



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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., trece (13) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación: 68001-23-33-000-2017-00024-01 (25265)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: CONSTRUSERVIS COMPANY S.A.S.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto sobre la renta – año gravable 2011 – inspección tributaria – acta de inspección tributaria - suspensión del término para notificar el requerimiento especial

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 12 de agosto de 2019, proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO. DENÍEGANSE las pretensiones de la demanda, conforme las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: SIN CONDENA EN COSTAS de primera instancia, conforme lo expuesto en la parte considerativa de este proveído.

[...].”

ANTECEDENTES

El 11 de abril de 2012, CONSTRUSERVIS COLOMBIA S.A.S. presentó la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2011, en la que liquidó un total de saldo a pagar de \$2.259.000².

El 29 de mayo de 2012³, la sociedad demandante corrigió la declaración y mantuvo un total de saldo a pagar de \$2.259.000.

El 7 de febrero de 2014, la DIAN profirió el auto por el que ordenó una inspección tributaria⁴. Acto notificado por correo certificado el 8 de febrero de 2014.

¹ Folio 455 c. p.

² Folio 18 c. p.

³ Folio 19 c. p.

⁴ Folio 20 c. p.



El 27 de mayo de 2014, la DIAN expidió el emplazamiento para corregir⁵ la declaración privada de renta del año gravable 2011, presentada por la contribuyente. Acto notificado el 28 de mayo de 2014.

Mediante requerimiento especial No. 042382014000077 del 9 de julio de 2014 y notificado el 10 de julio de 2014⁶, la DIAN propuso la modificación de la declaración de renta del año 2011, en el sentido de adicionar ingresos, rechazar costos y deducciones para proponer un total saldo a pagar por \$2.770.653.000. Frente a esta decisión, la demandante dio respuesta a través del memorial radicado el 10 de octubre de 2014⁷.

Por Resolución No. 04241201400003 del 30 de diciembre de 2014⁸, la DIAN amplió el requerimiento especial, para establecer como renta gravable la suma de \$3.361.235.000, impuesto a cargo de \$1.109.208.000, sanción por inexactitud por \$1.718.954.000 y un total saldo a pagar por \$2.795.559.000.

El 27 de julio de 2015, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 042412015000071 en la que mantuvo las glosas propuestas en la ampliación al requerimiento especial⁹.

Previa interposición del recurso de reconsideración contra el acto anterior¹⁰, la Administración profirió la Resolución No. 005684 del 4 de agosto de 2016¹¹, que confirmó el acto recurrido.

DEMANDA

La sociedad CONSTRUSERVIS COMPANY S.A.S. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones¹²:

“PRIMERO: Que declare **NULO el EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR NO. 042352014000013 EXPEDIDO EL 27/05/2014** por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga Dependencia Gestión de Fiscalización, pues éste, no suspende términos cuando esta en curso una inspección tributaria.

SEGUNDO: Que se **DECLARE LA EXTEMPORANEIDAD DEL REQUERIMIENTO DE RENTA NO. 042382014000077 EXPEDIDO EL 09/07/2014** por la Dependencia de Gestión de Fiscalización de la DIAN Bucaramanga, pues fue notificado extemporáneamente e igualmente la ampliación del mismo.

TERCERO: Por consiguiente **ES NULA LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE RENTA NO. 042412015000071** expedida el 27/07/2015 por la Dependencia de Gestión de Liquidación de la DIAN Bucaramanga, contra la sociedad CONSTRUSERVIS COMPANY S.A.S. con No. 804.017.321-0, en la cual modifica la Liquidación Oficial

⁵ Folios 25 a 33 c. p.

⁶ Folios 36 a 48 c. p.

⁷ Folios 66 a 73 c. p.

⁸ Folios 58 a 64 c. p.

⁹ Folios 74 a 102 c. p.

¹⁰ Folios 105 a 115 c. p.

¹¹ Folios 119 a 141 c. p.

¹² Folios 3 y 4 c. p.



de Renta del año 2011, presentada el día 29/05/2012 mediante Formulario No. 1102602397807 y Sticker No. 91000138183368.

CUARTO: Que **ES NULA LA RESOLUCIÓN No. 005684 EXPEDIDA EL 04/08/2016 por EL SUBDIRECTOR DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA DE LA DIAN Dr. IVÁN FRANCISCO MONROY BUSTOS**, en el cual decide el Recurso de Reconsideración Contra la Liquidación Oficial No. 042412015000071 del 27/07/2015 y en su resuelve confirma la misma.

