



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veinticuatro (24) de octubre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2019-00294-01 (27947)
Demandante	CI EXPORIMPREEX LTDA.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Indebida notificación. Rechazo de costos por falta de contabilidad con soportes internos y externos. Término para reconstrucción de la contabilidad. Sanción por inexactitud por falta probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la demandante y por la demandada contra la sentencia del 24 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A” ¹, que resolvió lo siguiente:

“Primero. DECLÁRASE la nulidad de la Liquidación oficial de revisión No. 32241 2018 000038 del 16 de marzo de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de impuesto de Bogotá. D.C., mediante la cual se modifica una declaración privada, y nulidad de la Resolución No. 002069 del 20 de marzo de 2019 “por la cual decide un recurso de reconsideración interpuesto”, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE que la liquidación privada No. 1110601267538 con aceptación electrónica No. 91000286164442, presenta el 15 de abril de 2015 por parte de la Sociedad C.I. Exporimpreex Ltda., está en firme, de conformidad con lo expuesto en esta providencia.

Tercero. Niéguese las demás pretensiones.

Cuarto. Sin condena en costas.

Quinto. De conformidad con lo previsto en el Acuerdo No. CSJBTA20-60- del 16 de junio de 2020 del Consejo Superior de la Judicatura, NOTIFIQUESE (...).

Sexto. REMÍTASE copia de esta providencia a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado (...)

Séptimo. En firme el presente proveído, y hechas las anotaciones correspondientes, devuélvase los antecedentes administrativos a la oficina de origen y archívese el expediente. (...).”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de abril de 2015, la sociedad CI EXPORIMPREEX LTDA. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2014, en la que registró un saldo a favor.

Previo requerimiento especial y su respuesta, mediante Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412018000038 del 16 de marzo de 2018, la DIAN modificó la

¹ Samai del Tribunal. Índice 30.



declaración de renta en el sentido de aumentar el patrimonio líquido, adicionar ingresos, desconocer costos y deducciones. Lo que llevó a incrementar el impuesto a cargo, imponer sanción por inexactitud (en la tarifa del 100%) y sanción por libros de contabilidad, determinando un saldo a pagar.

Esta liquidación fue confirmada mediante Resolución Nro.002069 del 20 de marzo de 2019 que resolvió el recurso de reconsideración.

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 pretensiones²:

- “1.1. Se declare la nulidad de la resolución No. 002069 del 20/03/2019, “Por la cual decide un recurso de reconsideración interpuesto”, emitida por el Subdirector de Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. DIAN, contra la resolución liquidación oficial de revisión No. 322412018000038 del 16/03/2018, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Sección de Impuestos de Bogotá, la cual modifica la declaración de renta del año gravable 2014, presentada por el contribuyente que represento.*
- 1.2. Se condene a la Nación (Ministerio de Hacienda y Crédito Público- U.A.E. DIAN- Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá) a pagar a C.I. EXPORIMPREEX LTDA., NIT 830.099.510-1, a título de restablecimiento del derecho, por concepto de daño emergente, el valor de SETECIENTOS SETENTA Y DOS MILLONES TRESCIENTOS MIL PESOS CON 00/100 EN MCTE. (\$772.300.000,00), suma que corresponde al renglón 104 de la declaración de renta y complementario año gravable 2014, modificada por el requerimiento especial No.322402017000222 del 05/07/2017, confirmada con la liquidación oficial de revisión No. 322412018000038 del 16/03/2018, expedida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá y resolución No. 002069 del 20/03/2019, “Por la cual decide un recurso de reconsideración interpuesto”, emitida por el Subdirector De Gestión de Recursos Jurídicos de la U.A.E. DIAN.*
Esta petición tiene el fundamento en la reciente jurisprudencia del 28 de febrero de 2019 (...)
- 1.3. Como consecuencia de la anterior petición se condene a la Nación (U.A.E. DIAN- Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá-Ministerio de Hacienda y Crédito Público) a pagar a (sic) indexación a título de restablecimiento del derecho, por concepto de daño emergente, el valor correspondiente a la pérdida del poder adquisitivo del peso colombiano, entre la fecha que se hizo modificación de la declaración de renta año gravable 2014, esto es, a partir del 5 de Julio de 2017, con la expedición del Requerimiento Especial No.32240201700222.*
- 1.4. Que también a título de restablecimiento del derecho, como reparación del lucro cesante, se condene a la Nación (U.A.E. DIAN- Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá- Ministerio de Hacienda y Crédito Público) a pagar a mi mandante las cantidades que corresponden al valor de los intereses comerciales de las sumas a que se condene por concepto de daño emergente, desde la fecha en que se emitió el Auto de Inspección Tributaria No.322402017000066, esto es, el 3 de abril de 2017, a la tasa de interés certificada por la Superintendencia Financiera, vigente al momento del fallo”:*

Como **normas violadas** expone el Preámbulo y los artículos 1, 2, 4, 6, 15, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 83, 85 y 90 de la Constitución Política; 83, 566-1, 671, 683, 714, 730

² Samai, Indice 2. ED_C01_01 OTROS-CUADERNO 01 PRINCIPAL (.pdf) NroActua 2. Folios 1 a 11.



y 742 del Estatuto Tributario; 14, 77 y 133 del Código General del Proceso; 1, 2, 3 y 135 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y 135 del Decreto 2649; la Ley 223 de 1992 y el Decreto 2650 de 1993.

