



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

**MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., doce (12) de febrero de dos mil veintiséis (2026)**

|                   |   |
|-------------------|---|
| <b>Referencia</b> | Nulidad y restablecimiento del derecho  |
| <b>Radicación</b> | 08001-23-33-000-2019-00617-01 (28375)   |
| <b>Demandante</b> | COMERCIALIZADORA ABDALA S.A.S.  |
| <b>Demandada</b>  | DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN  |
| <b>Temas</b>      | Impuesto sobre la renta. Años gravables 2014 y 2015. Prueba de pasivos. Sanción por inexactitud. Sanción por no informar. |

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 04 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sección B<sup>1</sup>, que resolvió lo siguiente:

**Primero.** - **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda. Lo anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva del presente proveído.

**Segundo.** - Sin costas en esta instancia. (...)

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

**Año gravable 2014**

En junio de 2016 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) inicio investigación sobre el impuesto sobre la renta del período 2014 de la sociedad Comercializadora Abdala S.A.S. (COMERCIALIZADORA ABDALA)<sup>2</sup>, dentro de la cual consultó diferentes fuentes de información (RUES, CIFIN, EXÓGENA), realizó varias visitas, y expidió requerimientos ordinarios de información<sup>3</sup>, entre otros.

El 25 de agosto de 2016, COMERCIALIZADORA ABDALA presentó, en forma extemporánea, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2014, liquidando un saldo a pagar<sup>4</sup>.

El 06 de abril de 2017, la DIAN profirió el requerimiento especial 022382017000007<sup>5</sup>, en el cual propuso el rechazo de la totalidad de los pasivos, la adición ingresos brutos operacionales, el desconocimiento los gastos de administración y gastos operacionales de ventas declarados, la reliquidación del impuesto a cargo y la sanción de extemporaneidad y la imposición de las sanciones por no enviar información, por inexactitud, por libros de contabilidad y al representante legal. COMERCIALIZADORA ABDALA no dio respuesta al requerimiento.

El 18 de septiembre de 2017, la DIAN emitió ampliación del requerimiento especial

<sup>1</sup> Samai Tribunal, índice 3.

<sup>2</sup> Auto de Apertura en folio 1, Tomo 1 Parte 1, 2014, Caa.

<sup>3</sup> Entre estos los número 1579, 1796, 1797, 1996.

<sup>4</sup> Folio 536, Tomo 3 parte 2, 2014, Caa.

<sup>5</sup> Folio 647, Tomo 4 parte 1, 2014, Caa.



022412017000001<sup>6</sup>, adicionando una renta por comparación patrimonial, en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, y ajustando las sanciones correspondientes. La ampliación fue notificada el 21 de septiembre de 2017<sup>7</sup>, y, el 28 de diciembre de ese mismo año, COMERCIALIZADORA ABDALA, en forma extemporánea, dio respuesta.

El 12 de junio de 2018, la Administración formuló la liquidación oficial de revisión 022412018000053<sup>8</sup>, que modificó la adición de ingresos brutos operacionales, confirmó las demás glosas propuestas en la ampliación al requerimiento especial, y reliquidó las sanciones por extemporaneidad e inexactitud y el saldo a pagar.

COMERCIALIZADORA ABDALA interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la resolución 022362019000005 del 10 de mayo de 2019<sup>9</sup>, que modificó la liquidación oficial en el sentido de aceptar los gastos operacionales de administración incluidos en la declaración privada. En consecuencia, reliquidó las sanciones por extemporaneidad e inexactitud y mantuvo las demás sanciones.

### **Año gravable 2015**

La DIAN también inició la investigación del impuesto sobre la renta del período 2015 de COMERCIALIZADORA ABDALA en junio de 2016,<sup>10</sup> y notificó requerimientos ordinarios de información<sup>11</sup>.

El 8 de septiembre de 2016, la investigada presentó su declaración de renta de 2015, en forma extemporánea, liquidando un saldo a pagar.<sup>12</sup>

El 21 de abril de 2017, la DIAN profirió el requerimiento especial 022382017000011<sup>13</sup> que propuso el rechazo de todos los pasivos, la adición de ingresos brutos operacionales, el desconocimiento parcial del valor incluido en el renglón de otros costos y, total, de los gastos operacionales de administración. También propuso la imposición de las sanciones por no enviar información, por inexactitud y al representante legal. En consecuencia, reliquidó el impuesto a cargo, el saldo a pagar y la sanción por extemporaneidad. COMERCIALIZADORA ABDALA no dio respuesta al requerimiento.

El 20 de octubre de 2017, la Administración emitió la ampliación al requerimiento especial 022412017000002<sup>14</sup>, para incluir glosas por concepto de renta por comparación patrimonial, rechazar el costo de ventas, modificar la adición de ingresos en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, y ajustar en lo pertinente las sanciones correspondientes. El 28 de diciembre de 2017, la sociedad dio respuesta a la ampliación.

El 9 de julio de 2018, la DIAN expidió la liquidación oficial de revisión 022412018000063<sup>15</sup>, que modificó la adición de ingresos brutos operacionales y

<sup>6</sup> Folio 674, Tomo 4 parte 1, 2014, Caa.

<sup>7</sup> Folio 695, Tomo 4 parte 2, 2014, Caa.

<sup>8</sup> Folio 1509, Tomo 8 parte 2, 2014, Caa.

<sup>9</sup> Folio 2029, Tomo 11 parte 1, 2014, Caa.

<sup>10</sup> Folio 1, Tomo 1 parte 1, 2015, Caa.

<sup>11</sup> Por ejemplo, los requerimientos 1740 y 1799.

<sup>12</sup> Folio 420, Tomo 3 parte 1, 2015, Caa. Aparece una declaración de corrección del 1 de agosto de 2017 (Folio 536, Tomo 3 parte 3, 2015, Caa), pero la misma fue presentada fuera de los términos para dar respuesta al requerimiento especial, y a la respectiva ampliación.

<sup>13</sup> Folio 505, Tomo 3 parte 2, 2015, Caa.

<sup>14</sup> Folio 539, Tomo 3 parte 3, 2015, Caa.

<sup>15</sup> Folio 1887, Tomo 10 parte 2, Caa.



confirmó las demás glosas propuestas en la ampliación al requerimiento especial. Esto originó un recálculo de las sanciones por extemporaneidad e inexactitud y el saldo a pagar.