QUINTO: Como restablecimiento del derecho se **DECLARE LA FIRMEZA DE LA DECLARACIÓN DE RENTA DEL AÑO 2011**, presentada el día 29/05/2012 mediante Formulario No. 1102602397807 y Sticker No. 91000138183368 por la Sociedad CONSTRUSERVIS COMPANY S.A.S. con Nit No. 804.017.321-0.

SEXTO: Se ordene a la dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga, se archive el expediente No. 11 2011 2013 000438 DEL 24/04/2013 y que dé cumplimiento a la sentencia proferida por su despacho”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 703, 705, 706, 714, 747 y 779 del Estatuto Tributario.

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

Firmeza de la declaración privada - Notificación extemporánea del requerimiento especial

Debido a que no fue practicada prueba alguna durante la inspección tributaria expedida de oficio por la DIAN, esta diligencia no tuvo la virtud de suspender por tres meses el término para notificar el requerimiento especial conforme con lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el requerimiento especial del 9 de julio de 2014 se notificó en forma extemporánea el 10 del mismo mes y año y, por ende, quedó en firme la declaración de renta del año gravable 2011.

Indicó que tal como lo ha precisado el Consejo de Estado¹³, si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, como sucedió en este caso.

Falta de legitimación por representación

La revisora fiscal de la demandante no tenía la facultad para representar a la sociedad, ni estaba autorizada o legitimada para recibir visitas de los funcionarios de la DIAN ni mucho menos suscribir documento alguno elaborado por los mismos, pues el único que está legitimado como representante legal es el señor Próspero Díaz Poveda.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

¹³Sentencia de 5 de marzo de 2015, Exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos¹⁴:

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado *“la suspensión del término para proferir el requerimiento especial empieza a correr desde la fecha en que se notifique el auto que ordene la inspección tributaria, pero opera solamente cuando la diligencia se practica, para lo cual basta que dentro del periodo de suspensión se realice al menos una prueba relacionada con la inspección”*¹⁵.

El 11 de abril de 2012 la demandante presentó la declaración de renta del año gravable 2011, la cual fue corregida oportunamente el 29 de mayo de 2012 y en ella se registró el mismo saldo a pagar de la declaración inicial. Razón por la que el término de dos años de firmeza se cuenta a partir del 11 de abril de 2012 y vence el 11 de abril de 2014.

La DIAN notificó el auto de inspección tributaria el 8 de febrero de 2014 y recaudó medios de prueba durante dicha diligencia, por lo que se suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial de acuerdo con lo previsto en el artículo 706 del E.T. y el plazo se extendió hasta el 11 de julio de 2014. En consecuencia, como el requerimiento fue notificado el 10 de julio de 2014, se entiende que este se efectuó de forma oportuna.

Sostuvo que el auto de inspección tributaria y el emplazamiento pueden expedirse de forma simultánea, sin embargo, ello no implica que se amplié el término de suspensión por un mes más.

Finalmente, manifestó que el acta de visita suscrita por la revisora fiscal de la sociedad demandante frente a la cual la demandante pretende que no se tenga en cuenta por la DIAN, no es la única prueba que se realizó durante la inspección tributaria, ya que también se practicaron requerimientos ordinarios, cruce de información con terceros, entre otras, las cuales llevaron al convencimiento de que efectivamente se practicó la diligencia. Además, no obra prueba alguna de que la revisora fiscal no tuviera la facultad para recibir la visita y otorgar la información requerida por la Administración tributaria.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander, mediante sentencia del 12 de agosto de 2019¹⁶, resolvió i) negar las pretensiones de la demanda; y ii) no condenar en costas. Las razones fueron las siguientes:

Teniendo en cuenta los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, concluyó que la declaración de renta queda en firme si transcurrido el término de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración no se ha proferido requerimiento especial. Sin embargo, según el artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de la firmeza de la declaración privada se suspende por el término de tres meses en el evento en que la Administración practique inspección tributaria de oficio.

¹⁴Folios 200 a 231 c. p.

¹⁵Sentencia de 10 de diciembre de 2016, Exp. 21336, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶Folios 451 a 456 c. p.



La declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la sociedad demandante quedaba en firme el 11 de abril de 2014. Sin embargo, sumados los tres meses por suspensión del plazo en virtud de la inspección tributaria, la declaración adquiría firmeza el 11 de julio de 2014.

Dentro de la inspección tributaria la DIAN practicó pruebas (requerimientos ordinarios, visitas y actos de verificación y cruces de información con terceros), con el fin de verificar la realidad de las glosas registradas en la declaración privada. Por lo tanto, la inspección tributaria suspendió el término para notificar el requerimiento especial, pues constituyó un verdadero medio probatorio a través del cual se realizaron actividades de fiscalización, investigación y auditoría.

En consecuencia, como la Administración notificó el requerimiento especial el 10 de julio de 2014, se tiene entonces que el mismo se profirió dentro del término legal establecido.

En cuanto al emplazamiento para corregir, sostuvo que esta actuación no conllevó a que el término de suspensión se ampliara por un mes más, por lo que el plazo para notificar el requerimiento solo fue suspendido por tres meses a partir de la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria.

En lo que corresponde a la falta de legitimación por representación, precisó que el argumento expuesto por la parte demandante no desvirtúa la legalidad de los actos demandados, pues se tiene certeza de la práctica de la inspección y la decisión adoptada por la DIAN proviene de diferentes medios de prueba recaudados durante la investigación.

Finalmente, no condenó en costas a la demandante porque no se evidenció una conducta temeraria o de mala fe.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹⁷:

Señaló que no se suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial conforme con lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, toda vez que no se realizó una prueba directa a la sociedad demandante durante dicha diligencia. En consecuencia, el requerimiento especial notificado el 10 de julio de 2014 se hizo en forma extemporánea y, por ende, quedó en firme la declaración de renta del año gravable 2011.

Indicó que se encuentra inconforme con la decisión adoptada por el Tribunal, por cuanto la visita al contribuyente no fue atendida por el representante legal en las instalaciones de la sociedad demandante o por un empleado autorizado por éste, sino por la revisora fiscal, quien no tenía la facultad para recibir la visita y suscribir el acta correspondiente. Por lo tanto, ese documento no tiene validez.

¹⁷ Folios 457 a 461 c. p.



En consecuencia, solicita que se revoque la sentencia apelada. En su lugar, que se declare la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación ¹⁸.

La **parte demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda ¹⁹.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada, bajo los siguientes argumentos ²⁰:

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección tributaria, por un lapso de tres meses, siempre y cuando ésta efectivamente se realice ²¹. Además, no se requiere que los funcionarios comisionados para practicar la inspección tributaria se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues existen otros medios de prueba para tal finalidad ²².

En esas condiciones, resulta clara la falta de sustento jurídico del argumento del apelante, pues tal como se indicó, la inspección tributaria puede hacer uso de cualquier medio de prueba permitido para entenderse como realizada al menos una diligencia, por lo que no es procedente el cargo del apelante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

En relación con los actos administrativos que pueden ser objeto de juicio, la Sala ha insistido en que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, son demandables aquellos actos que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto, o hagan imposible continuar la actuación; es decir, que pueden demandarse los actos administrativos definitivos, mas no los de trámite.

En materia tributaria, el emplazamiento es un acto de trámite que no pone fin a la actuación administrativa, pues no define de fondo una situación jurídica ²³, por lo tanto, no es un acto objeto de control de legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

Problema jurídico

¹⁸ Actuación 23, Plataforma SAMAI.

¹⁹ Actuación 24, Plataforma SAMAI.

²⁰ Actuación 25, Plataforma SAMAI.

²¹ Sentencia del 26 de marzo de 2009, Exp. 16727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Sentencia del 5 de junio de 2014, Exp. 18758, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Auto del 6 de noviembre de 2003, Exp. 13925, C.P. María Inés Ortiz Barbosa; Sentencia del 25 de abril de 2018, Exp. 21906, C.P. Milton Chaves García.



La Sala decide sobre la legalidad de los actos administrativos, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Construservis Company S.A.S., correspondiente al año gravable 2011.

Específicamente, la Sala debe determinar si con ocasión de la inspección tributaria decretada de oficio se suspendió el término previsto en el artículo 705 del Estatuto Tributario para notificar el requerimiento especial. En consecuencia, se establecerá si el requerimiento especial fue notificado antes de que la declaración privada adquiriera firmeza.