El concepto de la violación de esas disposiciones se resume así:

1. Indebida notificación del auto de inspección tributaria y de la liquidación oficial

Según la DIAN el auto de inspección tributaria fue notificado el 11 de abril de 2017, pero en realidad, CI Exporimpreex tuvo conocimiento del mismo por conducta concluyente hasta el 22 de abril de 2017, cuando ya había operado la firmeza de la declaración privada, la cual acaeció el 15 de abril de 2017.

Si bien, la empresa de mensajería devolvió el correo que informaba el citado auto, lo cierto es que, en aras de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa, la DIAN debió utilizar la forma de notificación subsidiaria por edicto y/o la electrónica (art. 566-1 E.T.), como lo había realizado anteriormente.

De otra parte, teniendo en cuenta que el requerimiento especial fue *“notificado para la DIAN el 15/07/2017”*, sin que se hubiere expedido ampliación del mismo, *“la administración tributaria cuenta con seis (6) meses para emitir la respectiva liquidación oficial de revisión”*, no obstante, el acto liquidatorio fue puesto en conocimiento por fuera de ese término, el 21 de marzo de 2018.

2. Rechazo de costos. Pérdida y reconstrucción de la contabilidad

La declaración privada de CI Exporimpreex registra datos reales, puesto que, la relación comercial (compra - costos) que existió con Suministro y Acondicionamiento Ferpeji SAS, no es ficticia, por lo tanto, los valores de costos no pueden ser desconocidos por la Administración, en tanto el proveedor no ha sido declarado ficticio.

No es procedente *“presumir que por no haber reportado en la información exógena (medios magnéticos) por parte del tercero Suministro y Acondicionamiento Ferpeji SAS”*, este sea un proveedor ficticio sin haber un acto ejecutoriado, pues se vulnera el derecho de presunción de inocencia y el debido proceso.

Los actos acusados no explican cómo llegaron a la conclusión de que el tercero es proveedor ficticio, por lo que no se encuentran debidamente motivados.

Tampoco la DIAN otorgó un plazo prudencial y razonable para que el contribuyente reconstruyera su contabilidad, que le permitiera aportar las pruebas documentales correspondientes a las operaciones comerciales realizadas con dicho tercero.

Al momento de la verificación contable, como lo manifestó la contadora *“no se contaba con la contabilidad bien definida, ni con un movimiento de inventario, razón por la cual se empezó a dar aplicación a la precitada norma (artículo 135 del Decreto 2649 de 1993)”*, por lo que tenía seis meses para reconstruir la contabilidad de la empresa, *“lo cual hace humanamente imposible que se tuvieran al día dentro del término previsto en el auto de inspección contable, y antes del cierre del mismo”*. Y que, *“los funcionarios de la Aduana de Bogotá NO se dieron la molestia de verificar o cotejar las mercancías, contra las precitadas declaraciones”*.



3. Sanción por inexactitud

Al no haberse probado la calidad de proveedor ficticio del tercero, es dable concluir que los datos consignados en la declaración privada son verídicos, por lo tanto, no es procedente aplicar la sanción por inexactitud.

Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda con los siguientes argumentos³:

La Administración no vulneró el debido proceso, por cuanto el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y aportar pruebas en cada una de las etapas procesales.

Frente a la **notificación del auto de inspección tributaria**, no puede desconocerse que la misma se entiende surtida desde la fecha de introducción al correo y fue practicada en “la dirección vinculante para el efecto”, según lo dispuesto en el parágrafo 1 del artículo 565 del Estatuto Tributario.

La publicación en el portal web de la DIAN es un mecanismo adicional para garantizar el conocimiento del acto, que opera en aquellos casos en que se devuelva la notificación por correo, como ocurrió en este proceso. Debe tenerse en cuenta que la notificación electrónica no era aplicable para el momento en que se expidió el mencionado auto. Y, tampoco tiene lugar la notificación por edicto, pues esta opera como subsidiaria a la personal, que no corresponde a la practicada en este proceso.

En cuanto a la **pérdida y reconstrucción de contabilidad**, debe tenerse en cuenta que de conformidad con los artículos 632 del Estatuto Tributario y 46 de la Ley 962 de 2005, es obligación del contribuyente conservar la información y pruebas que soportan sus declaraciones, a fin de que sean puestas a disposición de la Administración cuando ésta lo requiera.

Dado que el actor no allegó la información contable solicitada, junto con los soportes internos y externos, en los actos se determinó que la contabilidad no es llevada en debida forma, y por tanto, se desconocieron las glosas y se impusieron las respectivas sanciones.

