



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., ocho (8) de septiembre de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	05001-23-33-000-2016-01276-01 (26216)
<b>Demandante</b>	SIERRA PIELES S.A.S.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
<b>Temas</b>	Impuesto a la renta. Año 2011. Requerimiento especial con sistema mixto de determinación del tributo. Ausencia de violación del debido proceso y del artículo 709 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la sentencia del 12 de mayo de 2021, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, que resolvió<sup>1</sup>:

«**PRIMERO: NIÉGUENSE** las pretensiones de la demanda presentada por la Sociedad Sierra Pieles S.A.S., en contra de la DIAN, por las consideraciones expuestas en la presente providencia.

**SEGUNDO: CONDENAR** en costas a la parte vencida.

**TERCERO:** Notifíquese la presente providencia, de conformidad con lo establecido en el artículo 289 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo».

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 20 de abril de 2012, la sociedad Sierra Pieles S.A.S. (en adelante “Sierra Pieles”) presentó la declaración de renta del año gravable 2011, la cual corrigió el 15 de abril de 2013 registrando pasivos por \$1.287.863.000 y un total saldo a pagar por \$20.405.000<sup>2</sup>.

Previo inspección tributaria, la DIAN expidió el Requerimiento Especial Nro. 112382014000085<sup>3</sup> del 15 de julio de 2014, proponiendo en primer lugar el desconocimiento de pasivos por \$206.219.000 y, con base en ello, calculó un mayor valor del impuesto mediante el sistema de renta por comparación patrimonial y liquidó sanción por inexactitud de \$283.123.000 a la tarifa del 160%. En forma subsidiaria, propuso el desconocimiento de costos de venta por \$248.975.000 y compensaciones por \$44.952.000, con base en lo cual, determinó un mayor impuesto mediante el sistema ordinario de depuración y calculó una sanción por inexactitud de \$155.194.000 a la tarifa del 160%. Se destaca que Sierra Pieles S.A.S. no respondió el requerimiento especial.

<sup>1</sup> Fl. 134 del cuaderno principal.

<sup>2</sup> Fl. 8 del cuaderno de antecedentes.

<sup>3</sup> Fls. 310 a 327 del cuaderno de antecedentes.



El 10 de abril de 2015, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412015000045<sup>4</sup>, en la cual modificó oficialmente la declaración de renta de la demandante, pero únicamente respecto de la glosa de la renta por el sistema de comparación patrimonial. Así, la demandada confirmó el desconocimiento de pasivos, lo que derivó en una renta líquida gravable de \$536.219.000, un mayor impuesto a la renta de \$176.952.000 y una sanción por inexactitud de \$283.123.000.

El 11 de junio de 2015, Sierra Pielés S.A.S. interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial<sup>5</sup>, el cual fue decidido mediante la Resolución Nro. 002842 del 18 de abril de 2016<sup>6</sup>, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

## 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), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>7</sup>:

#### «DECLARACIONES Y CONDENAS

**PRIMERO:** *Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 11241201500045 de abril 10 de 2015 con la que se modifica la Declaración Inicial de Renta por el año gravable 2011 de la sociedad SIERRA PIELES S.A.S., presentada el 20 de abril de 2012 con formulario No. 1102601995768 y número de control 91000134460896 y corregida posteriormente el 15 de abril de 2013 con formulario No. 1102604075249 y número de control 91000173948100 y de igual forma la nulidad de la Resolución No. 2842 del 18 de abril de 2016 proferida por la División de Gestión Jurídica Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, que confirmó la primera.*

**SEGUNDO.** *A modo de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la firmeza de la declaración privada y que mi poderdante no está obligada a pagar suma adicional alguna por concepto de esta; todo ello dentro del expediente OP 2011 29013 002653».*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 6, 29 y 83 de la Constitución Política y 107, 115, 142, 143, 518, 617, 617, 647, 703, 704, 709, 730-4 y 771-2 del Estatuto Tributario. Los cargos de nulidad se resumen así<sup>8</sup>:

### 1. Irregularidades sustanciales existentes en el acto preparatorio

Explicó que el requerimiento especial es un acto preparatorio, que constituye la primera oportunidad para que el contribuyente ejerza su derecho de defensa, de ahí que, en caso de no expedirse, el proceso de determinación oficial del tributo es nulo. Destacó que, según los artículos 703 y 704 del Estatuto Tributario, el requerimiento especial debe contener todos los puntos de la declaración privada que la Administración pretenda modificar, con las razones en que se sustenta, así como la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y sanciones. Agregó, además, que, de conformidad con el CPACA, los actos administrativos deben estar motivados, al menos en forma sumaria.

<sup>4</sup> Fls. 14 a 32 del cuaderno principal.

<sup>5</sup> Fls. 401 a 406 del cuaderno de antecedentes.

<sup>6</sup> Fls. 33 a 47 del cuaderno principal.

<sup>7</sup> Fl. 6 del cuaderno principal.

<sup>8</sup> Fls. 14 a 25 del cuaderno principal.