Para tal efecto, se hará el análisis en el siguiente orden:

Notificación del requerimiento especial - Firmeza de la declaración

Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, vigentes para la época de los hechos en discusión²⁴, establecen el término general de firmeza de las declaraciones tributarias, al señalar que el requerimiento especial se debe notificar «...dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar²⁵», y que la declaración tributaria «quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial²⁶».

Por su parte, el artículo 706 ibídem dispone que el término para notificar el requerimiento especial se suspende cuando: i) «se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta»; ii) «se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección» y, iii) «durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir».

La Sala ha señalado²⁷ que, a diferencia de la inspección tributaria realizada por solicitud del interesado²⁸, la practicada de oficio suspende el término referido por tres (3) meses .

Así mismo, al analizar la expresión «se practique inspección tributaria» prevista en el artículo 706 ibídem, sostuvo²⁹ que la suspensión está condicionada a la realización efectiva de la inspección³⁰, el plazo de suspensión se cuenta a partir de la notificación del auto que la ordenó, y si la inspección no se realiza en dicho plazo, «así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría³¹».

En relación con la causal de suspensión que opera “durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir³²”, es necesario señalar que, la Sala

²⁴ Los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario fueron modificados, en su orden, por los artículos 276 y 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar, de forma general, el plazo en tres (3) años.

²⁵ Artículo 705 del Estatuto Tributario.

²⁶ Artículo 714 del Estatuto Tributario.

²⁷ Sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 20003, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ Mientras dure la inspección.

²⁹ Sentencias del 16 de diciembre de 2014, Exp. 20095, y del 28 de junio de 2016, Exp. 18727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁰ El artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la inspección tributaria es «un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso (...)».

³¹ Sentencia del 28 de junio de 2007, Exp. 15238, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

³² Artículo 706 del Estatuto Tributario.



precisó que³³ *“si se emplaza para corregir estando en curso una inspección tributaria o finalizada esta diligencia, ese emplazamiento no suspende el plazo preclusivo que tiene la administración tributaria para notificar el requerimiento especial, ni modifica las condiciones en que puede corregirse el denunciado tributario después de haberse decretado la inspección tributaria”,* pues dicho emplazamiento *“no tiene la virtud de suspender un plazo que ya está suspendido”* y *“no hay razón que justifique ampliar por un mes más, de una parte, el plazo que la legislación tributaria prevé para que el contribuyente corrija en las condiciones favorables anteriormente anotadas”*.

En consecuencia, si el emplazamiento para corregir se expide durante o después de la práctica de la inspección tributaria, no suspende el término preclusivo con que cuenta la Administración para notificar el requerimiento especial.

Caso concreto

Es un hecho no discutido por las partes que el término para notificar el requerimiento especial inició el 11 de abril de 2012, fecha de vencimiento del plazo para declarar y cuando fue presentada la declaración inicial de renta por el año gravable 2011, por parte de la sociedad Construservis Company S.A.S. Por lo tanto, el plazo de dos años del artículo 705 del Estatuto Tributario vencía el 11 de abril de 2014.

No obstante, la Administración tributaria notificó el auto de inspección tributaria el 8 de febrero de 2014 y realizó pruebas en virtud de dicha diligencia (requerimientos ordinarios, autos de verificación o cruce con terceros y sus correspondientes actas, oficio de informe de auditoría, acta de visita a la contribuyente)³⁴, medios probatorios que quedaron consignados en el acta de cierre de inspección tributaria de fecha 4 de julio de 2014³⁵. En consecuencia, se suspendió por tres meses el término para notificar el requerimiento especial de acuerdo con lo previsto en el artículo 706 del Estatuto Tributario y el plazo se extendió hasta el 11 de julio de 2014.

A diferencia de lo afirmado por la sociedad demandante, no se requiere que los funcionarios comisionados para practicar la diligencia se desplacen a las oficinas de la contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc., con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales. Así lo señaló la Sala en la sentencia del 5 de junio de 2014, en donde afirmó lo siguiente³⁶:

“La Sala ha precisado que la expresión «constatación directa» no necesariamente implica que los funcionarios deban desplazarse a la sede del contribuyente para realizar la inspección tributaria, pues es viable que a través de otros medios de prueba se constate la existencia de hechos gravados, como por ejemplo a través de testimonios, cruces de información con terceros, documentos, verificaciones, requerimientos, consagrados de modo general en el artículo 684 del E.T., dentro de las amplias facultades de fiscalización e investigación”.