En palabras de la DIAN “No es excusa para el demandante señalar que el anterior contador haya perdido o sustraído la información y que ellos están confirmando la información que reposa en algunos archivos, ya que para ello el contador como el mismo representante legal debía conocer la respectiva información que el mismo contador supuestamente perdió o sustrajo”. En todo caso, la reconstrucción de la contabilidad debía seguir los procedimientos establecidos en el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, lo que no ocurrió en el presente caso, pues fue después de la expedición del requerimiento especial, que el contribuyente instauró la denuncia por pérdida de documentos. Además, las visitas de inspección contable y tributaria fueron practicadas posteriormente a los 6 meses de haberse requerido a la sociedad.

En particular, respecto al **desconocimiento de los costos**, se insiste que el actor no allegó la información contable solicitada, junto con los soportes internos y

³ Ibidem, folios 184 a 212.



externos, de manera que, la contabilidad no fue llevada en debida forma. En este caso, una vez fue cuestionada la realidad de los costos, le correspondía al demandante probar las circunstancias de modo, tiempo y lugar de las transacciones.

En esa misma forma, no es aceptado el argumento de que, se requiera de una declaratoria por parte de juez o autoridad administrativa para determinar que existe un proveedor ficticio, pues también es admisible la prueba indiciaria que cuestione la realidad de las operaciones económicas, como la que sustenta la actuación administrativa. La declaratoria de proveedor ficticio que tiene como consecuencia jurídica la limitación de costos prevista en los artículos 88 y 671 del Estatuto Tributario, no constituye un requisito previo para el rechazo de las compras, como lo pretende el demandante.

No obstante lo anterior, se advierte que la sociedad Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S. sí fue declarado proveedor ficticio, para lo cual, se anexa como prueba el correo electrónico remitido por el Jefe de la División de Liquidación, de la Dirección Seccional de Impuestos de la DIAN.

Finalmente, la **sanción por inexactitud** debe mantenerse en la medida que la declaración no registra datos veraces, por lo que, no es posible aplicar una disparidad de criterio en cuanto al derecho aplicable.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos demandados y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones⁴:

En cuanto a las irregularidades alegadas en materia de **notificación**, es un hecho no discutido por las partes, que el demandante presentó la declaración el 15 de abril de 2015, en la fecha límite del plazo, y por ende, la Administración tenía hasta el 15 de abril de 2017 para proferir y notificar el requerimiento especial. No obstante, este término podía suspenderse con la práctica de una inspección, conforme con lo previsto en el artículo 779 del Estatuto Tributario.

En este caso, se decretó una inspección tributaria, cuyo auto fue notificado por correo el 5 de abril de 2017 a la dirección Autopista Medellín KM2 5 Parque Industrial Guadalajara BG 6, mediante la guía Nro. 130004412088, la cual fue devuelta. La notificación se intentó por segunda vez el 6 de abril de 2017.

Dado que la empresa de mensajería no precisó la causal de devolución, y que según el RUT de la actora, la dirección a la cual se envió la notificación era la correcta, le correspondía a la DIAN publicar el auto de inspección tributaria en su portal web. Sin embargo, en el expediente no existe prueba de la notificación por aviso, en tanto solo se allegó un pantallazo sobre "*consulta de la obligación financiera*" del contribuyente, en el cual no se verifica la práctica de la notificación subsidiaria.

A partir de lo anterior, se concluye que el auto que decretó la inspección tributaria no fue debidamente notificado, y por tanto, no opera la suspensión del término de que trata el artículo 779 ibidem. De manera que, el requerimiento especial del 7 de julio de 2017 es extemporáneo, en tanto la liquidación privada cobró firmeza el 15 de abril de 2017.

⁴ Samai del Tribunal, índice 29.



En consecuencia, el *a quo* **se releva de analizar los demás cargos de la demanda.**

Finalmente, se niega la **pretensión de indemnización**, porque la parte interesada no demostró el daño emergente reclamado a reparar.

No procede la **condena en costas** al no demostrarse su causación.

Recursos de apelación

La parte demandante⁵ apeló la decisión de primera instancia, al considerar que el Tribunal, a título de restablecimiento del derecho y como indemnización, ha debido reconocer la suma de \$772.300.000,00, correspondiente a la sanción impuesta en los actos demandados, junto con las demás sumas por concepto de indexación y lucro cesante, pues en el acápite de pretensiones de la demanda se demostró que efectivamente se causó un daño emergente a la sociedad, porque fue sancionada con una suma de dinero exorbitante, situación que se encuentra debidamente probada dentro del expediente y no admite prueba en contrario. De no reconocerse la suma indicada se solicita una condena en abstracto.

Contrario a lo señalado por el Tribunal, procede el reconocimiento de las costas procesales, en tanto se trata de un proceso tramitado ante la jurisdicción contenciosa administrativa, y para ello, el demandante tuvo que incurrir en gastos en la vía gubernativa y en sede judicial. Si bien, la prueba del gasto no se aportó al proceso, estos se causaron, y son un derecho sustancial que le asiste a la actora, como se desprende de la sentencia C-499 de 2015 de la Corte Constitucional.

La parte demandada⁶ apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente.

La providencia apelada incurre en error fáctico, toda vez que no valoró debidamente la prueba de la notificación por aviso del auto de inspección tributaria, que obra a folio 125 y 131 del expediente administrativo, la cual demuestra que esa actuación fue publicada en la página web de la DIAN el día 11 de abril de 2017. Por consiguiente, operó la suspensión de términos para expedir el requerimiento especial.