COMERCIALIZADORA ABDALA interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la resolución 022362019000006 del 7 de junio de 2019<sup>16</sup>, que modificó la liquidación oficial en el sentido de reconocer parcialmente los pasivos, recalcular la renta por comparación patrimonial, aceptar parcialmente tanto los costos de ventas como los gastos operacionales de administración. En consecuencia, reliquidó las sanciones por extemporaneidad e inexactitud y el saldo a pagar.

## ANTECEDENTES DEL PROCESO

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>17</sup>:

**PRIMERA:** DECLARAR la nulidad de la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN** No. 22412018000053 de fecha 12 de junio de 2018 proferida por la División de GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN.

**SEGUNDA:** DECLARAR la nulidad de la **RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN** No. 022362019000005 del 10 de mayo de 2019 proferida por la División de Gestión Jurídica Tributaria de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BARRANQUILLA, la cual modifico parcialmente la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN** No. 22412018000053 de fecha 12 de junio de 2018 proferida por la División de GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BARRANQUILLA.

**TERCERA:** DECLARAR la nulidad de la **LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN** No. 22412018000063 de fecha 9 de julio de 2018 proferida por la División de GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN.

**CUARTA:** DECLARAR la nulidad de la **RESOLUCIÓN RECURSO RECONSIDERACIÓN** No. 022362019000006 del 7 de junio de 2019 proferida por la División de Gestión Jurídica Tributaria de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BARRANQUILLA, la cual modifico parcialmente la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 22412018000063 de fecha 9 de julio de 2018 proferida por la División de GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN de la DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS DE BARRANQUILLA.

**QUINTA:** Como consecuencia de las declaraciones anteriores, a título del RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO se disponga que el contribuyente COMERCIALIZADORA ABDALA S.A.S no debe pagar los mayores valores indicados en los actos administrativos que se demandan y en su lugar se declara la firmeza de la liquidación PRIVADA, presentada por el AÑO GRAVABLE 2014 Y 2015.

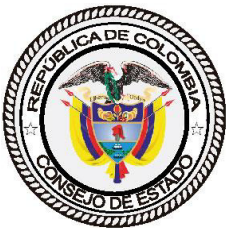
**SEXTA:** CONDENAR en costas y agencias de derecho a, la DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS BARRANQUILLA, conforme a lo dispuesto en el artículo 188 del C.P.A.C.A.

A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 138 de la Ley 1437 de 2011, 647, 651 y 770 del Estatuto Tributario.

**Relató las actuaciones de los procesos de fiscalización y reparó en que en la inspección contable manifestó que, por motivos de fuerza mayor, parte de los archivos estaban extraviados con lo cual no podía ser entregados en esa**

<sup>16</sup> Folio 1861, Tomo 10 parte 2, 2015, Caa.

<sup>17</sup> Samai Tribunal, índice 3.



oportunidad, pero que, en todo caso, la información se suministró por partes, a medida que fue siendo recuperada. Anotó que los documentos faltantes se allegaron con la respuesta a las ampliaciones de los requerimientos especiales.

Indicó que los ajustes a las declaraciones fueron realizados por la Administración con base en presunciones, vulnerando el derecho de audiencia y defensa al no valorar la información contable y los soportes aportados. Especificó que, el pasivo correspondiente al año 2014 rechazado por la DIAN, está probado a través de un pagaré que tiene fecha de inicio y vencimiento y carta de instrucciones, invocando la sentencia del 23 de febrero de 2011<sup>18</sup> de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Expresó su desacuerdo con el recálculo de la sanción por extemporaneidad, señalando que la base de esta corresponde a los mayores valores de renta liquidados incorrectamente por la Administración en las liquidaciones oficiales, pues estos no se ajustan a la realidad económica de la sociedad.

Sobre la sanción por no enviar información afirmó que la DIAN no tuvo en cuenta que, para la fecha de realización de la inspección contable, por motivos de fuerza mayor, la empresa no contaba con los documentos requeridos, situación que se puso en conocimiento del funcionario. Dijo que, en todo caso, la información se remitió a la Administración en la medida en que se recuperó y se allegó en respuesta a la ampliación al requerimiento especial, resaltando que esto fue antes de que se profirieran las liquidaciones oficiales, pero que la demandada decidió desconocer esto. Invocó la sentencia del 24 de octubre de 2018<sup>19</sup> para indicar que la sanción del artículo 651 del Estatuto Tributario debe ser graduada, y que no puede equipararse la falta de entrega de la información con la entrega tardía y resaltó que siempre estuvo a disposición de entregar la información, solicitó plazos a la DIAN y entregó lo requerido.

Sobre la sanción por libros, sostuvo que se remitieron los registros contables de 2014 y 2015 que reflejan los movimientos de entrada y salida de las cuentas, la fecha de realización de las operaciones, el número de comprobante y la identificación de terceros, de tal forma que las cuentas estaban individualizadas y soportadas.

Explicó que la sanción por inexactitud es improcedente<sup>20</sup> cuando existen deficiencias formales en las pruebas y que esta no debe aplicarse en su caso dado que aportó las facturas de venta y el pagaré como soporte del pasivo. Reiteró que las liquidaciones no tuvieron en cuenta los soportes contables y reales que se anexaron al expediente que evidenciaban su realidad financiera. Señaló que la falta de prueba o requisitos formales de las mismas no implican que el rubro declarado sea inexistente o que el dato o factor sea falso, equivocado o incompleto.

### Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda<sup>21</sup>, indicando que en esta última el actor solo mencionó los pasivos rechazados por 2014, citó una sentencia sobre la sanción por inexactitud sin ningún tipo de análisis y manifestó la intención de la sociedad de brindar la información solicitada, sin mayores explicaciones.

<sup>18</sup> Exp 17480, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>19</sup> Exp. 21923, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>20</sup> Sobre el tema invocó la sentencia 25000-23-27-000-2004-90723-01, C.P. Ligia López Díaz del Consejo de Estado.

<sup>21</sup> Samai Tribunal, índice 3.



