregularidades de tipo mecanográfico que señaló la apelante no tuvieron la entidad suficiente para erigirse como vicios de forma y de fondo ni en un quebrantamiento al debido proceso que conlleven a la declaratoria de ilegalidad los actos administrativos demandados, pues el ejercicio de defensa, contradicción y de audiencia fue garantizado en la actuación acusada. No prospera el cargo de nulidad.

6.3- En todo caso, la Sala advierte que el apelante no controvirtió la conclusión del tribunal en el sentido de que la Administración efectuó la debida valoración probatoria, con lo cual no se acreditó la procedencia de los pasivos, costos y gastos glosados.

¹² Sentencias del 03 de agosto de 2023 y del 22 de agosto de 2024 (exps. 26528 y 27280, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 15 de marzo de 2024 (exp. 26670, CP: Wilson Ramos Girón).



Conclusión

7- Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de esta sentencia que no todas las irregularidades implican una transgresión al derecho al debido proceso, sino aquellas que sean «sustanciales y que afecten el núcleo esencial»¹³, lo que no resulta predicable de los dos errores mecanográficos incurridos por la Administración en el acta de inspección contable, los que de manera alguna podían tener la entidad de afectar la legalidad de los actos definitivos demandados.

Costas

8- Por no estar probado en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme al 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. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por el consejero Luis Antonio Rodríguez Montaña. En consecuencia, separarlo del conocimiento del presente asunto.
2. **Confirmar** la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.
4. **Reconocer** personería a la abogada Lilia Esperanza Amado Ávila, como apoderada de la demandada, conforme al poder conferido (índice 15 de Samai).

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

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Presidente
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

*La integridad de este documento electrónico puede comprobarse con el «validador de documentos» disponible en:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>*

¹³ Sentencias del 03 de agosto de 2023 y del 22 de agosto de 2024 (exps. 26528 y 27280, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello); y del 15 de marzo de 2024 (exp. 26670, CP: Wilson Ramos Girón).