Debe precisarse que dicho auto fue enviado a notificar por correo físico el día 5 de abril de 2017, según Guía de Transporte Nro.130004412088, visible a folio 124 de los antecedentes administrativos. Luego, el correo fue devuelto por la causal "AUSENTE", por lo que se intentó un segundo envío el 6 de abril de 2017, el cual también resultó infructuoso bajo la misma causal.

En el mencionado acto y guía de correo también se observa que la dirección a la que fueron enviados corresponde a la registrada por la demandante en el RUT, razón por la que la demandada acogió el procedimiento establecido por el artículo 568 del Estatuto Tributario y efectuó la notificación del auto mediante la publicación del aviso en la página web de la DIAN, cuya constancia se encuentra visible al folio 125 de los antecedentes administrativos.

Asimismo, yerra la sentencia apelada al desconocer lo señalado en la parte final del artículo 568 del Estatuto Tributario que taxativamente indica que cuando se

⁵ Samai del Tribunal, índice 33.

⁶ Samai del Tribunal, índice 34.



presenta devolución del correo y una vez confirmado que la dirección de envío se encuentra correcta *“la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo”*, que para el caso en concreto sucedió el 5 de abril de 2017. A folios 131, 1511 y 1571, entre otros, también se encuentra visible la copia de la constancia de la publicación, que echa de menos el Tribunal.

Al encontrarse acreditado en el expediente administrativo la prueba documental de la notificación por publicación de aviso en la página web de la DIAN, no se transgreden los derechos al debido proceso, defensa y contradicción de la parte actora.

Que por lo anterior, el Tribunal incurre en error de derecho, al declarar la firmeza del denunciado rentístico y considerar que el requerimiento especial es extemporáneo.

Acorde con el artículo 714 del Estatuto Tributario, el término de presentación de la declaración tributaria vencía el 15 de abril de 2015, es decir que, en principio la demandada tenía hasta el 15 de abril de 2017 para expedir el requerimiento especial. No obstante, dicho término se suspendió de conformidad con lo dispuesto en los artículos 706 y 779 ibidem, por haberse proferido y notificado en debida forma el auto de inspección tributaria. Por esa razón, el plazo se extendió por tres meses, hasta el 15 de julio de 2017, por lo que el requerimiento especial se notificó el 7 de julio de 2017 dentro del término legal.

Oposición a la apelación

Las partes guardaron silencio.

Intervención del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412018000038 del 16 de marzo de 2018, y de la Resolución Nro.002069 del 20 de marzo de 2019, por medio de las cuales se determinó el impuesto de renta del año gravable 2014 a cargo de la actora.

Dado que el Tribunal basa la declaratoria de nulidad de los actos demandados en la indebida notificación del auto de inspección tributaria, y frente a la demanda negó la pretensión de indemnización y de condena en costas, a partir de los argumentos de los recursos de apelación de la parte actora y la demandada, la Sala debe analizar: *i)* si el auto de inspección tributaria fue debidamente notificado, y por ende, suspendió el término para expedir el requerimiento especial, *ii)* la procedencia de las pretensiones de indemnización, lucro cesante e indexación, y *iii)* si hay lugar a imponer condena en costas a la DIAN en primera instancia.

1. Notificación del auto de inspección tributaria. Firmeza de la declaración

Sea lo primero considerar que, según el fallo apelado, dado que no fue posible practicar la notificación por correo del auto de inspección tributaria, la DIAN ha debido efectuar una publicación por aviso en su página web, conforme lo señala el



artículo 568 del Estatuto Tributario. Sin embargo, el *a quo* afirmó que la prueba de dicho aviso no obraba en el expediente.

La demandada apeló la anterior decisión, advirtiendo que en el expediente administrativo se encontraba acreditada la notificación subsidiaria, correspondiente a la publicación del aviso del auto de inspección tributaria.

Para resolver, se pone de presente que en esta instancia no existe discusión sobre la notificación por correo del auto de inspección tributaria Nro. 322402017000066 del 3 de abril de 2017, sino únicamente sobre la práctica de la notificación supletoria por aviso, por lo que la Sala se centrará en revisar si según las pruebas que constan en el expediente administrativo, se cumplió con la publicación prevista en el artículo 568 del Estatuto Tributario, que dispone:

“Artículo 568. Notificaciones devueltas por el correo. Modificado por el artículo 58 del Decreto 19 de 2012. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificadas mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número de identificación personal, y en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal”. (Énfasis propio).

Como se observa, la *notificación por aviso* es subsidiaria a la notificación por correo, la cual opera en los casos en que este sea devuelto y se surte en la página web de la Administración, así como en un lugar de acceso al público de la entidad. Ambas publicaciones constituyen una formalidad exigida en la ley para la práctica de la notificación por aviso, siendo la primera una adaptación del procedimiento a las nuevas tecnologías en materia de comunicaciones y, la segunda, una garantía para aquellos contribuyentes que aún no cuentan con acceso a internet, razón por la cual ninguna de esas publicaciones puede omitirse⁷.