Precisó que en el libelo no se plantearon inconformidades concretas para el año 2014 frente a la omisión de ingresos, el rechazo de deducciones por viáticos y servicios públicos, la sanción por libros de contabilidad, por extemporaneidad y a los administradores y representantes legales, ni para el año 2015 frente a los pasivos inexistentes, la adición de ingresos, el rechazo de costos y deducciones y de gastos operacionales de administración y las sanciones por libros, extemporaneidad y al representante legal. Por lo tanto, solicitó al juez abstenerse de pronunciarse al efecto.

Sobre el rechazo del pasivo del 2014, adujo que la demandante se encontraba obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación y que al cotejar el libro diario general y la discriminación por subcuentas del saldo de pasivos encontró una diferencia, tal y como consta en el acta de inspección contable. Mencionó que, al preguntarse sobre la financiación de las importaciones, el contador y la representante legal respondieron que se efectuó con préstamos bancarios y con particulares, cuyos soportes se comprometieron a entregar posteriormente y que no fueron allegados.

Advirtió que el pagaré aportado para probar el pasivo no es un documento válido para acreditar la veracidad de este pues la demandante está obligada a llevar contabilidad respaldada con registros y soportes contables, esto es, notas del registro contable de la causación del gasto y los respectivos registros en los libros auxiliares, diario y mayor y balances, formalidades que no se cumplieron.

Enunció que los soportes de pasivos deben contar con fecha cierta y que no es suficiente con la firma de un pagaré si no está formalizada ante notario, juez o autoridad administrativa en el tiempo real de la operación, pues si la formalización es posterior, la prueba se considera post constituida. Resaltó las contradicciones del demandante frente al pasivo, pues en las explicaciones recibidas en las visitas, se dijo, primero, a que devenía de préstamos de accionistas, luego, de créditos bancarios y de particulares y, por último, de un préstamo bancario, sin que la demandante suministrara la discriminación de beneficiarios de pasivos.

Descartó la diferencia de criterios para inaplicar la sanción de inexactitud dado que en este caso lo que diverge es la posición jurídica de la Administración contra un criterio personal del demandante carente de respaldo legal. Manifestó que se configuró el hecho sancionable por incluir pasivos sin soportes y que la sentencia invocada por el demandante no es aplicable al caso dado que los soportes no eran idóneos para probar la existencia del pasivo declarado.

Frente a la sanción por no enviar información expuso que no hay evidencia que sustente la supuesta intención del contribuyente de haber brindado la información solicitada, ni obraban oficios para solicitar plazos a la Administración, ni se evidenciaba el envío de esta antes de la expedición de las liquidaciones, con lo cual tampoco era procedente la aplicación del precedente invocado en la demanda.

Solicitó no condenar en costas a la DIAN dado que los actos administrativos fueron legales y no hubo temeridad o mala fe y requirió reconocerlas en su favor.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:<sup>22</sup>

<sup>22</sup> Samai Tribunal, índice 3.



Reseñó las actuaciones del proceso administrativo e indicó que la demanda controvertió el pasivo rechazado del 2014, la sanción por inexactitud y la sanción por no enviar información, sin referirse a las demás glosas propuestas por la DIAN relativas a las omisiones de ingresos, al rechazo de pasivos de 2015, al desconocimiento de deducciones, costos y gastos operacionales de administración y a las sanciones por libros de contabilidad, por extemporaneidad y al representante legal.

Estableció que COMERCIALIZADORA ABDALA estaba obligada a llevar contabilidad, de tal forma que los pasivos debían soportarse por documentos idóneos que precisaran el origen y naturaleza del crédito y debían registrarse en la contabilidad. Reseñó que al cotejar el libro diario general y la discriminación por subcuentas del saldo de pasivos la DIAN encontró una diferencia que se evidenció en el acta de inspección contable. Mencionó que, al preguntarse sobre la financiación de las importaciones, el contador y la representante legal respondieron que se efectuó con préstamos bancarios y con particulares, cuyos soportes se comprometieron a entregar posteriormente.

Indicó que la Administración profirió requerimiento ordinario solicitando información sobre los pasivos, el cual no se respondió y advirtió que no obran documentos soporte de los pasivos para establecer la veracidad de estos, y que el pagaré aportado no es suficiente para acreditar el pasivo del 2014, dado que no está respaldado con registros y soportes contables, lo que es necesario para aquellos obligados a llevar contabilidad. Es decir, esa supuesta obligación debía respaldarse además con notas de contabilidad en el registro contable respectivo de la causación del gasto, en los registros de los libros auxiliares, diario y mayor y balances, formalidades todas que no se cumplieron.

Estimó procedente la sanción por inexactitud y descartó la diferencia de criterios dado que la actuación de la demandante carecía de respaldo legal, pues simplemente incluyó pasivos sin soportes. Frente a la sanción por no enviar información, resaltó que COMERCIALIZADORA ABDALA no dio respuesta al requerimiento ordinario y que no hay evidencia de la intención del contribuyente de brindar la información solicitada o de solicitud alguna de la extensión del plazo o de aceptación de la sanción.

No condenó en costas por no encontrarlas probadas en el expediente.

### Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión de primera instancia<sup>23</sup>. Adujo que junto con la demanda aportó la respuesta al requerimiento especial con la cual suministró la información contable referente a la existencia de los pasivos y el pagaré. En cuanto a los ingresos para 2014, afirmó que puso en conocimiento los motivos por los que no contaba con la información contable el día de la visita y señaló “presentar el cuadro de ingresos de acuerdo con los precios de venta de los celulares (no con los precios estimados por la DIAN).”

Añadió que, para 2015, adjuntó la respuesta al requerimiento especial con la información contable de los pasivos y, respecto de los ingresos, presentó cuadro con los precios de venta de los celulares. Preciso que con la demanda aportó los recursos de reconsideración donde se observa la información aportada, de tal forma

<sup>23</sup> Samai Tribunal, índice 16.



que no es cierto que no tuviese intención de brindar la información requerida por la DIAN. Resaltó que la información solicitada sí fue aportada, solo que esta fue desestimada por la DIAN después de analizarla, con lo cual no es cierto las afirmaciones referentes al incumplimiento de su deber de informar.

Insistió en que aportó la prueba del pasivo del 2014 cuya obligación estaba contenida en un pagaré, cuya fecha de inicio y vencimiento está establecida, además de contener su debida carta de instrucciones. Recalcó que la sanción por inexactitud es improcedente dado que la falta de prueba o cumplimiento de requisitos formales no implica la inexistencia del rubro y dijo que esta no procede cuando hay criterios diferenciales. Mencionó que en la resolución 022362019000005 del 10 de mayo de 2019 se desestimó el pagaré y se impuso una sanción calculada sobre una diferencia distinta a la real.