³³Sentencia del 5 de marzo de 2015, Exp. 19382, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Reiterada en la sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21029, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁴Folios 23 y 24, 296 a 352, 353 y 354, 358 y 359, 363 y 364, 368 y 369, 373 y 374, 378, 380, 384, 386, 390, 391, 394, 397 y 398, 402 y 403, 407 y 408, 409 y 410 c. p.

³⁵Folios 49 a 54 c. p.

³⁶Exp. 18758, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.



Entonces, el plazo para notificar el requerimiento especial sólo se amplió por tres meses por cuenta de la inspección tributaria practicada, hasta el 11 de julio de 2014 y como el requerimiento fue notificado el 10 de julio de 2014, se entiende que este se efectuó de forma oportuna. Por lo tanto, está probado que no se configuró la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por la sociedad demandante.

Finalmente, en cuanto a la legitimación de la revisora fiscal de la actora para recibir la visita de la funcionaria de la DIAN y suscribir el acta correspondiente, debe tenerse en cuenta que el artículo 779 del E.T. dispone que el acta de la inspección tributaria debe ser suscita por los funcionarios que la adelantaron, sin que se requiera que sea suscrita por el investigado para su validez. Lo anterior, porque la misma norma señala que cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, como en este caso, el acta respectiva constituirá parte del requerimiento especial y la liquidación oficial. Además, se advierte que esa no fue la única prueba que se tuvo en cuenta dentro de la diligencia de la inspección tributaria por parte de la Administración para expedir los actos de determinación del impuesto.

Por lo anterior, estas razones son suficientes para no dar prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la parte demandante.

Sanción por inexactitud

La sanción por inexactitud impuesta a la actora no fue apelada por la parte demandante, sin embargo, la Sala se pronunciará de oficio y dará aplicación al principio de favorabilidad de que trata el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016³⁷.

Para resolver, la Sala hará las siguientes precisiones:

El artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria.

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso³⁸, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción,

³⁷ **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: “**Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ [...] **Parágrafo 5.** El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”

³⁸ De la verificación de las pruebas allegadas al expediente, la consulta de procesos en la página de la Rama Judicial www.ramajudicial.gov.co, y las resoluciones por las que la DIAN declaró proveedores ficticios, según la relación publicada en la página de la DIAN, se pudo establecer que los proveedores de la demandante no han sido declarados proveedores ficticios, razón por la cual procede la aplicación del principio de favorabilidad frente a la sanción por inexactitud..



equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%³⁹.

Cálculo de la sanción por inexactitud:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar determinado	1.076.605.000
Saldo a pagar declarado	2.259.000
Base sanción por inexactitud	1.074.346.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	1.074.346.000
Total saldo a pagar (saldo a pagar + sanciones)	2.150.951.000

Por lo anterior se modificará la sentencia apelada. En su lugar, la Sala anula parcialmente los actos demandados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$1.074.346.000** y, en consecuencia, fija como saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2011, la suma de **\$2.150.951.000**. En lo demás, niega las demás pretensiones de la demanda.

Condena en costas

En lo que tiene que ver con la condena en costas, se advierte que conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas el Código de Procedimiento Civil, actual Código General del Proceso, es decir, el artículo 365, dentro de las que se encuentra la que prevé que “solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación” [numeral 8], requisito que se echa de menos en el presente asunto, motivo por el cual, no procede la condena en costas en segunda instancia.

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

PRIMERO: MODIFICAR la sentencia apelada. En su lugar dispone:

“1. ANULAR PARCIALMENTE la Liquidación oficial de revisión N° 042412015000071 de 27 de julio de 2015 y la Resolución N° 005684 del 4 de agosto de 2016, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$1.074.346.000**.

2. En consecuencia, FIJAR como total saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto sobre la renta del año gravable 2011 más sanciones, la suma de **\$2.150.951.000**.

3. NEGAR las demás pretensiones de la demanda”.

³⁹En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.



Radicado: 68001-23-33-000-2017-00024-01 (25265)
Demandante: Construservis Company SAS
FALLO

TERCERO: SIN COSTAS en segunda instancia.

CUARTO: RECONOCER personería para actuar en nombre de la parte demandada al doctor Luis Alfonso Jaimes Plata, de conformidad con el poder que obra en la actuación 23, Plataforma SAMAI.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



11



SC 5780-6