A su vez, dado el carácter supletorio de esta publicación, la norma prevé que para efectos de los términos de la Administración, la notificación se entiende realizada en la primera fecha de introducción al correo.

En estas condiciones, verificados los antecedentes administrativos obra la constancia de la publicación del auto de inspección tributaria, realizada el 11 de abril de 2017 en el portal web de la DIAN (folios 125, 131 Caa 1, 1511 Caa 8 y 1571 Caa9).

Y, como se pone de presente en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración la Administración, en el expediente también se encuentra la certificación de la publicación del auto de inspección tributaria en lugar público de la entidad, practicada el 11 de abril de 2017 (folio 1745 Caa9).

Además, se encuentra que el 11 de abril de 2017, también fue suscrita el Acta de inicio de la inspección tributaria en las instalaciones de la sociedad, diligencia que fue atendida por la Coordinadora Administrativa y la Asistente Administrativa de la misma, a quienes se les suministró copia del auto de inspección tributaria y de su publicación, pese a que esas empleadas se negaron a firmar el documento (folios 121 a 122 Caa1).

⁷ Sentencias del 24 de noviembre de 2022, exp. 26736, C.P. Milton Chaves García (E); y del 28 de mayo de 2020, exp. 22169, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Al respecto, debe tenerse en cuenta que las certificaciones de la notificación por aviso (constancia de publicación en el portal web y en lugar público de la DIAN) no fueron controvertidas por el actor, aunque las mismas obraban en el expediente administrativo.

Así, de lo revisado se puede concluir que en efecto se cumplió con la notificación por aviso del auto de inspección tributaria, la cual fue practicada el día 11 de abril de 2017 en la página web y en lugar público de la DIAN. Lo cual significa que para la demandada, el mencionado auto quedó notificado en la primera fecha de introducción al correo, esto es el 4 de abril de 2017, tal y como se observa en la guía de la empresa de mensajería (Folio 124 Caa1), y para la demandante el día hábil siguiente a la publicación del referido auto.

En consecuencia, contrario a lo señalado por el actor, el auto de inspección tributaria se notificó el 4 de abril de 2017, antes de que operara el término de firmeza inicial de la declaración, correspondiente a dos años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar (artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario), que finalizaba el 15 de abril de 2017⁸.

Aún en gracia de discusión, aunque no se tuviere en consideración la notificación por aviso, el contribuyente se tendría por notificado el 11 de abril de 2017, porque en esa fecha en las instalaciones de la sociedad se entregó a unas de las empleadas del área administrativa la copia del auto de inspección y su publicación, con lo cual también se puso en conocimiento la actuación antes del término de firmeza de la declaración.

Además, se pone de presente que una vez notificado el auto de inspección tributaria se practicaron varias pruebas, como consta en el acta de inicio del 11 de abril de 2017, en la cual se deja evidencia de la información que fue solicitada para la realización de la diligencia (folio 121 a 122 Caa1), en el acta de inspección ocular del establecimiento comercial del contribuyente llevada a cabo en esa misma fecha (Folios 126 a 128 Caa1), y en el acta de inspección contable del 9 de junio de 2017⁹ en la que verificó inconsistencias en la contabilidad (Folio 688 a 702 Caa4), todo lo cual consta en el Acta de cierre de la inspección tributaria del 4 de julio de 2017 (Folio 1459 a 1466 Caa8).

Así se observa que efectivamente no sólo se notificó el auto de inspección tributaria, sino que también se practicaron pruebas en el interregno de la misma¹⁰. Por tanto, la inspección tributaria suspende por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, en concordancia con los artículos 706 y 779 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, el término de firmeza de la declaración que vencía inicialmente el 15 de abril de 2017, se prorrogó por tres meses hasta el 15 de julio de 2017. De manera que, el requerimiento especial fue notificado dentro del término legal, el 7 de julio de 2017, como consta en la guía de correo con constancia de recibido (Folio 1543 Caa8). Se pone de presente que esta es la misma fecha de notificación del acto

⁸ De acuerdo con el artículo 1 del Decreto 427 de 2015, la fecha de vencimiento para declarar de la actora, cuyo último número de NIT es 10, corresponde al 15 de abril de 2015.

⁹ En esta acta consta que la inspección contable hace parte integral de la inspección tributaria.

¹⁰ Sentencia del 6 de junio de 2024, exp. 28006, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En esta providencia, se precisa que para que opere el efecto suspensivo de la inspección tributaria, se requiere la debida notificación del auto que decreta la prueba, y la práctica de, al menos, una diligencia durante el plazo durante el cual opera la suspensión de términos.



preparatorio informada en los actos demandados (folios 1650 vlto y 1750 vlto), y no fue “notificado para la DIAN el 15/07/2017” como equivocadamente sostiene el actor en la demanda (folio 8 cp).

En consecuencia, el auto de inspección tributaria y el requerimiento especial fueron notificados en debida forma dentro del término legal, por lo que prospera la apelación de la DIAN.