Destacó que, en el requerimiento especial del 15 de julio de 2014 la DIAN detalló la liquidación propuesta relacionada con la depuración de la renta por el sistema especial por comparación patrimonial, que genera un saldo total a pagar de \$460.075.000. No obstante, adujo que, en el anexo explicativo, la DIAN indicó que, en caso de que la actora desvirtuara dicho sistema especial de depuración, la renta gravable sería determinada por el sistema ordinario de depuración, para lo cual hizo referencia al desconocimiento de \$248.975.000 en el renglón 49 «Costos de ventas» y al rechazo de \$44.952.000 en el renglón 59 «Compensaciones», con lo cual se generaba un saldo total a pagar de \$252.190.000.

En ese orden de ideas, afirmó que la demandada vulneró su debido proceso porque, de haber respondido el requerimiento y desvirtuado la renta por el sistema de comparación patrimonial, la DIAN en todo caso acogería la depuración de la renta gravable por el sistema ordinario de depuración, «impidiendo que el contribuyente hubiese tenido la oportunidad de acogerse a la misma en etapa de requerimiento, pagando la sanción reducida respecto de ésta en aplicación al artículo 709 del Estatuto Tributario».

En otros términos, señaló que nunca habría tenido la oportunidad de acogerse al beneficio contenido en el artículo 709 del Estatuto Tributario respecto de la propuesta que subsidiariamente planteó la DIAN en el requerimiento especial que antecedió al acto administrativo acusado.

Explicó que, si bien el requerimiento especial es un acto de trámite que no produce efectos jurídicos, lo cierto es que, cuando se responde, se le concede al contribuyente el derecho de decidir si acepta o no los cargos y, con ello, si logra deducir a una cuarta parte el valor de la sanción propuesta. Bajo este entendimiento, solicitó la nulidad de la liquidación oficial, en tanto que su acto preparatorio vulneró el artículo 709 del Estatuto Tributario.

Añadió que cuando la DIAN profiere el requerimiento especial acusa al contribuyente de algo, de manera que la misma debe ser concreta y única. De lo contrario, si se plantea una propuesta de liquidación principal y otra subsidiaria, condicionada al decaimiento de la primera, se les impide a los contribuyentes acogerse a la reducción de la sanción por inexactitud propuesta en el requerimiento especial, tal como ocurrió con la actora.

Planteó que, al proponer modificar la declaración privada bajo dos propuestas (primero por comparación patrimonial y subsidiariamente por el sistema ordinario de depuración de la renta líquida), se transgrede el artículo 29 de la Constitución, puesto que es imposible garantizarle al contribuyente el respeto por la aplicación del procedimiento de que trata el artículo 709 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que, en los eventos en los que en la liquidación oficial de revisión se propone el sistema ordinario de depuración como mecanismo subsidiario de la renta gravable en caso de que se desvirtúe la calculada por el sistema por comparación patrimonial, el Consejo de Estado ha señalado que tal proceder desconoce el debido proceso, el derecho de defensa y el artículo 702 del Estatuto Tributario, según el cual la Administración sólo puede modificar la declaración privada por una sola vez.

Siendo así, dijo que no habría razón para pensar distinto en relación con «el Requerimiento Especial que le antecede, en el cual cuando se consagran derechos como el de la reducción de la sanción a una cuarta parte con motivo de su aceptación, tampoco se puede proponer como sistema principal de determinación de la renta el de comparación patrimonial y en subsidio el ordinario sin que se vulnere el debido proceso y por ende el derecho de defensa».



## 2. Indebida motivación

Expresó que la correcta motivación de un acto administrativo es necesaria para garantizar el derecho de defensa del contribuyente. A esos efectos, señaló que la DIAN desconoce pasivos por \$200.000.000 correspondientes a cuentas por pagar a tres personas naturales soportados con pagares por la simple razón de que se trataba de personas no obligadas a declarar, *«porque inicialmente se dijo que esos \$200.000.000 se le debían a otra persona y finalmente porque los pagarés apenas fueron autenticados en notaría cuando ya cursaba la investigación»*.

Igualmente, puso de presente que la DIAN desconoció un pasivo por \$6.219.470 a nombre de Judith Silva de Moreno porque está soportado en una factura que inicialmente era de una forma y luego de otra, en particular, en cuando al orden de la fecha de la resolución de facturación.

Respecto a la verificación de costos, manifestó que lo que considera la DIAN es que se deben desconocer los costos soportados con las compras hechas a Judith Silva de Moreno por valor de \$248.975.000, con fundamento en las irregularidades encontradas de esa proveedora, en el hecho de que la actora no supiese dónde ubicarla, que la contabilidad tanto de ella como de la proveedora fueran llevadas por la misma persona y que la proveedora le vendía al representante legal de la demandante, en calidad de persona natural.

Considerando lo anterior, dijo que en el acto impugnado se encuentran una serie de conjeturas que en modo alguno podrían considerarse indicios serios *«que le permitieran a la DIAN tomar tan drástica decisión como la hoy impugnada»*. En efecto, destacó que la prueba que adujo la DIAN para contradecir algunos de los pasivos consistió en una serie de hallazgos relacionados con errores al llevar la contabilidad, *«como si no fuera posible que los mismos existieran»*.