Para efectos de la sanción por no informar, concluyó que sí remitió la información solicitada antes de que se profirieran las liquidaciones oficiales pero que los documentos se desconocieron.

### Oposición a la apelación

La **demandada**<sup>24</sup> solicitó confirmar la sentencia de primera instancia. Ratificó los argumentos de la contestación y afirmó que no se desvirtuó la presunción de legalidad de los actos, pues no hubo actividad probatoria por parte del demandante.

### Intervención del Ministerio Público

El Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.<sup>25</sup> Indicó que COMERCIALIZADORA ABDALA no demostró el pasivo de 2014, dado que el pagaré no estaba registrado en la contabilidad, ni remitió la información de los acreedores, de forma que era viable sancionarlo por no informar. Precisó que la inspección tributaria demostró la improcedencia de los pasivos y que la sanción por inexactitud era procedente toda vez que se declararon hechos que no figuraban en la contabilidad y en cuantías falsas. Descartó la diferencia de criterios.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### 1. Precisión preliminar. Objeto del recurso de apelación

De forma previa al estudio de fondo de los cargos de apelación, la Sala debe reiterar el criterio expuesto en las sentencias del 9 de mayo de 2024, exp. 28297, y del 11 de octubre de 2024, exp. 27637, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, frente al alcance del recurso de apelación, pues en dichas providencias se indicó que, según el artículo 320 del Código General del Proceso, el objeto del recurso de apelación consiste en que el superior examine la cuestión decidida, únicamente respecto de los reparos concretos formulados por el apelante. Esto en concordancia con el artículo 328 *ibidem*, conforme al cual la competencia del juez de segunda instancia se limita a los argumentos expuestos por el recurrente.

Lo anterior, en la medida en que los argumentos con los que se pretende censurar la sentencia apelada deben estar acordes con lo planteado en el concepto de

<sup>24</sup> Samai, índice 13.

<sup>25</sup> Samai, índice 14.



violación de la demanda (en el caso del demandante), lo expuesto en la oposición a la misma (en el caso del demandando) y, en cualquier caso, con lo razonado por el juez de primera instancia<sup>26</sup>. En esa medida, está prohibido que el apelante exponga en el recurso de apelación hechos, cargos y pretensiones nuevas que no presentó en la demanda o en la contestación de ese escrito, según el caso.

Un entendimiento contrario a lo anterior vulneraría el derecho de contradicción de las partes, el principio de congruencia y la lealtad procesal, ya que implicaría la posibilidad de fundamentar el recurso de apelación en hechos o argumentos que no pudo tener en cuenta el juez de primera instancia, por no haber sido puestos a su consideración en la etapa procesal oportuna. Por esa razón, esta Sección ha señalado que «Invalidar una providencia con base en hechos y/o argumentos completamente ajenos al debate procesal suscitado, que dio lugar a la decisión judicial impugnada, escapa a la lógica procesal del recurso de apelación»<sup>27</sup>. Y es que, en virtud del principio de igualdad y de equilibrio procesal, la carga procesal consistente en la obligación de sustentar el recurso de apelación en concordancia con lo expuesto en la sentencia impugnada y con los hechos, argumentos, pretensiones y excepciones expuestas en primera instancia<sup>28</sup>.

A lo anterior se alude en el caso concreto porque se advierte, por un lado, que la actora no planteó conceptos de violación concretos en la demanda, frente a las siguientes glosas:

#### **Año 2014**

- Adición de ingresos brutos operacionales
- Inclusión de renta por comparación patrimonial
- Rechazo de gastos de administración y gastos operacionales de ventas
- Sanción por libros de contabilidad
- Sanción al representante legal

#### **Año 2015**

- Adición de ingresos brutos operacionales
- Desconocimiento de pasivos
- Inclusión de renta por comparación patrimonial
- Rechazo de costos y gastos operacionales de administración
- Sanción por libros de contabilidad
- Sanción al representante legal

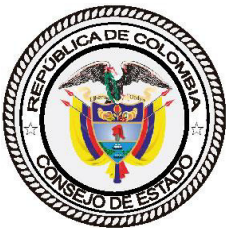
Así, y sin perjuicio de que en el recurso de apelación no era dable incluir reparos al efecto y que ciertamente no los incorporaron, la Sección no se pronunciará frente a dichas glosas en la medida en que no han sido parte del objeto de la litis en este proceso.

De otro lado, nótese que en el recurso de apelación la demandante propone bajo uno de los cargos un hecho que nuevo, cual es que, frente a la adición de ingresos ella presentó cuadros con los precios comerciales de los celulares, circunstancia que no fue puesta de presente desde el comienzo del proceso, de tal forma que no es posible su estudio en esta instancia. Así mismo, en el recurso se habla de las

<sup>26</sup> Ver sentencia del 16 de noviembre de 2023, exp. 27886, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>27</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 9 de mayo de 2013, Exp. 18847, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, reiterada en la sentencia del 28 de abril de 2022, Exp. 25687. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>28</sup> Al respecto ver, Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia del 7 de diciembre de 2017. Exp. 08001-23-31-000-2009-01122-01. C.P. Hernando Sánchez Sánchez.



pruebas aportadas para probar los ingresos y los pasivos, y se hace una referencia específica a la vigencia fiscal 2015, pero como quiera que en la demanda no se presentaron reparos concretos frente a ese período, los argumentos incluidos en la apelación sobre este aspecto tampoco serán objeto de pronunciamiento.

## 2. Problema jurídico

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, la Sección juzga la legalidad de los actos que modificaron las declaraciones del impuesto sobre la renta del año gravable 2014 y 2015 presentadas por Comercializadora Abdala S.A.S.

En particular, corresponde determinar si: *i)* está debidamente acreditado el pasivo declarado para el año 2014, que fue rechazado por la DIAN, *ii)* procedía la sanción por no informar, *ii)* y procedía la sanción por inexactitud.

### Análisis del caso concreto

#### 1. Rechazo del pasivo del año gravable 2014

En la declaración de renta del 2014, COMERCIALIZADORA ABDALA registró pasivos por valor de \$137.533.000 (fl. 536 Caa), pero en el marco de la investigación la DIAN advirtió que los registros contables del libro diario general de ella solo reflejaban un saldo de pasivos por valor de \$38.566.746 (fls. 476 y 485 Caa), mientras que la discriminación por subcuentas de los pasivos ascendía tan solo a \$37.954.744, de lo cual se dejó constancia en el acta de inspección contable (fl. 659 Caa).

Así mismo, la Administración evidenció en las diversas visitas realizadas a la demandante que se dieron explicaciones disímiles frente a la financiación de las importaciones, las cuales estaban relacionadas con los pasivos. En primer lugar, el contador afirmó que estas se financiaban a través de préstamos bancarios y con particulares y anunció la entrega de los soportes en futuros días (fl. 490 Caa), sin perjuicio de que previamente se había establecido que los pasivos correspondían a préstamos de los accionistas (fls. 30 a 45 Caa). Posteriormente, en declaración juramentada, la representante legal sostuvo que los recursos provenían de créditos bancarios otorgados por Davivienda y se comprometió a presentar los soportes de dichos préstamos (fl. 537 Caa).

El 6 de septiembre de 2016, la DIAN solicitó información sobre los pasivos, en particular, la discriminación detallada de los beneficiarios de las obligaciones registradas en el renglón correspondiente y la explicación de las diferencias detectadas (fl. 540 Caa). Empero, COMERCIALIZADORA ABDALA no dio respuesta.

Con la respuesta a la ampliación al requerimiento especial, a efectos de soportar el pasivo, la demandante allegó un pagaré por valor de \$137.533.000 suscrito por Hernando Jesús Triana Saumet como acreedor, en el que se pactó una cuota mensual de \$8.841.201 con intereses del 2% mensual, junto a la carta de instrucciones (fls. 714 y 715 Caa). Así mismo, adjuntó cuentas de cobro expedidas por el señor Triana por concepto de servicio de transporte de mercancía (fls. 716 a 771 Caa), aclarando que los mismos se pagaron a lo largo del 2014, lo cual parecería sugerir que el gasto generado por dichos servicios no se encuentra relacionado con el supuesto pasivo en favor de dicho acreedor.



Frente a dichas pruebas, la DIAN advirtió que COMERCIALIZADORA ABDALA estaba obligada a llevar contabilidad y, en virtud de ello, el pasivo debía reconocerse en la contabilidad. Resaltó entonces que, al verificar el saldo de este al 31 de diciembre de 2014 en los registros contables, únicamente figura un valor de \$38.566.743, y recordó que los pasivos debían estar respaldados por documentos idóneos, tales como notas de contabilidad del registro contable de la causación del gasto y los respectivos registros en los libros auxiliares, diario y mayor y balances. Así mismo, resaltó que el pagaré al cual se refiere la demandante no se aportó en las visitas que se le realizaron y que el mismo fue supuestamente suscrito el 14 de enero de 2014, pero carecía de fecha cierta o auténtica y subrayó las inconsistencias en las explicaciones dadas COMERCIALIZADORA ABDALA sobre el origen y los acreedores del pasivo.

La sentencia de primera instancia confirmó el rechazo del pasivo, ratificando los argumentos de la demandada.

En la apelación, la demandante insiste en que el pasivo está acreditado con el pagaré, cuya fecha de inicio y vencimiento está establecida, además de contener su debida carta de instrucciones.

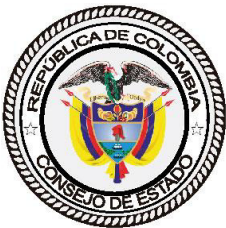
Para resolver, la Sección reitera el criterio expuesto en la sentencia del 20 de septiembre de 2024, exp. 27914, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, en donde se resaltó que, conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, en los eventos en los que el contribuyente es un obligado a llevar contabilidad, tal y como ocurre en este caso, los pasivos deben estar respaldados con documentos idóneos que precisen la obligación y que cumplan las formalidades exigidas por las normas contables, entre otras, que los respectivos comprobantes contables permitan establecer el origen, naturaleza y condiciones de la deuda.

Sobre esto debe precisarse que la sala ha destacado que, tratándose de obligados a llevar contabilidad, los comprobantes contables internos no son suficientes para soportar los pasivos, por lo que también «deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 *ibidem*, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba»<sup>29</sup>. En específico, tales soportes deben dar cuenta de la clase de pasivo, su vigencia y existencia al final del periodo gravable.

En todo caso, el artículo 771 *ibidem* permite que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal de los pasivos, es decir con los documentos idóneos de que trata el artículo 770 *ibidem*, acrediten los pasivos que registren en sus declaraciones de renta mediante una prueba supletoria, consistente en «que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario».

En este punto, debe aclararse que, contrario a lo expuesto por la DIAN en este caso, para los contribuyentes del impuesto a la renta obligados a llevar contabilidad no es una exigencia probatoria que los pasivos estén respaldados en documentos de fecha cierta, en tanto que ese requisito sólo es exigible para los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad, de conformidad con el propio artículo 770 del Estatuto Tributario.

<sup>29</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2021. Exp. 24564. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Ahora bien, a pesar de la anterior aclaración, debe tenerse presente que lo dispuesto en los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limita las facultades de fiscalización de la Administración, es decir que, si en ejercicio de tales facultades la DIAN desvirtúa las pruebas principales o supletorias del pasivo, el valor declarado por tal concepto debe ser rechazado. En esas circunstancias, lo que entonces corresponde al contribuyente, como parte interesada en hacer valer los pasivos, es desplegar la actividad probatoria que resulte pertinente para acreditar la existencia material o sustancial de la deuda formalmente documentada.

La Sección advierte que la Administración evidenció inconsistencias en material probatorio de los pasivos de tal magnitud que la llevaron a concluir que el pasivo carecía de los soportes necesarios para su reconocimiento. Esto, considerando que los registros contables de COMERCIALIZADORA ABDALA registraron un valor inferior al del pasivo declarado en el 2014, circunstancia que nunca fue aclarada por la demandante. Además, al indagar por el origen de ese pasivo, el cual es supuestamente la fuente de financiación de las importaciones que realiza, encontró inconsistencias en las explicaciones rendidas por los respectivos representantes de COMERCIALIZADORA ABDALA, específicamente en cuanto a quién era su acreedor. Igualmente, la DIAN reclamó el respaldo del pasivo en documentos idóneos contables, frente a lo cual la demandante se limitó a aportar un pagaré e insistir en que el mismo es suficiente para demostrar la existencia de la deuda al 31 de diciembre de 2014.

Una vez revisado el acervo probatorio relacionado con los pasivos de 2014, la sala estima que el pagaré aportado no basta para demostrar la existencia del pasivo por las diversas razones que se pasan a explicar. En primer lugar, los registros contables no coinciden con lo que revela ese documento y ni en sede administrativa ni judicial la demandante dio explicaciones sobre esas diferencias, que por demás le fueron advertidas por la Administración, de tal forma que no existe certeza probatoria sobre el valor de la deuda. Por ejemplo, además de las explicaciones sobre esas diferencias, la demandante hubiese podido aportar pruebas que evidenciaran el monto de capital desembolsado a su favor.

En segundo lugar, debido a que los comprobantes contables internos y externos nunca fueron aportados, no está demostrado en el proceso la situación del pasivo en cuanto a la clase, origen, vigencia, existencia y cuantía al final del periodo gravable.

A este respecto, COMERCIALIZADORA ABDALA señaló que el pagaré contiene la fecha de inicio y vencimiento de la obligación, así como una carta de instrucciones que da a conocer las características de esa obligación. No obstante, nótese que el pagaré se suscribió el 14 de enero de 2014 por valor de \$137.533.000 y se pactó que esa deuda tendría un pago mensual en instalamentos de \$8.481.201, más intereses del 2%, de tal forma que, a 31 de diciembre de 2014, fecha de cierre del período gravable y contable, el registro de la deuda debería reflejar una disminución del monto inicial, por los pagos efectuados a lo largo del año, además de observarse un gasto por intereses, según lo pactado en ese documento; no obstante, el valor del pasivo se mantuvo íntegro desde enero a diciembre de 2014, situación sobre la cual no hay explicación alguna en el expediente. Ello lleva, además, a concluir que el documento no demuestra la vigencia y existencia del pasivo a final del período gravable, sino al comienzo, de tal forma que ese pagaré no es suficiente para demostrar la procedencia fiscal del pasivo.



Por último, se resalta que la información solicitada por la DIAN a través del requerimiento ordinario frente al desglose del pasivo nunca fue allegada por la COMERCIALIZADORA ABDALA, de tal manera que no fue posible esclarecer tampoco otros aspectos de la deuda (comparar esto con las declaraciones que dieron el contador y representante sobre el origen del pasivo). Así, es claro que el demandante incumplió con su carga probatoria y no logró acreditar el pasivo registrado en la declaración de renta del 2014 ni con las pruebas directas ni con la supletoria autorizada por la Ley, de manera que no prosperan los argumentos del apelante.

## **2. Sanción por no enviar información**

Los actos demandados impusieron la sanción por no informar prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario dado que el contribuyente no remitió la información solicitada en los requerimientos ordinarios del 06 de septiembre y del 18 de octubre de 2016, para 2014 y 2015, respectivamente. La sentencia de primera instancia avaló las sanciones dado que no encontró evidencia de que la información se hubiese remitido ni de que la demandante hubiese solicitado mayor plazo para aportarla.

En la apelación, COMERCIALIZADORA ABDALA sostiene que aportó los recursos de reconsideración y documentos en respuesta a la ampliación al requerimiento especial, junto con sus anexos en donde consta la información aportada en atención a lo requerido, de tal forma que no es cierto que no tuviese intención de brindar la información solicitada. Señaló que, cosa diferente, es que los documentos hubiesen sido desconocidos por la Administración. Insiste en que entregó la información antes de que se profirieran las liquidaciones oficiales.

Para resolver el cargo, se encuentra que el artículo 651 del Estatuto Tributario contempla dos consecuencias jurídicas por la no entrega de la información requerida por la autoridad; la primera, prevista en el numeral 1, que corresponde a una sanción pecuniaria cuyo monto dependerá de si la información no se entrega, si se entrega con errores o se entrega de manera extemporánea; y la segunda, prevista en el numeral 2, que corresponde al desconocimiento de «los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración Tributaria».

Según el mismo artículo, esta sanción no se impone si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión.

### **2.1 En cuanto al numeral 1 del artículo 651 del Estatuto Tributario (sanción pecuniaria)**

Lo primero a indicar es que, frente a esta sanción, la Administración debe establecer si lo solicitado en los requerimientos ordinarios fue entregado o no por el contribuyente, entendiendo que la información se entenderá recibida si esta corresponde exactamente a lo solicitado y si es entregada de manera completa, por lo que la entrega parcial de documentos no puede entenderse como entrega de la información.

Dicho esto, la Sección observa que en los actos demandados este numeral por cada año, a saber:



### *Año 2014*

En la liquidación oficial de revisión correspondiente al año 2014, la DIAN indicó que «(...) este despacho impondrá la sanción por no enviar información contemplada en los numerales 1 literal a) del artículo 651 del Estatuto Tributario. (...) Se determina la base para el cálculo de la sanción de acuerdo a los valores de la información solicitada mediante Requerimiento Ordinario No. 022382016001579(...).»

En ese requerimiento se solicitó información sobre los inventarios, pasivos, ingresos, costo de ventas, gastos operacionales de administración y de ventas, conceptos cuyos valores reportados en la declaración de renta totalizaban \$623.199.000, monto sobre el cual se calculó la sanción por no suministrar información al porcentaje del 5%.

Lo anterior fue ratificado en su totalidad en la resolución del 10 de mayo de 2019, que resolvió el recurso de reconsideración<sup>30</sup>.

### *Año 2015*

En la liquidación oficial de revisión correspondiente al año 2015 se observa que la base que se utilizó para calcular la sanción corresponde a los valores declarados por concepto de inventarios, pasivos, ingresos, costo de ventas, otros costos y gastos operacionales de administración<sup>31</sup> que corresponde a la información solicitada mediante requerimiento ordinario 022382016001740, al cual no se le dio respuesta.

En la resolución del 7 de junio de 2019, que resolvió el recurso, se confirmó la anterior sanción.

También se observa que frente a cada año gravable 2014<sup>32</sup> y 2015<sup>33</sup> la DIAN solicitó lo siguiente:

- Relación detallada de los movimientos y cuentas de inventario, detallando artículos en existencia, cantidad, valor unitario, valor total, nombre del proveedor y NIT hasta la demostración de los saldos declarados.
- Discriminación detallada de los beneficiarios de las obligaciones registradas en el renglón de pasivos, relacionando nombre del beneficiario, NIT o cédula de ciudadanía, valor, documento que dio origen a la obligación y explicación de diferencias en los pasivos.
- Relación detallada de las operaciones por concepto de ingresos indicando fecha, factura de venta, NIT beneficiario, artículo vendido, valor total y el IVA generado por cada operación. Incluir todos los celulares y Tablets importadas y vendidas. Anotar cada movimiento mes a mes de la cuenta de ingresos. Aportar precio de venta sin IVA.
- Relación detallada del costo de venta y prestación de servicios y otros costos, indicando NIT, beneficiario, descripción de la operación de compra o servicio, cantidad, valor unitario, valor total, documento que dio origen a cada transacción. Aportar movimiento mes a mes de la cuenta de costo de venta. Explicación detallada de las diferencias presentadas.
- Relación detallada del valor declarado por concepto de gastos operacionales de administración, indicando fecha, beneficiario, NIT, concepto, valor de la operación. Explicación de las diferencias presentadas.

<sup>30</sup> Liquidación oficial de Revisión, folio 1525, Tomo 8 parte 3, 2014, Caa. Se ratifica en la hoja 46 de la Resolución 022362019000005 del 10 de mayo de 2019, en folio 2053 vlt, Tomo 11 parte 1, 2014, Caa.

<sup>31</sup> Folio 1919, Tomo 10 parte 2, 2015, Caa.

<sup>32</sup> Folio 539 y ss, Tomo 3 parte 2, 2014, Caa

<sup>33</sup> Folio 403 y ss, Tomo 3 parte 1, 2015, Caa.



Tanto con la respuesta a la ampliación al requerimiento especial (que para el año 2014 fue extemporánea pero fue analizada por la DIAN para garantizar el derecho de defensa), como con el recurso de reconsideración, la demandante adjuntó unas relaciones de proveedores del exterior y de algunos bienes comercializados sin firma; el pagaré que, presuntamente, soportaba el pasivo de 2014, junto a la carta de instrucciones; cuentas de cobro; facturas de venta propias y expedidas por terceros; declaraciones de importación y documentos soporte; relaciones de facturas; recibos de caja menor comprobantes de egreso<sup>34</sup>. Dichos documentos fueron objeto de análisis en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración, en donde constan las razones por las cuales la DIAN los desvirtuó, de tal manera que se desconocieron, pero en forma motivada.

Al cotejar la información aportada por COMERCIALIZADORA ABDALA con la solicitada en el requerimiento ordinario, salta a la vista que, pese a que se remitieron documentos soporte, estos no son coincidentes con lo requerido por la DIAN en los requerimientos ordinarios, por lo que se considera que no se entregó la información solicitada por la Administración, y, por ende, es claro que se incurrió en el supuesto sancionable previsto en el numeral 1, literal a, del artículo 651 del Estatuto Tributario, sin que pueda considerarse que con lo parcialmente entregado se cumplió con el deber de suministrar información. Por ello, las sanciones pecuniarias impuestas por la DIAN se encuentran ajustadas a derecho.

## **2.2. En cuanto al numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario (desconocimiento de, entre otros, costos y deducciones)**

Para cada año se encuentra lo siguiente:

### *Año 2014*

La Sección observa que en la ampliación al requerimiento especial<sup>35</sup> se aplicó el numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario sobre las glosas de pasivos, gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas como consecuencia del no suministro de la información solicitada en las visitas y en requerimiento ordinario, pero que tanto en la liquidación oficial de revisión<sup>36</sup> como en la resolución que resolvió el recurso<sup>37</sup> la DIAN explicó que la demandante había entregado cierta información con la respuesta a la ampliación del requerimiento especial de manera extemporánea, la cual analizó en aras de garantizar el derecho de defensa.

Con la información examinada, en la sede del recurso, la entidad revocó la glosa correspondiente a gastos operacionales de administración, y confirmó la de pasivos y la de gastos operacionales de venta.

### *Año 2015*

En la ampliación al requerimiento especial<sup>38</sup> se aplicó el numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario sobre las glosas de pasivos, costo de ventas, otros costos y gastos operacionales de administración como consecuencia del no suministro de la información solicitada en las visitas y en requerimiento ordinario.

<sup>34</sup> Folios 707 a 1501 y 1608 a 2008 Caa, año 2014 y 572 a 942 y 990 a 1842 Caa, año 2015.

<sup>35</sup> Folios 681 a 689, Tomo 4, parte 2, 2014, Caa.

<sup>36</sup> Liquidación Oficial de Revisión, folio 1525 y ss, Tomo 8 parte 2, 2014, Caa

<sup>37</sup> Resolución 022362019000005 del 10 de mayo de 2019, folio 2043, Tomo 11 parte 1, 2014, Caa

<sup>38</sup> Folio 550 a 689, Tomo 3, parte 3, 2015, Caa.



En la resolución que resolvió el recurso, se explicó que COMERCIALIZADORA ABDALA entregó cierta información con la respuesta a la ampliación del requerimiento especial y el recurso de reconsideración (pagarés, cuentas de cobros, cuadros con explicación de los costos de venta y los soportes<sup>39</sup>) y, a partir de su análisis, la DIAN aceptó parcialmente pasivos, costo de ventas y gastos operacionales, y confirmó el rechazo total de la suma declarada como otros costos.

Dicho lo anterior para cada uno de los años, se encuentra que, para efectos del numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario, la DIAN sí analizó y tomó como prueba la información parcialmente entregada, y, en consideración a esto, en las resoluciones que resolvieron los recursos de reconsideración ya no fundamentó el rechazo total o parcial en la falta de entrega de información, sino en que, o dichos soportes no probaban los conceptos en si o la totalidad del cumplimiento de los requisitos y condiciones que la ley exige para aceptar los pasivos, costos y deducciones.

Así, si bien la DIAN mantuvo el rechazo de ciertos conceptos, ello no obedeció a la aplicación de la sanción del numeral 2 del artículo 651 del Estatuto Tributario, sino a la valoración probatoria de esa información, lo cual sí trae como consecuencia la aplicación de la sanción de inexactitud en los términos explicados a continuación. Por ende, se encuentra que la demandada dio cumplimiento a lo indicado en el mismo artículo 651 del Estatuto en el sentido de que cuando el contribuyente entregue información con anterioridad a la notificación de la liquidación oficial de revisión no habrá lugar a aplicar la sanción del numeral 2.

### 3. Sanción por inexactitud

COMERCIALIZADORA ABDALA considera improcedente la sanción por inexactitud dado que la falta de prueba o cumplimiento de requisitos formales no implica la inexistencia del rubro; también señaló que esta sanción no procede cuando hay criterios diferenciales.

Al respecto, el artículo 647 del Estatuto Tributario tipifica como infracción susceptible de sanción, entre otros, la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones, descuentos, inexistentes o inexactos, y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. De acuerdo con lo anterior, para que la sanción resulte procedente, se debe presentar al menos alguna de las conductas mencionadas y el objetivo de su realización debe ser la de obtener un menor pago de impuestos o la determinación de un mayor saldo a favor.

La Sección precisa que el caso bajo análisis no versa simplemente sobre el hecho de que la demandante no acreditara el cumplimiento de ciertos requisitos formales que hicieran procedentes los pasivos y las erogaciones discutidas, sino de que esta no desplegó una actividad probatoria suficiente ni pertinente para desvirtuar las glosas de la DIAN.

Resáltese que: COMERCIALIZADORA ABDALA no aportó varios documentos contables idóneos para la demostración de pasivos; algunas facturas no correspondían a las operaciones reseñadas por la sociedad o al año investigado o estaban duplicadas; existían inconsistencias en los registros contables como ausencias de archivos de

<sup>39</sup> A partir del folio 1867, Tomo 10 parte 2, 2015, Caa.



ventas, inventarios y Kardex; no se demostró el pago de aportes a seguridad social y los requisitos de deducibilidad de los costos y gastos, por lo que no puede la demandante afirmar que el rechazo obedeció a criterios simplemente formales, pues una vez iniciada una fiscalización, era indispensable la demostración de los valores declarados.

Ahora bien, bajo el artículo 647 precitado no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor declarado es el resultado de una apreciación o interpretación razonable del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos, lo cual hace referencia a que la información suministrada por los contribuyentes coincida con su realidad económica, esto es, que no resulte falsa, equivocada o incompleta.

Por lo anterior, la Sala<sup>40</sup> ha señalado que para que se configure el error sobre el derecho aplicable como eximente de responsabilidad es necesario que se cumplan dos condiciones de forma concurrente, así:

La primera, consiste en que los hechos y cifras denunciadas deban ser completos y verdaderos, esto es, que “el obligado no le haya ocultado hechos de relevancia tributaria a la Administración, ni haya inventado factores negativos”<sup>41</sup>. En ese sentido, “la prueba del incumplimiento del mencionado requisito nunca podrá ser el hecho de que la autoliquidación y el acto oficial arrojen resultados numéricos diversos, pues de lo que se trata es de establecer si ese resultado tiene como causa un error sobre la comprensión del derecho aplicable”.<sup>42</sup>

La segunda condición se fundamenta en que no basta con que exista una mera “diferencia de criterios” entre los sujetos de la obligación tributaria, pues ello es connatural a toda controversia jurídica, sino que “Lo determinante con miras a exonerar de la reacción punitiva es establecer si el «criterio» desplegado por el administrado tuvo causa en un equivocado juicio de comprensión sobre la interpretación, vigencia o existencia del tipo infractor y sus respectivos ingredientes normativos, el cual propició en él la errónea creencia de no incurrir en un comportamiento antijurídico”.<sup>43</sup>

En esa medida, es necesario que el administrado sustente los motivos por los cuales su equivocación al momento de autoliquidar el tributo estuvo fundada en un error sobre el derecho aplicable (oscuridad de la normativa aplicable, pronunciamientos doctrinales de la autoridad tributaria<sup>44</sup>, precedentes jurisprudenciales con identidad fáctica y jurídica con el caso juzgado<sup>45</sup>, entre otros).

En este caso, la apelante no explicó en qué medida su interpretación puede ser razonable o válida para que opere la causal exculpatoria ni mucho menos existen pruebas que acrediten la veracidad de las cifras declaradas, por lo que no se cumplen las condiciones expuestas para que proceda la causal exculpatoria de la sanción por inexactitud, en la medida en que la actuación de la demandante no tuvo causa en un error sobre la comprensión del derecho aplicable.

Por lo expuesto, resulta procedente la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

<sup>40</sup> Sentencia del 9 de junio de 2022, Exp. 25944. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>41</sup> Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>42</sup> Ibidem.

<sup>43</sup> Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez, reiterada, entre otras, en las sentencias del 24 de junio de 2021, Exp. 25215, MP. Milton Chaves García; del 9 de julio de 2021 y del 17 de marzo de 2022, Exp. 25627, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>44</sup> Sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 24970. MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>45</sup> Sentencia del 11 de junio de 2020, Exp. 21640. MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



#### 4. Costas

De acuerdo con el artículo 365 del Código General del Proceso, por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, las costas procesales comprenden dos conceptos diferenciales, esto es las expensas y gastos que se han sufragado durante el proceso y las agencias en derecho.

Bajo el anterior marco, no habrá pronunciamiento en esta providencia frente a la primera instancia, dado que no se apeló la decisión del Tribunal de no imponer costas por concepto expensas ni por agencias en derecho.

Ahora, en cuanto a la condena en costas en esta instancia, de conformidad con lo previsto en el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV a cargo de la demandante. Por tanto, se ordenará al Tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

No se condena por expensas y gastos del proceso, porque conforme con el numeral 8 del citado artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 de la ley 1437 de 2011, no se encuentran pruebas de su causación.

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

#### FALLA

1. **Confirmar la sentencia del 04 de noviembre de 2022 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sección B.**
2. Se condena en costas a la parte demandante, según lo indicado en la parte considerativa de esta providencia. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al Tribunal de origen. **Cumplase.**

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

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

(Firmado electrónicamente)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**

Este documento fue firmado electrónicamente. Su validez e integridad se pueden comprobar a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>