A partir de lo expuesto, se revocará la sentencia de primera instancia y, en garantía del derecho fundamental al debido proceso, la Sala estudiará los demás cargos propuestos en la demanda, que ante la declaratoria de nulidad de los actos no fueron estudiados por el *a quo*.

En cuanto a la apelación del demandante, en la que solicita se acceda a las pretensiones de indemnización, lucro cesante e indexación, y que se condene en costas en primera instancia a la demandada, la Sala se pronunciará con posterioridad al estudio de legalidad de los actos acusados.

2. Estudio de los argumentos de la demanda, dada la prosperidad del recurso de apelación

La Sala advierte que además del anterior cargo desestimado en esta providencia, la actora también planteó otras irregularidades frente a los actos demandados, sobre las cuales no se ha emitido pronunciamiento, y que corresponden a las siguientes: *i*) indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, *ii*) la procedencia de costos relativos al proveedor Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S., y *iii*) si hay lugar a la sanción por inexactitud.

2.1. Notificación de la liquidación oficial de revisión

Según la actora, en atención a la fecha de notificación del requerimiento especial y que el mismo no fue objeto de ampliación, “*la administración tributaria cuenta con seis (6) meses para emitir la respectiva liquidación oficial de revisión*”, no obstante, el acto liquidatorio fue puesto en conocimiento por fuera de ese término, el 21 de marzo de 2018.

Tratándose del término para notificar la liquidación oficial de revisión, la Sala observa que el artículo 710 del Estatuto Tributario prevé que: “***Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la administración deberá notificar la liquidación oficial de revisión, si hay mérito para ello.***” (Énfasis propio). En concordancia, el artículo 707 ibidem estipula que el término de respuesta del requerimiento especial, se configura “*Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial*”.

De manera que, contrario a lo señalado por el actor, el término de seis meses para notificar la liquidación oficial de revisión no tiene como parámetro inicial la “*notificación*” del requerimiento o su ampliación, sino el vencimiento del plazo para dar respuesta a dicho acto preparatorio.

Así, dado que el requerimiento especial fue notificado el 7 de julio de 2017 (Folio 1543 Caa8), el término para dar respuesta al mismo finalizó el 7 de octubre del mismo año, momento desde el cual empezaron a correr los seis meses de que trata el artículo 710 del Estatuto Tributario para notificar la liquidación de revisión, que vencían el 7 de abril de 2018. Por tanto, la liquidación oficial de revisión fue notificada el 21 de marzo de 2018 (folio 1704 Caa9), dentro del término legal.

En consecuencia, no prospera este cargo de la demanda.



2.2. Rechazo de costos por transacciones con el proveedor Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S.

La Sala observa que, si bien, los actos acusados desconocieron costos por valor total de \$1.523.253.000, en la demanda solo se cuestionó esta glosa respecto de las operaciones con el proveedor Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S., cuyo desconocimiento asciende al monto de \$912.500.000. De manera que el presente análisis se limitará a la procedencia del costo relacionado con dicho tercero.

Al respecto, se encuentra que la DIAN desconoció estas operaciones por considerarlas simuladas, con fundamento en que el contribuyente no aportó los soportes internos y externos que las respaldan, así como en las inconsistencias y omisiones que verificó en la información exógena, bancaria y comercial reportada respecto de este tercero.

Por su parte, la demandante sostuvo que las transacciones realizadas con Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S. son reales. Dijo que a partir de la información exógena no se puede presumir que el proveedor es ficticio, sin haber un acto ejecutoriado que así lo declare. Agregó que, en las resoluciones demandadas no se explica cómo se llega a la conclusión de que este tercero es un proveedor ficticio.

Así mismo, discutió que la DIAN no le otorgó un plazo razonable para que el contribuyente reconstruyera su contabilidad, que le permitiera aportar las pruebas documentales correspondientes a las operaciones comerciales realizadas con dicho tercero. Agregó que, era imposible tener reconstruida la contabilidad dentro del término previsto en el auto de inspección contable y antes del cierre de la inspección tributaria. Y que los funcionarios no verificaron las mercancías contra las declaraciones.

A fin de resolver este problema jurídico, debe tenerse en cuenta que en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso, corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos), pues es quien los invoca a su favor¹¹.

Al respecto, ha sido posición reiterada de la Sala¹¹ que si bien, para la procedencia de los costos, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige acreditar la correspondiente factura o documento equivalente, según corresponda, constituyendo tarifa legal, esto no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora en aras de verificar la realidad de la operación.

Para ello, no existe tarifa probatoria, por lo que la Administración cuenta con los medios de prueba autorizados en la ley, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias¹². Entre estos, se encuentra la información suministrada por

¹¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencia del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, y sentencia del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, C.P. Milton Chaves García, entre otras.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 19 de mayo de 2016, exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez; del 30 de junio de 2022, exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; y del 10 de noviembre de 2022, exp. 26448, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹² Estatuto Tributario. **Artículo 742. Las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos probados.** La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que



terceros (artículos 631 y 750 del Estatuto Tributario), que tiene valor de prueba testimonial, como también la prueba indiciaria, respecto de la cual, la Sección ha reconocido que *“un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones”*¹².