En lo que tiene que ver con los costos, esgrimió que no es procedente la valoración de la prueba realizada por la DIAN, pues las razones antes mencionadas, que la Administración utilizó para desconocerlos, constituyen vías de hecho que implican una decisión contraria a la Constitución y a la ley.

En síntesis, afirmó que la actuación de la DIAN encuadra en la causal de nulidad prevista en el numeral 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario.

## 3. Vulneración al principio de asociación

Resaltó que la DIAN desconoce el principio contable previsto en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993, en tanto que no tiene en cuenta la necesidad y estrecha relación que existe entre la generación de ingresos y el incurrir en costos y gastos para su obtención. Destacó la importancia que cumple este principio en materia contable y fiscal.

Planteó que, en este caso concreto, no puede ser que la DIAN desconozca la compra de unas pieles en el año 2011 a unos terceros, pero que sí acepte que en ese año la demandante sí las exportó y que nada diga sobre los impuestos que la sociedad pagó sobre los ingresos gravables, producto de la utilidad de la venta.

Precisó que la operación cuestionada de compraventa de la mercancía a los terceros *«sí fue recibida por mi poderdante y éste las exportó y las divisas adquiridas del exterior por la venta fueron canalizadas por el sistema financiero y de esto da cuenta la entidad hoy*



*demandada*». Entonces, adujo que no se puede inferir que los funcionarios aduaneros que atendieron las exportaciones de las pieles se prestaron para fraude en tanto validaron exportaciones que nunca se hicieron. Así las cosas, enfatizó en que las exportaciones sí fueron reales, de manera que los costos deben ser aceptados.

## Oposición de la demanda

La demandada solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda<sup>9</sup>, para lo cual expuso los siguientes argumentos:

### 1. Frente al cargo por irregularidades sustanciales existentes en el acto preparatorio

Afirmó que con el requerimiento especial se dio traslado a la actora del acta de inspección tributaria, en la cual se dejó constancia de las irregularidades encontradas en la investigación adelantada por la Administración y la explicación detallada de las razones por las que se propuso el desconocimiento de pasivos por valor de \$206.219.000, así como la modificación por el sistema de renta por comparación patrimonial (adición de la diferencia como renta gravable por \$536.219.000 y sanción por inexactitud de \$283.123.000) y por el sistema ordinario de depuración (costos de venta \$248.975.000, compensaciones por \$44.952.000 y sanción por inexactitud por \$155.194.000).

Reiteró que, con las mencionadas actuaciones, se le aclaró a la actora que la Administración había encontrado una serie de irregularidades en su contabilidad y en la declaración de renta del año 2011, que llevarían a una liquidación oficial por el sistema especial por comparación patrimonial, ya que al compararla con el valor del patrimonio informado en la declaración de renta del año gravable 2010, se encontró un aumento de \$330.000.0000, diferencia patrimonial que no fue aclarada por el contribuyente, además de que en el año 2011 se encuentran gastos no explicados por valor de \$317.033.000.

Explicó que, por esa razón, fue que se le dijo a la demandante que, en caso de que lograra desvirtuar la renta por comparación patrimonial, también habría suficientes hallazgos para determinar la renta por el sistema ordinario, al desconocer costos de venta por \$248.975.000, compensaciones por \$44.952.000, lo que ocasionaría la imposición de una sanción por inexactitud de \$155.194.000.

Sostuvo que, independientemente de que la contribuyente hubiese decidido no responder el requerimiento especial, ello no significa que se le haya vulnerado su derecho de defensa y contradicción, lo cual sí ejerció materialmente cuando interpuso el recurso de reconsideración, de manera que está desvirtuada la violación de los preceptos constitucionales que reclama la demandante.

Expuso que no es aceptable el planteamiento sobre la imposibilidad de acogerse al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud, prevista en el artículo 709 del Estatuto Tributario, *«por cuanto del mismo se le hizo saber al contribuyente en el anexo explicativo del requerimiento especial que fue notificado debidamente, de modo que dependía de la decisión del mismo ejercerlo o no»*.

Aclaró que fue decisión de la actora no responder el requerimiento especial, entre otras cosas, para tramitar la solicitud de reducción de la sanción por inexactitud, al

<sup>9</sup> Fls. 64 a 77 del cuaderno principal.



no existir aceptación y corrección de la declaración privada, que incluyera la sanción de inexactitud reducida, junto la comprobación del pago de mayores impuestos y sanción reducida, con antelación a la liquidación oficial de revisión, a pesar de la expresa invitación efectuada en el anexo explicativo del requerimiento especial.

Destacó que no constituye irregularidad que conlleve a la nulidad del acto, vulneración del debido proceso o inexactitud del acto preparatorio, el hecho de que en el requerimiento especial se haya propuesto la modificación de la declaración privada a través del sistema de renta por comparación patrimonial, una vez se desconocieron los pasivos cuestionados por apariencia de legalidad, y por el sistema ordinario de depuración, al haberse cuestionado costos simulados. Lo anterior, porque esto está permitido en el acto preparatorio, pero no en la liquidación oficial de revisión, oportunidad en la que se debe escoger uno de los dos sistemas.

Esgrimió que el planteamiento del requerimiento especial en cuanto a las propuestas de modificación por el sistema de comparación patrimonial y por el sistema ordinario, no impiden el ejercicio del derecho del contribuyente de elegir si solicita con la respuesta la reducción de la sanción por inexactitud. Por el contrario, explicó que en la medida en que la Administración fue clara en cuanto a que al momento de la determinación oficial «se prefería el sistema de comparación patrimonial con su respectiva inexactitud al ordinario con su correspondiente inexactitud», lo que se garantizó fue el derecho del contribuyente a reducir las sanciones a la cuarta parte, «de manera que si el contribuyente no escogió dichas opciones, no puede alegar su propia culpa para atribuirla a la administración». Sobre este punto, citó la sentencia T-021 de 2007 de la Corte Constitucional.

Resaltó que no hay lugar a la nulidad de la liquidación oficial de revisión porque en ella se estableció una única modificación, esto es, se determinó el impuesto sobre la renta por el sistema de comparación patrimonial al darse los supuestos establecidos en los artículos 236 y 237 del Estatuto Tributario. Así, enfatizó en que en la liquidación oficial no se mantuvo la modificación por el sistema ordinario de depuración, consistente en el rechazo de costos con la respectiva inexactitud, Para sustentar lo hasta aquí expuesto, citó las sentencias del 5 de septiembre de 2002 (exp. 12916, C.P. Ligia López Díaz) y del 18 de octubre de 2006 (exp. 15155), así como el Concepto Nro. 000659 del 4 de enero de 2008 de la DIAN.

## **2. Respecto al cargo por indebida motivación**

Dijo que una cosa es un acto administrativo que no explica suficientemente los hallazgos de una investigación y otra distinta es que el contribuyente no quiera entender ni aceptar las irregularidades que cometió en su declaración y que la DIAN detectó.

Sostuvo que, según la demandante, la actuación administrativa está indebidamente motivada porque no está soportada en pruebas que desvirtúen su contabilidad, en tanto que es posible que en ella se cometan errores. Bajo este entendimiento, resaltó que la actora trata de justificar pasivos con personas naturales por \$200.000.000, con documentos cuya fecha es posterior al inicio de la investigación, como si ello fuese un error que puede suceder en la contabilidad.

Destacó que, con la lectura del requerimiento especial y del acta de inspección tributaria, además de con todas las pruebas recopiladas en la investigación, se podía constatar si dichos documentos explican o no las irregularidades encontradas



por la autoridad en ejercicio de sus amplias facultades de investigación y fiscalización.

### 3. Sobre el desconocimiento de pasivos por valor de \$206.219.000

Manifestó que el desconocimiento de pasivos se sustentó en que la actora no presentó el soporte idóneo y que existían diferencias entre los valores contabilizados y declarados y, además, en que no justificó la razón por la cual «inicialmente informó una forma de cómo fueron integrados y luego otra, esta última cuestionada por simulación mediante indicios puestos en conocimientos en los actos administrativos, al igual que debatidos los registros contables de pasivos realizados con base en facturas con la proveedora Silvia de Moreno Judith de la cual se comprobó manipulación de dicha evidencia con la que obraba en otro expediente».

Se opuso a lo manifestado en la demanda respecto a que la Administración efectuó una serie de conjeturas que no pueden tenerse como indicios serios. Esto, porque en el expediente obran pruebas, específicamente, las de los expedientes (i) OP 2011 2013 001145, en contra de la misma demandante por concepto del impuesto sobre las ventas del tercer bimestre del año 2011, y (ii) el OP 2011 2013 002652 en contra de Judith Silva de Moreno, de las cuales se pudo establecer que las operaciones efectuadas con esta proveedora fueron simuladas. Agregó que se efectuaron cruces de información con terceros, consultas a las declaraciones tributarias de la actora y de terceros, visitas y cruces de verificación a los proveedores y, adicionalmente, que se obtuvieron otros documentos debidamente trasladados e información contable suministrada por la contribuyente.

Así las cosas, dijo que todos estos medios de prueba reflejan los hechos probados de los cuales se obtuvieron las conclusiones expuestas en los actos acusados, de ahí que estén demostrados los fundamentos de hecho y de derecho en que se soporta el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, en relación con el rechazo de los pasivos.

Relató que, del análisis de los registros contables y de las transacciones relacionadas con la actora, la Administración contó con indicios que desvirtuaron las operaciones crediticias en las que supuestamente participó la demandante, lo cual motivó el desconocimiento de pasivos, para lo cual la DIAN invocó el principio de la prevalencia de la verdad real, sobre los asientos contables.

Afirmó que la prueba indiciaria está admitida por el Estatuto Tributario y que fue a partir de ella que se desvirtuó la apariencia de legalidad de algunas facturas, de la contabilidad de la demandante, lo que conllevó a que se desconocieran los pasivos por falta de soportes idóneos, esto es, el documento externo del tercero que diera cuenta de su existencia y saldo a 31 de diciembre de 2011. De ahí que las alegaciones de la actora no estén demostradas.

Esgrimió que no es cierto que la contribuyente esté obligada a responder por hechos de terceros, pues lo cierto es que ésta debe contar con la prueba idónea de la existencia de los pasivos que ella misma declaró, de manera que al no poderse suplir por otra y comoquiera que las pruebas aportadas fueron cuestionadas por aparentar la realidad, ello implica que debe asumir las consecuencias jurídicas frente al deber de consignar transacciones verdaderas.

En relación con las afirmaciones relacionadas con las facturas y la contabilidad y su valor probatorio, precisó que el hecho de que la Administración hubiese cuestionado



la realidad de los pasivos con otros medios de prueba desvirtúa los elementos probatorios aportados por la demandante, tema sobre el cual se pronunciaron la Corte Constitucional en sentencia C-733 de 2003 y el Consejo de Estado en sentencia del 9 de febrero de 2012 (exp. 17721, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Se refirió a las fechas de autenticación de los pagarés, para evidenciar que la decisión administrativa se basó en el artículo 767 del Estatuto Tributario, en tanto que los documentos aportados no sirvieron como soporte de los registros contables, comoquiera que fueron constituidos con posterioridad, tema sobre el cual se refirió el Consejo de Estado en sentencia del 11 de febrero de 2011, (exp. 17480, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Se refirió a que, con el traslado del requerimiento especial, se invirtió la carga de la prueba al contribuyente para demostrar la realidad de los pasivos declarados y desvirtuar los cuestionamientos hechos por la DIAN, conforme a los artículos 177 del Código General del Proceso y 1757 del Código Civil y a la jurisprudencia del Consejo de Estado y de la Corte Constitucional.

Resaltó que, con el recurso de reconsideración, no se aportaron pruebas que cumplieran con los requisitos de idoneidad de los pasivos o que fueran conducentes, pertinentes, útiles y eficaces para debatir los cuestionamientos de la Administración, en especial, en lo que tiene que ver con la explicación de las razones por las cuales la actora primero informó que el pasivo estaba constituido por \$200.000.000 y luego cambió; o para soportar que no hubo manipulación de la prueba del pasivo con Judith Silva de Moreno o que su representante legal no participó en transacciones con ella. Advirtió que tampoco se allegaron pruebas para dejar sin efecto las pruebas indiciarias con las que se cuestionaron los pasivos.

Así las cosas, adujo que no era suficiente lo alegado sobre la aplicación del artículo 774 del Estatuto Tributario, máxime cuando esa norma da valor a la contabilidad siempre que se lleve en debida forma y, en todo caso, manifestó que la contabilidad no sule la prueba idónea de pasivos que prevén los artículos 283 y 270 ibidem, circunstancia por la que la actora no logra comprobar que la decisión administrativa fue arbitraria.

#### **4. Determinación del impuesto a la renta por el sistema de comparación patrimonial, renta gravable en la suma de \$536.219.000**

Citó el artículo 236 del Estatuto Tributario, los fundamentos expuestos en el requerimiento especial y en la liquidación oficial sobre la procedencia de la renta por comparación patrimonial, así como la forma en que fue calculada. Manifestó que la contribuyente no respondió el requerimiento especial y, en el recurso de reconsideración, no expuso ningún motivo de inconformidad que indicara que el cálculo de la renta gravable fuese equivocado.

Transcribió el artículo 116 del Decreto 187 de 1975 y advirtió que, en este caso, la actora no presentó pruebas distintas a las allegadas, que demostraran la existencia de los pasivos, las cuales no son idóneas. Además, planteó que la demandante no desvirtuó las razones por las que se cuestionaron las pruebas allegadas por apariencia de legalidad, de manera que no se comprobaron las razones que justificaran la diferencia patrimonial entre los años 2010 y 2011, por valor de \$330.000.000. Así, indicó que se confirmó la determinación del impuesto de renta



por este sistema, «*precisando que sobre este punto no se agotó la sede administrativa para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa*».

Enfatizó que la Administración se abstuvo de pronunciarse sobre los argumentos expuestos por la actora en el recurso de reconsideración frente al desconocimiento de costos. Lo anterior, porque, si bien éstos fueron desconocidos en el requerimiento especial, esta decisión no se mantuvo en la liquidación oficial de revisión, en la que no se efectuó modificación alguna por el sistema ordinario de depuración de la renta líquida gravable, «*de modo que tales costos no son objeto de debate en el acto recurrido*».

## **5. Frente al cargo de vulneración del principio de asociación**

Expuso que este cargo no fue planteado en el recurso de reconsideración, por lo que se violó el artículo 731 del Estatuto Tributario y, con ello, tampoco se cumplió el requisito de procedibilidad de que trata el numeral 2 del artículo 161 de la Ley 1437 de 2011.

Reiteró que la Administración se abstuvo de pronunciarse sobre los argumentos sobre el desconocimiento de los costos, en la medida en que no fueron objeto de debate en el acto liquidatorio, en el que no se llevaron a cabo modificaciones por el sistema ordinario, sino por el sistema de comparación patrimonial.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Tercera de Decisión, denegó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante<sup>10</sup>, con fundamento en los siguientes planteamientos:

Después de hacer un recuento sobre las actuaciones realizadas en el procedimiento de determinación oficial, sostuvo que el problema jurídico consistía en determinar si la entidad vulneró el debido proceso en los actos preparatorios y si existió una falsa motivación al hacer una valoración errónea de las pruebas.

Precisó que el argumento único y basilar de la demandante consiste en que el requerimiento especial está viciado de nulidad porque en él no se puede proponer como sistema de determinación de la renta líquida gravable el especial por comparación patrimonial y, subsidiariamente, el ordinario. Resaltó que la actora no presentó ningún argumento encaminado a controvertir las glosas planteadas por la Administración con respecto a su declaración de renta. A partir de ello, señaló que, el argumento de la demandante no tenía vocación de prosperidad porque el requerimiento especial es un acto preparatorio que no define la situación jurídica del contribuyente. En ese sentido, recalcó que en ese acto preparatorio la Administración «*puede proponer las dos opciones para resolver la liquidación oficial*». No obstante, cuando practique la liquidación oficial de revisión este acto sólo debe contener un solo sistema de determinación del impuesto, tal y como se determinó en la liquidación oficial acusada.

Sobre este particular, citó la sentencia del 18 de octubre de 2006 (exp. 15155, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) del Consejo de Estado y, con fundamento en lo allí expuesto, sostuvo que la demandante no logró desvirtuar la legalidad del acto administrativo demandado.

<sup>10</sup> Fls. 125 a 134 del cuaderno principal.



Finalmente, condenó en costas a la demandante, de conformidad con los artículos 361 del Código General del Proceso y 188 de la Ley 1437 de 2011.

### **Recurso de apelación**

La sociedad demandante apeló la sentencia de primera instancia para que se revoque y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda<sup>11</sup>. Manifestó que la decisión del *a quo* se sustentó en la posibilidad procedimental de que en, el requerimiento especial, aparezcan dos opciones para resolver la liquidación oficial de revisión, «*pero nos quedamos sin saber la connotación que esto tiene para poner en práctica lo señalado por el artículo 709 del E.T.*».

En ese sentido, reiteró el cargo expuesto en la demanda sobre la vulneración del debido proceso y del artículo 709 del Estatuto Tributario, en la medida en que el requerimiento especial contuvo dos propuestas de liquidación del impuesto a la renta: una por el sistema de comparación patrimonial y otra por el sistema ordinario de depuración, lo cual le impidió acceder al beneficio de pagar la sanción por inexactitud reducida.

### **Oposición al recurso de apelación**

En el término previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021, los sujetos procesales no se pronunciaron sobre el recurso de apelación presentado por la sociedad demandante.

### **Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala resolver el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que denegó la nulidad de los actos administrativos demandados, mediante los cuales la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad Sierra Pieles S.A.S., correspondiente al año gravable 2011.

### **1. Delimitación del problema jurídico**

Previa delimitación del problema jurídico, la Sala se permite aclarar que, de la lectura de los actos administrativos acusados, se evidencia que la DIAN únicamente modificó la declaración privada de la actora en el sentido de desconocer pasivos por \$206.219.000, lo cual derivó en el cálculo de un mayor impuesto a la renta por el sistema de comparación patrimonial de \$176.952.000 y en la imposición de una sanción por inexactitud de \$283.123.000.

En ese orden de ideas, los cargos de nulidad contenidos en el concepto de violación de la demanda referentes al desconocimiento de costos y a la violación del principio de asociación no hicieron parte del debate en el acto liquidatorio, razón por la cual ni siquiera fueron tenidos en cuenta en la sentencia de primera instancia.

<sup>11</sup> Fls. 137 a 140 del cuaderno principal.



Adicionalmente, se destaca que el demandante no apeló lo referente al desconocimiento de pasivos por \$206.219.000 y la correlativa determinación de la renta líquida por comparación patrimonial, de manera que la Sala no se pronunciará sobre este aspecto.

Precisado lo anterior, atendiendo estrictamente a los términos del recurso de apelación, el único problema jurídico a resolver en esta instancia consiste en determinar si a la actora se le vulneró el debido proceso y los derechos de defensa y contradicción al no haber tenido la oportunidad de acogerse al beneficio previsto en el artículo 709 del Estatuto Tributario, comoquiera que en el requerimiento especial la DIAN propuso determinar el mayor impuesto a la renta a su cargo por el sistema de comparación patrimonial y, de forma subsidiaria, por el sistema ordinario de depuración.

## 2. Aplicación de los sistemas de determinación del impuesto sobre la renta

La renta por comparación patrimonial contemplada en el artículo 236 del Estatuto Tributario constituye un sistema de determinación del impuesto de renta supletorio, previsto como una excepción al sistema de depuración ordinario del artículo 26 *ibidem*, para aquellos casos en los que la Administración determina un incremento injustificado de los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente.

Bajo este entendimiento, se ha pronunciado la Sala precisando que «la depuración ordinaria de la renta excluye la determinación de la base gravable mediante la aplicación de la renta gravable especial por comparación patrimonial»<sup>12</sup> y, por lo mismo, que la DIAN «tiene vedado determinar el impuesto sobre la renta utilizando simultáneamente los «sistemas» ordinario y de comparación patrimonial, toda vez que esa «forma mixta de determinación oficial» contraría los principios de seguridad jurídica y certeza tributaria que debe acompañar la actuación administrativa y que permiten que el contribuyente ejerza plena y eficazmente su derecho de defensa (sentencias del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié; y del 12 de septiembre de 2019, exp. 22866, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras)»<sup>13</sup>.

Sin perjuicio de ello, en la misma sentencia que se comenta y que reitera el precedente del 18 de octubre de 2006, la Sección también precisó que, en el requerimiento especial o en su ampliación, la Administración puede proponer la renta por comparación patrimonial como sistema principal de depuración de la base gravable del impuesto a la renta y, en subsidio, el ordinario, pero que en la liquidación oficial se debe determinar el impuesto por uno de los dos sistemas, a saber<sup>14</sup>:

*«Así las cosas, rectifica la Sala el criterio expresado en anteriores oportunidades y precisa que si bien la Administración Tributaria goza de amplias facultades de fiscalización, con lo cual en el Requerimiento Especial puede proponer como sistema principal de determinación de la renta el de comparación patrimonial y en subsidio el ordinario. Igual facultad existe para la ampliación de Requerimiento Especial, independientemente de que se haya formulado cualquiera de los sistemas en el inicial, es decir, puede plantear una opción o ambas, si a ello hubiere lugar. En todo caso, cuando se practique la Liquidación de Revisión sólo debe contener una determinación del impuesto, como lo prevé el artículo 702 ibidem, por lo tanto no se puede aceptar que una vez acogido un sistema de depuración, la*

<sup>12</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de septiembre de 2020, exp. 21156. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>13</sup> *Ibidem*.

<sup>14</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 18 de octubre de 2006, exp. 15155, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada, entre otras, en la sentencia del 10 de octubre de 2007, exp. 15723, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



**Administración plantee otro de manera subsidiaria en la misma liquidación de revisión»** (énfasis de la Sala).

En el caso concreto, la apelante alega que se le vulneró el debido proceso y sus derechos de defensa y contradicción, en la medida en que no tuvo la oportunidad de acogerse al beneficio contemplado en el artículo 709 del Estatuto Tributario, comoquiera que, en el requerimiento especial, la DIAN utilizó un sistema mixto de depuración del impuesto a la renta: de manera principal por el sistema de renta por comparación patrimonial y, en subsidio, por el sistema ordinario de depuración.

Para resolver, se tiene que en el expediente están probados los siguientes hechos, que no fueron objeto de discusión por las partes:

- En el requerimiento especial, la demandada propuso un sistema mixto de determinación del mayor impuesto a la renta a cargo de la actora. Como primera opción, determinó el mayor valor del impuesto de conformidad con el sistema de renta por comparación patrimonial, a partir de lo cual determinó una diferencia patrimonial injustificada de \$536.219.000, que derivó en un mayor impuesto a cargo de \$176.952.000 y una sanción por inexactitud de \$283.123.000. Como segunda opción, y de manera subsidiaria, la DIAN utilizó el sistema ordinario de depuración, con base en el cual propuso un mayor impuesto a cargo por \$96.996.000 y una sanción por inexactitud por \$155.194.000.
- Para explicar el sistema mixto de determinación del tributo, la DIAN expuso en el acto preparatorio, lo siguiente:

*«En el evento de que el contribuyente pruebe plenamente y por su valor total que el incremento en su patrimonio obedece a causas justificativas (sic) y por tanto no fuere posible determinar su renta líquida gravable por el sistema especial de comparación del patrimonio, esta se le determinará por el sistema ordinario según el siguiente detalle, toda vez que si el declarante con la oportunidad procesal de que dispone, justifica el incremento patrimonial, debe proceder la Administración a determinar su renta por el Sistema Ordinario de depuración, ya que desvirtuada la diferencia patrimonial, no indica que automáticamente que (sic) los costos y el valor solicitado como compensación que se pretenden rechazar queden demostrados, porque a este otro sistema de determinación normal de su renta, también corresponde la liquidación privada presentada por el contribuyente».*
- Asimismo, en el requerimiento especial, la Administración le puso de presente a la actora que, en virtud del artículo 709 del Estatuto Tributario, si con ocasión de la respuesta aceptaba total o parcialmente los hechos planteados, la sanción por inexactitud se reduciría a la cuarta parte de la planteada en relación con los hechos aceptados. Para estos efectos, indicó que la contribuyente debía corregir su declaración privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, adjuntando a la respuesta al requerimiento, la copia de la corrección y la prueba del pago o del acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.
- La apelante no respondió el requerimiento especial dentro del término consagrado en el artículo 707 del Estatuto Tributario y, por lo mismo, no existe evidencia de que haya intentado acceder al beneficio contemplado en el artículo 709 *ibidem*.



- La Administración profirió la liquidación oficial de revisión objeto de demanda, en la que acogió el sistema de renta por comparación patrimonial como único método de depuración del impuesto a la renta.
- Posteriormente, la demandante formuló recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, el cual fue decidido por la Resolución Nro. 002842. En este acto administrativo, la DIAN precisó que «*En este caso en la liquidación oficial de revisión no se mantuvo la modificación por el sistema ordinario, consistente en el rechazo de costos con la respectiva inexactitud y las compensaciones; sino únicamente se modificó por el sistema de comparación patrimonial derivada del rechazo de pasivos con su respectiva sanción por inexactitud*».

A partir de lo anterior, no encuentra la Sala configurada la violación del debido proceso de la apelante, ni del artículo 709 del Estatuto Tributario. En primer lugar, porque, si bien en el requerimiento especial la demandada propuso la modificación de la declaración de renta de la actora aplicando simultáneamente los sistemas por comparación patrimonial y ordinaria, lo cierto es que en la liquidación oficial de revisión modificó oficialmente su denuncia privado utilizando un único sistema de depuración, «*renta por comparación patrimonial*». En segundo lugar, porque en el acto preparatorio, la Administración le informó a la apelante sobre la posibilidad de acogerse al beneficio previsto en el artículo 709 del Estatuto Tributario. A estos efectos, le explicó las condiciones que debía cumplir y le otorgó el término legal contemplado para ello en el artículo 707 *ibidem*. Sin embargo, la apelante no respondió el requerimiento especial.

Con todo, muy relevante destacar que, en el *sub examine*, no existe evidencia de la forma en la que, en concreto, se vulneró el artículo 709 del Estatuto Tributario y con ello, el debido proceso de la apelante. Se destaca que, para formular un cargo de nulidad por violación de esa garantía fundamental en el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, no basta con aducir el desconocimiento de una norma sustancial en abstracto, sino que es necesario demostrar la manera específica y concreta en la que se produjo su violación dentro del procedimiento administrativo (v.g. por falta o indebida aplicación), así como las consecuencias negativas que ello ocasionó para el administrado. Situación que no se cumple en este caso, comoquiera que la apelante no respondió el requerimiento especial y, por lo mismo, ni siquiera intentó acceder al beneficio de la reducción de la sanción por inexactitud, a pesar de haber contado con la oportunidad procesal para ello.

Al respecto, es preciso destacar que la demandante bien habría podido acogerse a la reducción de la sanción, aceptando la glosa vinculada a la depuración de la renta líquida gravable por el sistema de comparación patrimonial o, tras desvirtuarla (justificando el incremento patrimonial), acogerse a la determinación supletoria por el sistema ordinario. Sin embargo, no lo hizo, de manera que ahora no pueda alegar la violación de su debido proceso por la violación del artículo 709 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

### **3. Sanción por inexactitud. Principio de favorabilidad en materia sancionatoria.**

En los actos administrativos se evidencia que la entidad demandada calculó la sanción por inexactitud en contra de la contribuyente, utilizando la tarifa del 160%



del mayor impuesto a cargo, prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario, antes de ser modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016. La DIAN fundamentó la imposición de esta penalidad en el hecho de que la actora incluyó pasivos inexistentes en su declaración privada, por no encontrarse debidamente probados. Hecho que, valga la pena precisar, no fue cuestionado por la actora en el recurso de apelación.

Sin embargo, ha sido criterio de esta Sala que, en virtud del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, debe reconocerse la disminución de la sanción por inexactitud al 100% del mayor impuesto, en el marco del artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, disposición que si bien prevé actualmente que, en caso de declararse pasivos inexistentes procede una sanción del 200%, lo cierto es que antes de la vigencia de esa norma solo se preveía una sanción general del 160% (artículo 647 del Estatuto Tributario) aplicable para la omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes, la cual fue reducida al 100%.

Se destaca que esta Sección ha aceptado la reducción de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad en casos en que fueron declarados pasivos inexistentes en las sentencias del 17 de febrero<sup>15</sup> y del 12 de mayo de 2022<sup>16</sup>.

En consecuencia, la Sala recalculará la sanción por inexactitud con base en la información contenida en la liquidación oficial de revisión<sup>17</sup>, así:

Conceptos	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Mayor impuesto	\$176.952.000	\$176.952.000
Tarifa sanción	160%	100%
Valor sanción	\$283.123.200	\$176.952.000

#### 4. Decisión

Por lo expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, para declarar la nulidad parcial de los actos acusados, pero sólo respecto a la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, se reducirá dicha sanción al valor indicado en la parte motiva de esta providencia. En lo demás, se confirma la sentencia de primera instancia.

#### Costas

No habrá condena en costas en esta instancia porque en el proceso no se comprobó su causación como lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, norma aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Se mantendrá la condena en costas en primera instancia, porque no fue objeto de apelación.

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

<sup>15</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 05001-23-33-000-2015-01949-01 (22803). Sentencia del 17 de febrero de 2022. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>16</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2016-00366-01 (25876). Sentencia del 12 de mayo de 2022. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>17</sup> SAMAI. Índice 2. PDF 8. Página 52.



de Colombia y por autoridad de la ley.

## FALLA

1. **Modificar** la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

*«PRIMERO: Declárese la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 112412015000045 del 10 de abril de 2015 y de la Resolución 002842 del 18 de abril de 2016, únicamente en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud.*

*SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación de la sanción por inexactitud la efectuada en la parte motiva de esta providencia».*

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en segunda 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)*

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

*(Firmado electrónicamente)*

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*

**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**