Es por eso que, una vez cuestionada la realidad de la transacción por la Administración, con base en serios indicios u otros medios de prueba, no resulta suficiente su acreditación formal, con la factura o documentos equivalentes, sino que es indispensable demostrar la existencia de la operación, cuya carga probatoria es responsabilidad de quien reclama los correspondientes costos.

En el caso concreto, se encuentra probado que el contribuyente no aportó soportes sobre la realidad de las compras efectuadas al proveedor, y que la Administración determinó la simulación de esta operación con fundamento en las siguientes pruebas documentales e indicios recaudados en la investigación, que fueron recopilados en el informe final (fls 1476 vlto a ,1481 Caa8), así:

- El 25 de julio de 2016, el contribuyente informó a la DIAN que el contador que trabajaba para la empresa en el año 2014, se retiró sin entregar la contabilidad y no ha sido posible ubicarlo.
- El 2 de septiembre de 2016, la representante legal denunció en la página web de la Policía Nacional la pérdida de la contabilidad y sus soportes.
- Durante la investigación tributaria, la Administración requirió en varias oportunidades los soportes de la operación, y pese a que el contribuyente solicitó varios plazos, estos no fueron allegados.
- El 25 de mayo de 2017, el actual revisor fiscal de la sociedad rindió testimonio, en el que afirmó desconocer las razones de tiempo, modo y lugar por las que el contribuyente no cuenta con la contabilidad del 2014 ni soportes.
- En el acta de inspección contable del 9 de junio de 2017, se verificó que el contribuyente no suministró auxiliar ni soportes en relación con este tercero. Además, se puso de presente que los documentos allegados por la actora no coinciden con los auxiliares por terceros y/o son ilegibles.
- La Administración encontró diferencias entre los estados financieros de la sociedad y el libro mayor y balance.
- La información exógena reportada respecto de Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S., relaciona que realizó ventas, pero no registra compras, gastos ni costos. La DIAN también verificó que a pesar del alto volumen de ventas de este proveedor, frente al mismo no figura reporte de movimientos bancarios en el año 2014, ni apalancamiento del sector financiero, además de que el capital de constitución reportado por la Cámara de Comercio asciende al valor de \$5.000.000.

Del anterior recuento probatorio, la Sala encuentra que la investigación tributaria se sustentó en una serie de indicios que evidencian la inexistencia de la operación comercial discutida, que se concretan en inconsistencias verificadas en *i)* la información exógena reportada respecto del proveedor Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S., en tanto no registra compras sino únicamente ventas, *ii)* la falta de reportes de movimientos bancarios o en el sector financiero,

aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

¹² Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencias del 1 de agosto de 2019, exp. 23671, C.P. Milton Chaves García. Posición reiterada en las sentencias del 30 de junio de 2022, Exp. 25882, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, y del 3 de agosto de 2023, exp. 26415, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; entre otras.



pese a que fue informado altos volúmenes de ventas del tercero, *iii*) la omisión del contribuyente en la entrega de la contabilidad y los soportes de esta transacción, aunque fue requerido en varias oportunidades, y *iv*) las diferencias advertidas entre los valores registrados en los estados financieros y los contabilizados.

Contrario a lo señalado por la actora, como se precisó en líneas atrás, la información suministrada por terceros, entre estos, los medios magnéticos, constituye una prueba testimonial que puede utilizar la Administración para cuestionar la realidad de las operaciones, que en el caso analizado tiene idoneidad probatoria, pues conforme con las reglas de la sana crítica, dan un alto grado de convencimiento, en la medida que no fueron desvirtuados por el contribuyente, dada la ausencia de soportes de la realidad de estas transacciones y las irregularidades advertidas en la contabilidad.

Además, para establecer la inexistencia de las operaciones, la Sala¹³ ha aclarado que no constituye requisito previo la declaración de proveedor ficticio, como lo aduce la actora, pues la ley no condicionó el rechazo de los costos a dicho trámite. En particular, en materia de *simulación de costos*, se repite, existe libertad probatoria, por lo que puede soportarse en cualquier medio de prueba autorizado por la ley que controvierta la realidad de las compras, como ocurrió en el caso analizado, con fundamento en serios indicios que recabó la Administración durante la investigación tributaria. De ahí que, la calificación de simulada o inexistente que la DIAN le da a la operación realizada por el contribuyente con Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S. no requería de la declaratoria de proveedor ficticio.

No obstante lo anterior, se pone de presente que en la contestación de la demanda, la parte demandada aportó como prueba correo electrónico de la División Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá de la DIAN (folio 20 cp), donde se informa que el 27 de agosto de 2018 se notificó a Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S. la resolución sanción de proveedor ficticio.

Al respecto, se encuentra que si bien las compras discutidas (año 2014) son anteriores al acto sancionatorio, y esa declaratoria no sustenta los actos acusados, lo cierto es que esta prueba ratifica las inconsistencias verificadas por la DIAN en el expediente administrativo, que cuestionan la existencia de los costos declarados por la demandante en relación a dicho proveedor.

Ahora, la actora pretende justificar la falta de entrega de los soportes de la operación discutida, alegando la pérdida de su contabilidad y que la DIAN no le dio un término razonable para reconstruirla, y que por tanto, se vulneró el debido proceso. Sobre el particular, se precisa que ante la pérdida de la contabilidad, se deben seguir las pautas que fija el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, el cual dispone:

“Artículo 135. Pérdida y reconstrucción de los libros. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes (...). (Énfasis propio).

¹³ Sentencia del 5 de marzo de 2018, exp. 21783, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



El anterior procedimiento no fue seguido debidamente por el contribuyente, pues aunque los soportes corresponden al período gravable 2014, solo ante el requerimiento de la DIAN, el 25 de julio de 2016 informó que había perdido la contabilidad y el 2 de septiembre del mismo año interpuso la denuncia respectiva, alegando que el contador que trabajaba en el 2014 se retiró sin entregar la contabilidad, pero no precisó por qué hasta finales del 2016 ponía en conocimiento de las autoridades ese hecho.

No obstante lo anterior, se advierte que, como dan cuenta las actas de inspección contable y de cierre de la investigación, desde el inicio del procedimiento se requirió en varias oportunidades a la sociedad para que aportara la contabilidad y los soportes relativos al proveedor. Sin embargo, pese haber transcurrido más de 6 meses, contados desde la denuncia, el contribuyente no aportó los documentos contables solicitados. Tampoco fueron allegados años después en las actuaciones que realiza el contribuyente en las etapas de determinación y discusión del tributo (respuesta al requerimiento especial y recurso de reconsideración), ni con la demanda, que es la oportunidad procesal que tiene el actor para presentar pruebas en sede judicial¹⁴.

De manera que, no le es dable a la actora cuestionar que la DIAN no le dio un término razonable para reconstruir la contabilidad, ni alegar una vulneración al debido proceso, porque ésta tuvo desde septiembre del año 2016 para reconstruir su contabilidad acompañada de soportes internos y externos, a fin de soportar el costo de las relaciones comerciales con el tercero, y sin embargo, no fueron allegados en la vía gubernativa ni en la judicial.

Al respecto, se advierte que como en el expediente está demostrado que la actora no presentó la contabilidad, esta circunstancia, además de constituir un indicio en su contra, en los términos del artículo 781 del Estatuto Tributario, implica la obligación de demostrar plenamente la realidad de las compras cuestionadas, lo que tampoco ocurrió.

Por lo anterior, se considera que la actora no contravirtió ni menos desvirtuó las pruebas recaudadas por la DIAN que demuestran la simulación de las operaciones que realizó con Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S.

Finalmente, frente al argumento de la actora en el que se señala que los *“los funcionarios de la Aduana de Bogotá NO se dieron la molestia de verificar o cotejar las mercancías, contra las precitadas declaraciones”*, se observa que el procedimiento tributario bajo análisis no fue desarrollado por la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá y, que en la demanda no se precisa las liquidaciones privadas a las que se alude. No obstante, la Sala advierte que los soportes que sustenta la actuación administrativa son prueba suficiente para demostrar la inexistencia de las compras.

En esas condiciones, la Sala concluye que los actos motivaron debidamente la inexistencia de las compras en la prueba indiciaria, la cual parte de hechos probados en el expediente, que fueron valorados en su conjunto.

En consecuencia, no procede este cargo de la demanda, por lo que debe mantenerse el rechazo de costos declarados por el contribuyente respecto de Suministros y Acondicionamientos Ferpeji S.A.S.

¹⁴ Artículo 162 del CPACA.



3. Sanción de inexactitud

La demandante solicita levantar la sanción de inexactitud con base en la ausencia de declaratoria de proveedor ficticio y en que los datos incluidos en el denunciario rentístico del año 2014 de la demandante son verídicos.

Para la Sala, no procede dicha solicitud, por cuanto en este caso se encuentra probada la inclusión de costos inexistentes, de los cuales se derivó un menor impuesto a cargo, por lo que se ratifica la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados en la tarifa del 100%.

En consecuencia, no prospera este cargo de la demanda.

4. Decisión. Pronunciamiento sobre las pretensiones de la demanda y la solicitud de condena en costas

Por las razones expuestas, ante la prosperidad del recurso de apelación de la parte demandada y el rechazo de los cargos de nulidad propuestos por la actora, la sentencia de primera instancia debe ser revocada, y su lugar, en esta providencia se negaran las pretensiones de la demanda.

Dado que se mantiene la legalidad de los acusados, por sustracción de materia no proceden las pretensiones de indemnización, lucro cesante e indexación que fueron objeto del recurso de apelación de la parte demandante. Por la misma razón, tampoco hay lugar analizar dicho recurso en cuanto a la solicitud de condena en costas a la demandada en primera instancia, por cuanto esta sentencia revocó la decisión del Tribunal, siendo la parte vencida del proceso la parte actora.

No obstante, conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en ninguna de las instancias, por no encontrarse probadas en el expediente.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 24 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”.
2. En su lugar, se **niegan** las pretensiones de la demanda.
3. Sin condena en costas en ninguna de las instancias.

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

Cúmplase.



Radicado: 25000-23-37-000-2019-00294-01 (27947)
Demandante: CI EXPORIMPREEX LTDA.

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador>