



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

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2020-00541-01 (28528)
Demandante: Bernardo Pacheco Maldonado
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año gravable 2015. Notificación subsidiaria por aviso. Omisión de activos (artículo 239-1 del ET). Sanción por inexactitud. Sanción por no enviar información.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación¹ interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 10 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que dispuso²:

“PRIMERO: DECLÁRASE la nulidad de la Resolución No.322412019000182 del 3 de mayo de 2019, mediante la cual le fue proferida al señor Bernardo Pacheco Maldonado liquidación oficial de revisión por el impuesto de renta del año gravable 2015; y de la Resolución No. 992232020000097 del 3 de julio de 2020, que confirmó la anterior al resolver el recurso de reconsideración interpuesto; de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, DECLÁRASE la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2015 presentada por el señor Bernardo Pacheco Maldonado.

TERCERO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.”

ANTECEDENTES

Actuación Administrativa

Previo requerimiento especial, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412019000182 del 3 de mayo de 2019, mediante la cual modificó la declaración de renta del año 2015 en el sentido de adicionar \$5.530.370.000 en el renglón del patrimonio bruto por los activos omitidos por los derechos a favor del contribuyente, adicionó ingresos por concepto de dividendos y participaciones en cuantía de \$82.137.000, se adicionó como renta gravable la suma de \$5.402.509.000. Como consecuencia de lo anterior, la administración determinó un impuesto a pagar de \$2.080.648.000 e impuso sanción por inexactitud liquidada al 100% por valor de \$1.782.828.000 y sanción por no enviar información de \$239.791.000.

El demandante interpuso recurso de reconsideración contra la anterior decisión, la cual fue resuelta y confirmada mediante Resolución 992232020000097 del 3 de julio de 2020.

¹ Ingresó al despacho el 26 de septiembre de 2025.
² Samai Tribunal, índice 40.



DEMANDA Y CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Pretensiones de la demanda y normas violadas

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

- “1. Que se declare la nulidad la Liquidación Oficial de Revisión Renta Naturales No. **322412019000182 del 3 de mayo de 2019**, correspondiente al impuesto sobre la renta por el año gravable 2015, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. **992232020000097 del 3 de julio de 2020**, que resolvió el recurso de reconsideración, interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión Renta Naturales No. **322412019000182 del 3 de mayo de 2019**.
3. Por consecuencia de la nulidad, que la DIAN se abstenga de imponer alguna sanción a mi defendido.
4. A título de restablecimiento del derecho se declare en firme la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015, presentada el 25 de julio de 2018 con el No.211160497282 y número de control 91000372929640.
5. Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.”

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 95-9 de la Constitución Política, 27, 48, 49 párrafo 2, 91, 282, 283, 383, 389, 683, 710, 730 numeral 6, 742, 743, 744, 770 y 777 del Estatuto Tributario Nacional; 19, 23, 48 y 156 del Código de Comercio, 6, 10 del Decreto 836 de 1991; 4 y 5 del Decreto 3028 de 2013.

Concepto de violación y oposición

Bajo el siguiente concepto de violación en la demanda se sustentaron los cargos y en la contestación se ejerció el derecho de contradicción así:

Primer cargo: Violación del debido proceso y del derecho de defensa. Improcedencia de la adición de activos por valor de \$5.710.569.830 (cuentas por cobrar).

1. El **demandante** sostuvo que los actos acusados vulneraron el debido proceso y el derecho de defensa, por cuanto la DIAN concluyó que existían activos omitidos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015 con fundamento en certificaciones de contadores y revisores fiscales, sin que estas estuvieran acompañadas de los documentos idóneos exigidos por la ley, como los balances y las actas de asamblea en las que conste la aprobación de la distribución de utilidades, conforme a lo dispuesto en el artículo 156 del Código de Comercio. Indicó que la administración desconoció que la actividad económica del demandante correspondía a la de asalariado y rentista de capital, razón por la cual no estaba obligado a llevar contabilidad.

Agregó que no se demostró que tales dividendos hubieran sido efectivamente decretados, ni que existiera un derecho exigible a su favor, ni que correspondieran a la vigencia fiscal 2015, por lo que no podían ser considerados activos omitidos. En consecuencia, afirma que la administración confundió la noción de ingreso con la de activo y aplicó indebidamente la normativa tributaria.

Adujo que la entidad no valoró integralmente las pruebas obrantes en el expediente ni atendió los argumentos expuestos en sede administrativa respecto de la aplicación de

³ Samai Tribunal, índice 9.



los artículos 26 y 27 del ET. Asimismo, afirmó que la DIAN aplicó indebidamente el artículo 239-1 ibidem, sin acreditar la existencia de activos omitidos, y desatendió las disposiciones que regulan la causación y exigibilidad de los dividendos.

2. Por su parte, la **DIAN** se opuso al cargo al señalar que la actuación administrativa se adelantó con observancia de las normas procedimentales y sustanciales aplicables. Expuso que la controversia no se relaciona con la tributación de dividendos como ingreso, sino con la existencia de cuentas por cobrar que constituían activos patrimoniales del contribuyente y que no fueron incluidos en su declaración de renta.

Agregó que el artículo 239-1 del ET es aplicable cuando se verifica la existencia de activos omitidos y que la decisión administrativa se sustentó en los elementos probatorios recaudados durante la fiscalización. Lo anterior con fundamento en la información reportada por las sociedades Macromet SAS, Asistencia Científica de alta complejidad y la IPS de las Américas SAS, las cuales certificaron la existencia de cuentas por pagar a favor del demandante con corte a 31 de diciembre de 2015.

Segundo cargo: Violación del artículo 27 del Estatuto Tributario- realización del ingreso.

1. El **demandante** afirmó que la DIAN desconoció las reglas de realización del ingreso prevista en el literal b) del artículo 27 del ET, dado que los dividendos solo se entienden realizados cuando han sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. Sostuvo que la administración no acreditó la existencia de actas de asamblea, balances u otros documentos que demostraran que los dividendos habían sido efectivamente decretados y que constituían derechos exigibles a su favor.

Indicó además que las certificaciones aportadas por las sociedades hacían referencia a utilidades de vigencias anteriores y no acreditaban la existencia de cuentas por cobrar correspondientes al año gravable discutido, por lo que no podían servir de fundamento para concluir la existencia de activos omitidos.

2. La **DIAN** contravirtió dicho planteamiento al considerar que el demandante efectuaba una interpretación equivocada de la disposición invocada. Señaló que, para efectos tributarios, los dividendos se entienden realizados cuando son abonados en cuenta en calidad de exigibles, sin que resulte indispensable su pago efectivo, y en todo caso, precisó que, la discusión planteada por el demandante sobre la realización del ingreso es impertinente en la medida en que el acto administrativo no se fundamenta en el reconocimiento de dividendos como ingreso gravable, sino sobre la existencia de derechos de crédito que integraban el patrimonio del contribuyente y que debían ser declarados.

Tercer cargo: Violación del artículo 710 del Estatuto Tributario por extemporaneidad en la notificación de la liquidación oficial de revisión.

1. La **parte actora** alegó que conoció de la liquidación oficial de revisión el 10 de junio de 2019, fecha en la que obtuvo copia del acto administrativo, cuando el término legal para su notificación había vencido el 16 de mayo del mismo año. Con fundamento en ello, afirmó que la administración perdió competencia para modificar la declaración privada, la cual quedó en firme, y por tal razón, dicha irregularidad comportó una vulneración del debido proceso.

2. La **DIAN** se opuso al cargo y manifestó que el acto de determinación fue remitido oportunamente a la dirección procesal informada por el propio contribuyente en la respuesta al requerimiento especial (calle 45 B No. 24-25 de la ciudad de Bogotá). Explicó que, ante la devolución del envío por causal “no reside”, conforme con el certificado de la empresa de mensajería, se procedió a efectuar la notificación supletoria mediante aviso, conforme a lo previsto en el artículo 568 del ET. En consecuencia, sostuvo que



la actuación fue notificada dentro del término legal y que no operó la firmeza de la declaración privada.

Cuarto cargo: Improcedencia de la sanción por inexactitud por valor de \$1.782.828.000

1. El **demandante** sostuvo que no se configuró la conducta sancionable, ya que la administración no demostró la omisión de activos que sirvieron de fundamento a la modificación oficial. Afirmó que las sumas cuestionadas nunca fueron recibidas ni abonadas a su favor y que no incurrió en la utilización de datos falsos, equivocados o desfigurados en su declaración tributaria.

2. La **DIAN** indicó que la sanción es procedente, en tanto el contribuyente registró datos equivocados en su declaración privada que generaron un menor impuesto a cargo, lo que configura inexactitud en los términos del artículo 647 del ET.

Quinto cargo: Improcedencia de la sanción por no enviar información por la suma de \$239.791.000

1. El **demandante** alegó que la sanción por no enviar información carecía de fundamento, pues dio respuesta oportuna al requerimiento ordinario formulado por la administración. Señaló que informó su condición de asalariado y rentista de capital, así como la inexistencia de obligación legal de llevar contabilidad, razón por la cual la DIAN no podía exigirle soportes contables propios de quienes ejercen actividades mercantiles.

2. La **DIAN** no presentó argumentos de oposición frente a este cargo.

SENTENCIA APELADA Y OBJECIONES FORMULADAS EN EL RECURSO DE APELACIÓN DE LA PARTE DEMANDADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda⁴ atendiendo las consideraciones que se exponen adelante. A su vez, la parte demandada apeló⁵ la decisión del *a quo* expresando sendos reproches que también se enlistan a continuación.

Primer cargo: Vulneración al debido proceso por la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión. Firmeza de la declaración privada.

1. El **Tribunal** consideró que la DIAN cumplió formalmente con el envío de la liquidación oficial de revisión a la dirección procesal informada por el contribuyente y que, ante la devolución del correo con la causal "No reside", acudió a la notificación subsidiaria mediante aviso en el portal web, conforme al artículo 568 del ET. No obstante, concluyó que la administración vulneró el debido proceso porque conocía que dicha dirección correspondía efectivamente al contribuyente, toda vez que allí había surtido actuaciones previas dentro del procedimiento de fiscalización, entre ellas la notificación del requerimiento especial y otras diligencias relacionadas con la investigación. En esas condiciones, para el Tribunal, la DIAN debía advertir el error consignado por la empresa de mensajería e intentar nuevamente la notificación antes de acudir al mecanismo subsidiario previsto en el artículo 568 del ET.

En ese orden, el *a quo* concluyó que la administración incumplió los principios de diligencia y probidad, lo que vulneró el derecho de defensa, ya que el contribuyente solo tuvo conocimiento del acto cuando solicitó copia del expediente el 10 de junio de 2019.

⁴ Samai Tribunal, índice 40, folios 1 a 18.

⁵ Samai Tribunal, índice 44, folios 1 a 7.



El **Tribunal** precisó que, incluso si la notificación subsidiaria se considerara válida, esta se realizó por fuera del término legal previsto en el artículo 710 del ET, pues el plazo de seis meses para notificar la liquidación oficial vencía el 15 de mayo de 2019, mientras que el aviso fue publicado el 16 de mayo siguiente, razón por la cual consideró que la administración perdió competencia para modificar la declaración privada y por tanto, esta quedó en firme.

En consecuencia, el **Tribunal** declaró la nulidad de los actos demandados y se abstuvo de pronunciarse sobre los demás cargos de nulidad formulados en la demanda, relativos a la aplicación del artículo 27 del ET, la configuración de los activos omitidos y la procedencia de las sanciones impuestas.

2. La **parte demandada** sostuvo que la sentencia incurrió en indebida interpretación del artículo 568 del ET, pues dicha norma permite acudir a la notificación subsidiaria por aviso cuando el correo es devuelto por cualquier causa distinta al envío a una dirección equivocada, sin exigir a la administración realizar un nuevo intento de entrega. De manera que, el fallo introdujo una exigencia no prevista por el legislador y desconoció el alcance de la notificación subsidiaria regulada por esa disposición.

Asimismo, afirmó que el Tribunal incurrió en un error de apreciación probatoria al considerar que la administración había realizado una visita en la dirección del contribuyente, cuando el documento citado correspondía realmente a un acta de presentación del contribuyente en las instalaciones de la DIAN y no a una diligencia practicada en el inmueble señalado como dirección procesal.

Explicó que, tratándose de actos devueltos por el servicio de correo, la notificación se entiende surtida, para efectos de los términos de la administración, desde la primera introducción del acto al correo, mientras que la publicación del aviso únicamente determina el momento a partir del cual empiezan a correr los términos para el contribuyente. En ese sentido, sostuvo que la liquidación oficial de revisión se entiende notificada para la administración desde el 7 de mayo de 2019, fecha en la que fue remitida inicialmente por correo, razón por la cual no operó la firmeza de la declaración privada

PRONUNCIAMIENTOS FINALES DE LAS PARTES

La parte demandante y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

Previamente a resolver el litigio planteado en esta instancia judicial, el magistrado Luis Antonio Rodríguez Montaña manifestó estar impedido para conocer del presente proceso, de acuerdo con la causal de impedimento contenida en el numeral 2 del artículo 141 del Código General del Proceso⁶. Mediante el auto del 20 de marzo de 2025⁷ se declaró fundado el impedimento y se le separó del conocimiento del presente proceso.

Problemas jurídicos

En los términos de los artículos 287, 320 y 328 del CGP, compete a esta Sala resolver los siguientes problemas jurídicos:

⁶ Samai CE, índice 13.

⁷ Samai CE índice 22.



- (i) ¿La notificación por aviso de la liquidación oficial de revisión se ajustó al procedimiento previsto en los artículos 565 y 568 del Estatuto Tributario, vigentes para la época de los hechos?

De ser desvirtuado el cargo de nulidad relacionado con la indebida notificación de la liquidación oficial de revisión, corresponde a la Sala establecer si:

- ii) ¿Procede la adición patrimonial por activos omitidos determinada por la DIAN con fundamento en cuentas por pagar a favor del contribuyente?

- iii) ¿Procede la sanción por inexactitud?

- iv) ¿Se encuentran acreditados los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitaban a la administración tributaria para imponer la sanción por no enviar información?

Cabe advertir que, si bien los actos adicionaron ingresos por dividendos y participaciones, el demandante no presentó argumentos que controviertan la glosa ni en sede judicial ni en esta instancia, razón por la cual, la Sala no emitirá pronunciamiento frente a dicha adición. En la medida en que dicha modificación oficial no fue objeto de controversia por la parte actora, se mantiene incólume y forma parte de la determinación oficial del tributo. Por consiguiente, los efectos derivados de esa glosa podrán ser considerados únicamente en cuanto resulten relevantes para analizar las consecuencias accesorias discutidas en el proceso, sin que ello comporte un pronunciamiento de fondo sobre su legalidad.

Primer cargo: Notificación de la liquidación oficial de revisión. Finalidad de la notificación. Alcance la notificación subsidiaria por aviso. Prospera el cargo.

La demandada considera que el Tribunal interpretó de manera errónea los artículos 568 y 710 del ET al concluir que la liquidación oficial de revisión fue notificada extemporáneamente, pues incorporó un requisito no previsto por el legislador al exigir que la administración realizara un nuevo intento de entrega antes de acudir a la notificación por aviso, pese a que el acto había sido remitido a la dirección correcta.

Para resolver, conviene reiterar la jurisprudencia de esta Sección según la cual la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, pues busca proteger el derecho de defensa y contradicción, además de garantizar que sean conocidos por los administrados para que puedan controvertirlos a través de los recursos en sede administrativa o judicial⁸. No se trata, por tanto, de una formalidad carente de contenido material, sino del instrumento mediante el cual se materializan los principios de publicidad, contradicción y defensa que informan toda actuación administrativa⁹.

Bajo esa perspectiva, la jurisprudencia de esta Sección ha precisado que las normas que regulan la notificación deben interpretarse atendiendo a la finalidad que persiguen, esto es, asegurar que el administrado tenga conocimiento efectivo de la actuación administrativa y cuente con una oportunidad real para ejercer su derecho de defensa. De ahí que las irregularidades en el procedimiento de notificación únicamente adquieren relevancia invalidante cuando impiden o restringen de manera efectiva el ejercicio de tales garantías¹⁰, sin que resulte procedente sacrificar la eficacia de la actuación administrativa por exigencias formales que el legislador no estableció

Respecto a las **formas de notificación**, el artículo 565 del ET establece que los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias,

⁸ Sentencias del 8 de septiembre de 2016, (exp. 18945, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez); del 20 de septiembre de 2017, (exp. 20890, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto), y del 19 de octubre de 2017, (exp. 22283, y 29 de abril de 2020, Exp. 22646 C.P. Milton Chaves García).

⁹ Sentencia del 30 de julio de 2020, exp. (24501) CP. Julio Roberto Piza Rpdriíguez (E)

¹⁰ Ibidem.



emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, **liquidaciones oficiales** y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente. Cuando se trate de la notificación por correo, el acto objeto de notificación debe enviarse a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, en el RUT. Esto, por cuanto es su deber registrar en esa base de datos la información de su ubicación y mantenerla actualizada, sin perjuicio de los casos en que reporte una dirección para efectos procesales (artículo 564 del E.T).

Por su parte, el artículo 568 regula el evento en que el envío efectuado por correo fuera devuelto. La disposición establece que los actos administrativos enviados por correo que fueran devueltos "por cualquier razón" deben notificarse mediante aviso publicado en el portal web de la DIAN y en un lugar de acceso al público de la entidad. La misma norma distingue expresamente los efectos temporales de esa notificación, al disponer que para efectos de los términos de la administración la notificación se entiende surtida desde la primera fecha de introducción al correo, mientras que para el contribuyente el término para responder o impugnar comienza a correr a partir del día hábil siguiente a la publicación del aviso. La única excepción prevista por el legislador corresponde al evento en que la devolución obedezca a que el acto fue remitido a una dirección distinta de la informada por el contribuyente, supuesto en el cual la administración debe efectuar la notificación en la dirección correcta dentro del término legal.

La interpretación sistemática de estas disposiciones permite advertir que el legislador distinguió claramente dos situaciones: de un lado, la devolución del correo originada en circunstancias ajenas a la administración, evento en el cual habilitó la utilización de la notificación subsidiaria por aviso; y, de otro, la devolución ocasionada por un error imputable a la propia administración al utilizar una dirección distinta de la legalmente procedente, supuesto que impone repetir la actuación de notificación. Esa diferenciación responde al propósito de preservar el equilibrio entre la garantía del derecho de defensa del contribuyente y la eficacia de la función administrativa, evitando que circunstancias no atribuibles a la administración afecten la oportunidad de sus actuaciones. Esa diferenciación responde a la finalidad de evitar que circunstancias ajenas a la administración afecten la oportunidad de sus actuaciones, sin desconocer el derecho de defensa del administrado.

La Sala ha sostenido de manera reiterada que la validez de la notificación por aviso prevista en el artículo 568 del ET depende de que el acto administrativo haya sido remitido inicialmente a la dirección que legalmente correspondía y de que la devolución del correo no obedezca a un error imputable a la administración¹¹. De tal manera que, si la autoridad tributaria envía el acto a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, a la dirección procesal reportada dentro de la actuación o a la del apoderado registrada en el RUT, y el correo es devuelto por una razón diferente al error en la dirección, procede la notificación subsidiaria mediante aviso, sin que la norma exija realizar nuevas gestiones de búsqueda o repetir el envío.

Por lo anterior, cuando la administración ha cumplido con el deber de remitir el acto a la dirección correcta, las consecuencias derivadas de la devolución del correo no pueden afectar la oportunidad de la actuación administrativa, razón por la cual el legislador previó una regla especial de cómputo para los términos de la administración.

Considerando el análisis normativo es menester establecer con el acervo probatorio qué ocurrió en el caso *sub-judice*:

1. El 13 de agosto de 2018, la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 322392018000061, mediante el cual modificó la declaración de renta del año 2015. Acto notificado por correo certificado el 15 de agosto de 2018 a la dirección CI 45 B 24

¹¹ Sentencia del 18 de junio de 2020, exp. 22855, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto



25 de la ciudad de Bogotá, según certificado de entrega de la empresa de mensajería Inter rapidísimo¹².

2. Mediante respuesta al requerimiento especial presentada el 15 de noviembre de 2018, el contribuyente indicó expresamente como dirección para notificaciones la Calle 45B No. 24-25 de Bogotá, constituyéndola en dirección procesal para la actuación administrativa.

3. La DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412019000182 del 3 de mayo de 2019. El acto fue remitido por correo a la dirección procesal informada por el contribuyente -Calle 45B No. 24-25 de Bogotá- Sin embargo, el correo fue devuelto por la empresa de mensajería con la causal “NO RESIDE”¹³ según consta en la planilla de la empresa Servicios Postales Nacionales 472. Ante dicha devolución, la administración efectuó la notificación por aviso el 16 de mayo de 2019, mediante publicación en el portal web de la DIAN¹⁴.

4. La actora presentó recurso de reconsideración el día 16 de julio de 2019, advirtiendo que la liquidación oficial de revisión no había sido notificada en debida forma porque se utilizó la notificación subsidiaria y no la notificación principal. En el acápite de notificaciones informó como dirección la “Calle 45B No. 24-25 de Bogotá”¹⁵. Dicho recurso fue resuelto mediante Resolución nro. 992232020000097 del 3 de julio de 2020 que confirmó en su totalidad el acto de determinación¹⁶.

Conforme con lo anterior, para la Sala es claro que la liquidación oficial de revisión fue remitida a la dirección procesal expresamente señalada por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial. En consecuencia, la administración utilizó la dirección que legalmente correspondía para la actuación administrativa, en los términos del artículo 564 del ET. De igual forma, está demostrado que la devolución del correo obedeció a la causal “NO RESIDE”, y no a que la DIAN hubiese utilizado una dirección distinta de la informada por el contribuyente. Por tanto, se configuró el supuesto previsto en el artículo 568 del ET para acudir a la notificación subsidiaria mediante aviso.

La sentencia apelada reconoció expresamente que la DIAN remitió la liquidación oficial a la dirección correcta, pero consideró que, por razones de diligencia y buena fe, la administración debía advertir el posible error de la empresa de mensajería e intentar nuevamente la notificación a *“la dirección de la cual tenía conocimiento y en la cual había realizado una visita en virtud del requerimiento ordinario”*¹⁷. Sin embargo, ese razonamiento introduce un requisito que el artículo 568 del ET no contempla. El legislador únicamente exige repetir la notificación cuando la devolución se produce porque el acto fue enviado a una dirección diferente de la legalmente procedente, supuesto que no se presenta en este caso. Al haber quedado acreditado que la dirección utilizada era la correcta, la DIAN estaba habilitada para acudir directamente al mecanismo subsidiario de notificación.

Si bien esta Sección ha señalado que, cuando un acto es remitido a la dirección correcta y devuelto con la causal de “dirección inexistente”, la administración debe verificar la realidad de dicha circunstancia antes de acudir a la notificación por aviso, tal deber surge únicamente cuando existen elementos que demuestren que la dirección había sido previamente constatada dentro de la actuación. En esos casos, la autoridad debe corregir la irregularidad en que incurrió la empresa de mensajería mediante un nuevo

¹² Folio 1034 del cuaderno 6 de los antecedentes administrativos

¹³ Folio 1079 del cuaderno 6 de los antecedentes administrativos.

¹⁴ Folio 1081 del cuaderno 6 de los antecedentes administrativos.

¹⁵ Folio 1127 del cuaderno 6 de los antecedentes administrativos.

¹⁶ Folios 1143 a 1150 del cuaderno 6 de los antecedentes administrativos.

¹⁷ Requerimiento ordinario 322392018000213 del 31 de enero de 2018.



envío u otro mecanismo idóneo, a fin de garantizar la publicidad de la actuación y el ejercicio del derecho de defensa¹⁸.

No obstante, esa línea jurisprudencia responde a supuestos en los en los que la devolución del envío obedece a la causal de “dirección inexistente”, evento en el cual resulta razonable exigir a la administración una verificación adicional para establecer si la inconsistencia obedece a un error en la dirección utilizada o a una circunstancia atribuible al operador postal o a la propia autoridad. Distinta es la situación cuando la devolución se produce por causales como “**no reside**” o “**se trasladó**”, pues estas no cuestionan la existencia ni la corrección de la dirección empleada, sino que evidencia la imposibilidad de efectuar la entrega por circunstancias relacionadas con el destinatario. Por ello, en estos casos no resulta exigible a la administración adelantar nuevas verificaciones o intentos adicionales de notificación, toda vez que el artículo 568 del ET prevé expresamente la procedencia de la notificación subsidiaria cuando el correo es devuelto por una causa distinta al envío a una dirección errada.

Bajo ese entendido, si la liquidación oficial de revisión fue remitida a la dirección procesal expresamente informada por el contribuyente dentro de la actuación administrativa y no se acreditó que la devolución del envío obedeciera a un error en la dirección utilizada por la administración, dicha circunstancia no afecta la validez del procedimiento de notificación. En efecto, correspondía al contribuyente suministrar la dirección para notificaciones y mantener actualizada la información pertinente, de modo que, al haberse utilizado la dirección por él indicada, la devolución del correo por una causa distinta al envío a dirección errada habilitaba a la DIAN para acudir al mecanismo subsidiario previsto en el artículo 568 del ET. En consecuencia, la notificación por aviso se ajustó al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario y cumplió la finalidad de poner en conocimiento del contribuyente el acto administrativo, garantizando el ejercicio de su derecho de defensa en los términos previstos por la ley.

Establecido que la DIAN acudió válidamente al mecanismo de notificación subsidiaria previsto en el artículo 568 del ET, corresponde determinar si dicha actuación fue realizada dentro del término previsto en el artículo 710 ibidem o, como lo concluyó el Tribunal, la declaración privada había adquirido firmeza por haberse notificado extemporáneamente la liquidación oficial de revisión. Sobre este aspecto, el Tribunal consideró que la declaración privada había adquirido firmeza porque el aviso mediante el cual se notificó la liquidación fue publicado el 16 de mayo de 2019, esto es, con posterioridad al vencimiento del término de seis meses previsto en el artículo 710 del ET.

No obstante, dicha conclusión desconoce la regla especial prevista en el inciso segundo del artículo 568 ibidem, disposición que distingue expresamente los efectos temporales de la notificación cuando el acto remitido por correo es devuelto. En efecto, la citada norma establece que, una vez efectuada la **notificación por aviso**, esta se **entiende surtida** para efectos de los términos de la administración desde la primera **fecha de introducción al correo**, mientras que para el contribuyente el término para responder o impugnar comienza a correr a partir del día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal de la entidad.

En el caso concreto, se encuentra acreditado que la liquidación oficial de revisión fue introducida al correo el **7 de mayo de 2019**, esto es, antes del vencimiento del término de seis meses previsto en el artículo 710 del ET, el cual expiraba el 15 de mayo de 2019¹⁹. Por consiguiente, la notificación debe entenderse surtida oportunamente para efectos de la administración, sin que la publicación del aviso efectuada el 16 de mayo de 2019 tenga incidencia en el cómputo de dicho término, pues esta última, se reitera,

¹⁸ Sentencias del 13 de julio de 2023, exp. 27184, CP. Wilson Ramos Girón, 18 de marzo de 2021, exp. 22795, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez, 18 de octubre de 2018, exp. 22099, CP. Stella Jeannette Carvajal y del 14 de agosto de 2019 y 15 de octubre de 2020, exps. 21347 y 24761, CP. Julio Roberto Piza.

¹⁹ La respuesta al requerimiento especial fue radicada el 15 de noviembre de 2018 (fl 1040 de los antecedentes administrativos)



únicamente determinó el momento a partir del cual comenzaron a correr los términos para el contribuyente, mas no la fecha relevante para verificar el cumplimiento del plazo legal con que contaba la autoridad tributaria.

En esas condiciones, la Sala concluye que la DIAN notificó válidamente y dentro del término legal la liquidación oficial de revisión, razón por la cual no se configuró la vulneración del debido proceso declarada por el tribunal ni operó la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015.

Por lo tanto, el cargo de apelación prospera. En consecuencia, la Sala revocará la decisión de primera instancia y analizará los argumentos de la demanda respecto a la adición de activos, la sanción por inexactitud y por no enviar información que no fueron objeto de estudio por el juez de primera instancia.

Segundo cargo: Adición de activos. Renta líquida gravable por omisión de activos.

Previo al estudio de los cargos formulados por la parte demandante, la Sala considera necesario precisar el verdadero alcance de la controversia, pues advierte que buena parte de los argumentos de la demanda parten de una premisa que no corresponde íntegramente al fundamento jurídico de los actos administrativos demandados.

En efecto, la demandante sostiene que la DIAN desconoció los artículos 26, 27 y 38 del ET al considerar como gravables unos dividendos que, en su criterio, no habían sido percibidos ni abonados en cuenta en calidad de exigibles, razón por la cual no podían entenderse realizados para efectos del impuesto sobre la renta. Bajo esa premisa, afirma que la administración adicionó indebidamente ingresos que no se habían causado y, por consiguiente, vulneró las reglas que regulan la realización del ingreso para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad y aplicó indebidamente el artículo 239-1 del ET.

No obstante, esa no fue la motivación que sirvió de fundamento a los actos administrativos demandados. De la lectura del requerimiento especial, de la liquidación oficial de revisión y, de la resolución que decidió el recurso de reconsideración, se advierte que la DIAN no modificó la declaración privada porque estimara que el demandante omitió declarar ingresos por concepto de dividendos. La actuación administrativa tuvo como fundamento la existencia de activos omitidos, concretamente, derechos de crédito representados en cuentas por cobrar a cargo de distintas sociedades de las cuales el demandante era socio o accionista, que figuraban registradas en la contabilidad de dichas sociedades al cierre del período gravable y que no fueron incorporadas en el patrimonio declarado por el contribuyente.

En ese contexto, la aplicación del artículo 239-1 del ET no estuvo determinada, en principio, por la realización del ingreso derivado de los dividendos, sino por la comprobación de la existencia de activos patrimoniales omitidos²⁰. Por ello, la sola discusión relativa a la oportunidad en que los dividendos debían reconocerse como ingreso gravable no resulta suficiente para desvirtuar la legalidad de los actos acusados, en la medida en que no controvierte directamente el supuesto fáctico y jurídico que sustentó la modificación oficial.

Lo anterior no significa que las reglas relativas a la realización del ingreso previstas en el Estatuto Tributario resulten ajenas al debate planteado. Por el contrario, en aquellos eventos en los cuales el contribuyente alegue que no estaba obligado a reconocer fiscalmente la correspondiente cuenta por cobrar dentro de su patrimonio, será necesario verificar si concurren las circunstancias previstas por el legislador para diferir el reconocimiento del ingreso y, correlativamente, del respectivo derecho patrimonial.

²⁰ Esta Sala deja a salvo cualquier análisis del artículo 239-1 del ET y su pertinencia al caso, en lo relativo a que se trate de activos omitidos en períodos no revisables, toda vez que este asunto no fue planteado como debate por las partes.



Así, el problema jurídico que corresponde resolver a la Sala consiste, primordialmente, en determinar si las cuentas por cobrar registradas por las sociedades a favor del demandante constituían activos integrantes de su patrimonio al cierre del período gravable y si la administración acreditó suficientemente su existencia para efectos de aplicar la consecuencia prevista en el artículo 239-1 ibidem. A partir de ello, deberá establecerse si el demandante acreditó la configuración de alguna circunstancia jurídica que justificara la ausencia del correspondiente reconocimiento patrimonial en su declaración tributaria.

Precisado el objeto de la controversia, la Sala recuerda que el patrimonio bruto está integrado por el total de bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del respectivo período gravable, de conformidad con los artículos 261 y siguientes del ET²¹.

Antes de abordar el caso concreto, resulta necesario precisar que el reconocimiento fiscal de los bienes y derechos que integran el patrimonio puede variar dependiendo de si el contribuyente se encuentra o no obligado a llevar contabilidad. Esta diferencia adquiere relevancia tratándose de las cuentas por cobrar, que hacen parte del patrimonio bruto en los términos de los artículos 261 y siguientes del ET.

En efecto, el Estatuto Tributario prevé reglas distintas para el reconocimiento fiscal de los ingresos y de las partidas patrimoniales correlativas. Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad reconocen sus ingresos, costos, deducciones y las correspondientes cuentas por cobrar y por pagar conforme con el sistema de causación o devengo, de acuerdo con los artículos 28, 59 y 105 ibidem. Por el contrario, los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, por regla general, reconocen sus ingresos con fundamento en el sistema de caja, salvo las excepciones expresamente previstas en el artículo 27 del mismo estatuto.

Esta diferencia en los sistemas de reconocimiento puede generar una asincronía fiscal entre las partes de una misma relación obligacional, de manera que no siempre existe una correspondencia temporal entre el registro patrimonial efectuado por el acreedor y el realizado por el deudor. Así, mientras el contribuyente obligado a llevar contabilidad puede reconocer un pasivo desde el momento en que la obligación se causa, el acreedor sometido al sistema de caja no reporta fiscalmente el ingreso ni la cuenta por cobrar hasta que ocurra el supuesto previsto por la Ley para su realización. Lo contrario produciría un aumento del patrimonio líquido sin un ingreso fiscal que lo justificara, en los términos del sistema de comparación patrimonial previsto en el artículo 236 del ET.

En consecuencia, el reconocimiento de un pasivo por parte del deudor no demuestra, por sí solo, que el acreedor deba reconocer simultáneamente un activo. Si bien en determinados casos —como ocurre con los dividendos decretados por la asamblea de accionistas— puede surgir desde ese momento un derecho de crédito a favor del accionista, ello no modifica la regla según la cual, tratándose de contribuyentes

²¹ Artículo 261. Patrimonio bruto. El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.

Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras y los establecimientos permanentes, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales, nacionales y extranjeras, que tengan residencia en el país, y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, incluirán tales bienes a partir del año gravable en que adquieran la residencia fiscal en Colombia.

Art. 262. Que son derechos apreciables en dinero.

Son derechos apreciables en dinero, los reales y personales, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta.

Art. 265. Bienes poseídos en el país.

Se entienden poseídos dentro del país:

1. Los derechos reales sobre bienes corporales e incorporeales ubicados o que se exploten en el país.
2. Las acciones y derechos sociales en compañías u otras entidades nacionales.
3. Las acciones y derechos sociales de colombianos residentes en el país, en compañías u otras entidades extranjeras que, directamente o por conducto de otras empresas o personas, tengan negocios o inversiones en Colombia.(...)



sometidos al sistema de caja, el ingreso solo se entiende realizado cuando se verifica el evento previsto por la ley tributaria. De lo contrario, tratándose de personas no obligadas a llevar contabilidad, se permitiría el incremento patrimonial derivado del registro de activos sin que se haya realizado el ingreso fiscal que les da origen.

La referida asincronía puede evidenciarse en materia de dividendos. Si bien el numeral 1° del artículo 27 del ET establece una regla especial para la realización fiscal de este ingreso, ella solo opera cuando los dividendos han sido pagados o han sido decretados en calidad de exigibles. En tales eventos, el accionista reconoce el ingreso fiscal contra caja, cuando ha recibido el pago, o contra una cuenta por cobrar, cuando los dividendos han sido decretados como exigibles pero permanecen pendientes de pago.

Por el contrario, cuando los dividendos han sido decretados a plazo y aún no son exigibles, el accionista sometido al sistema de caja no realiza fiscalmente el ingreso ni incorpora la correspondiente cuenta por cobrar a su patrimonio. Entretanto, la sociedad que decretó los dividendos, al encontrarse obligada a llevar contabilidad, debe reconocer contablemente la cuenta por pagar, aun cuando la obligación esté sometida a plazo. De este modo, es posible que la sociedad registre un pasivo mientras que el accionista no refleje un activo correlativo en su declaración tributaria, sin que ello implique, por sí solo, la omisión de un activo.

En ese contexto, la sola existencia de un pasivo declarado por el deudor no constituye prueba suficiente para concluir que el acreedor omitió un activo en su declaración tributaria. Tal determinación exige un análisis probatorio que permita establecer, en cada caso, si conforme con las reglas fiscales aplicables el ingreso había sido realizado y, por ende, si surgía para el acreedor la obligación de reconocer la correspondiente cuenta por cobrar dentro de su patrimonio.

Ahora bien, establecido el marco conceptual de la controversia, la Sala descende al caso concreto para señalar que la actuación administrativa demandada no estuvo dirigida a adicionar un **ingreso ordinario omitido** en el período gravable. Por el contrario, la autoridad tributaria aplicó la consecuencia prevista en el artículo 239-1 del Estatuto Tributario —con la salvedad expuesta en el pie de página 39— al considerar acreditada la existencia de activos omitidos integrantes del patrimonio del demandante al cierre del período gravable.

En ese contexto, para establecer si existía una cuenta por cobrar omitida originada en dividendos y demás acreencias registradas a favor del demandante, era necesario determinar si concurrían los presupuestos que, conforme con las reglas especiales del Estatuto Tributario, impedían su reconocimiento fiscal. En efecto, tratándose de contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, la sola existencia de una cuenta por pagar registrada por el deudor no conduce de manera automática a concluir la existencia del correspondiente activo fiscal en cabeza del acreedor, pues este último puede encontrarse sometido al sistema de caja o a reglas especiales de realización del ingreso que difieran temporalmente el reconocimiento de la respectiva cuenta por cobrar. Sin embargo, acreditada la existencia del derecho patrimonial por parte de la administración tributaria, corresponde al contribuyente demostrar las circunstancias fácticas y jurídicas que justifican la ausencia del correspondiente reconocimiento patrimonial en su declaración tributaria.

Así, en materia de dividendos, si el contribuyente sostenía que las sumas certificadas por las sociedades no constituían activos integrantes de su patrimonio al cierre del período gravable, debía acreditar que aquellos habían sido decretados a plazo y que todavía no habían adquirido la condición de exigibles en los términos del numeral 1° del artículo 27 del ET, o demostrar cualquier otra circunstancia que evidenciara que no había surgido para él el deber de reconocer fiscalmente el correspondiente ingreso y la cuenta por cobrar correlativa. Del mismo modo, tratándose de las demás acreencias



certificadas a su favor, le correspondía desvirtuar la existencia, exigibilidad o titularidad de los respectivos derechos patrimoniales.

No obstante, en el presente asunto el demandante no desplegó actividad probatoria encaminada a demostrar que no se encontraba obligado a reconocer tales activos dentro de su patrimonio. No acreditó que los dividendos hubieran sido decretados a plazo y aún no fueran exigibles, ni que nunca se hubiera producido el decreto de dividendos o que las obligaciones certificadas por las sociedades obedecieran a registros contables erróneos, anulados o carentes de eficacia jurídica.

Por el contrario, del material probatorio allegado al expediente administrativo se desprende que la modificación oficial no obedeció a meras inferencias efectuadas por la administración tributaria acerca de la existencia de los activos omitidos, sino al resultado de las actuaciones de fiscalización adelantadas ante las sociedades de las cuales era socio o accionista el demandante, quienes suministraron la información contable que permitió establecer la existencia de obligaciones pendientes de pago registradas a su favor al cierre del período gravable objeto de discusión.

Así, a partir de las respuestas a los requerimientos de información expedidos por la DIAN, obra en el expediente la certificación expedida por el representante legal de la sociedad Macromet SAS y el revisor fiscal en la que se hizo constar que la sociedad registraba dentro de su contabilidad una cuenta por pagar a favor del demandante a 31 de diciembre de 2015 por valor de \$4.944.212.795, correspondiente a dividendos por pagar²². De igual manera, la Cooperativa Multiactiva Macromet COOP certificó que, a 31 de diciembre de 2015, la sociedad tenía un saldo por pagar al señor Bernardo por concepto de salarios en cuantía de \$31.733.333²³.

Por su parte, la sociedad Asistencia Científica de Alta Complejidad SAS informó a la administración tributaria que a 31 de diciembre de 2015 tenía cuentas por pagar al demandante por concepto de dividendos por pagar en cuantía de \$800.000.000, otras cuentas por pagar \$8.465.125 -cuenta 233595-, cesantías por pagar de \$55.000.000, vacaciones consolidadas por \$45.375.000²⁴. Asimismo, la sociedad IPS de las Américas SAS certifica que el saldo a 31 de diciembre de 2015 de dividendos por pagar al demandante asciende a \$8.296.000²⁵.

Las anteriores certificaciones permiten advertir que la información suministrada por las sociedades requeridas no estuvo dirigida únicamente a acreditar la calidad de socio o accionista del demandante, sino que comprendió la identificación específica de las obligaciones pendientes de pago registradas en su contabilidad a favor del actor, indicando para el efecto los respectivos valores adeudados y los soportes contables que respaldaban tales registros patrimoniales. Estos documentos fueron expedidos por quienes, en ejercicio de sus funciones legales y estatutarias, se encontraban llamados a certificar la información financiera y contable de las respectivas sociedades, circunstancia que les otorga especial relevancia probatoria dentro del presente litigio.

En ese orden de ideas, si bien la Sala ha precisado que la existencia de una cuenta por pagar no supone, en todos los casos, el reconocimiento inmediato y automático de un activo fiscal correlativo en cabeza del acreedor, lo cierto es que tales registros constituyen un importante elemento demostrativo de la existencia del derecho patrimonial cuya titularidad corresponde al contribuyente. Por ello, una vez acreditada la existencia de las obligaciones registradas a su favor, correspondía al demandante demostrar que, conforme con las reglas fiscales aplicables al caso concreto, todavía no había surgido para él el deber de reconocer los correspondientes activos dentro de su patrimonio, carga que no fue satisfecha dentro del proceso.

²² Folios 845 a 850 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos.

²³ Folios 850 a 855 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos.

²⁴ Folios 869 a 885 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos.

²⁵ Folios 842 a 843 del cuaderno 5 de antecedentes administrativos



Adicionalmente, la información consignada en las certificaciones no fue desvirtuada mediante prueba técnica, contable o documental que permitiera concluir la inexistencia de las obligaciones registradas a favor del contribuyente o la configuración de alguna circunstancia jurídica que justificara su exclusión patrimonial. En efecto, las cuentas por pagar registradas por las sociedades no corresponden a simples expectativas o contingencias contables, sino a obligaciones reconocidas dentro de su información financiera y certificadas por sus representantes legales y revisores fiscales, las cuales reflejan la existencia de relaciones jurídicas patrimoniales previamente reconocidas por las propias sociedades deudoras.

Los argumentos desarrollados por el demandante tampoco resultan suficientes para desvirtuar el supuesto fáctico y jurídico que sustentó la modificación oficial. Buena parte de la censura propuesta se dirige a sostener que las utilidades distribuidas por las sociedades no fueron efectivamente percibidas durante el período gravable o que no cumplían los presupuestos previstos en el artículo 27 del ET para su realización fiscal. Sin embargo, tales afirmaciones no fueron acreditadas dentro del proceso. Se insiste, no basta con alegar la improcedencia del reconocimiento fiscal del activo, sino que era indispensable demostrar las circunstancias fácticas que, conforme con las reglas especiales previstas por el legislador, justificaban la ausencia de la correspondiente cuenta por cobrar dentro del patrimonio declarado.

Igual conclusión se impone respecto del argumento relativo a la ausencia de las actas de asamblea mediante las cuales se decretó la distribución de utilidades. La circunstancia de que las certificaciones expedidas por las sociedades no hubieran sido acompañadas de tales documentos no resulta suficiente para desvirtuar la existencia de los derechos patrimoniales acreditados dentro del procedimiento de fiscalización, máxime cuando el demandante no aportó elemento probatorio alguno que permitiera concluir que los dividendos habían sido decretados a plazo, que no eran exigibles al cierre del período gravable o que las obligaciones certificadas carecían de existencia jurídica o económica.

De igual forma, carece de vocación de prosperidad el argumento según el cual la actuación administrativa era improcedente porque el demandante no estaba obligado a llevar contabilidad. La condición de no obligado a llevar contabilidad no impide a la administración tributaria acreditar la existencia de bienes o derechos integrantes del patrimonio del contribuyente mediante información obtenida de terceros, ni excluye el deber de declarar los activos poseídos al cierre del período gravable cuando se encuentran realizados fiscalmente en los términos previstos por la ley.

En consecuencia, la Sala concluye que las pruebas allegadas al expediente permiten establecer que al cierre del período gravable el demandante era titular de derechos apreciables en dinero integrantes de su patrimonio que fueron omitidos en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2015. Asimismo, los argumentos desarrollados en la demanda no logran desvirtuar el supuesto fáctico y jurídico que sustentó la modificación oficial, pues no acreditan la configuración de las circunstancias excepcionales que, conforme con las reglas de reconocimiento fiscal desarrolladas previamente, impedían el reconocimiento patrimonial de tales derechos.

Acreditada la existencia de tales derechos patrimoniales y su omisión en la declaración tributaria, la Sala concluye que en el presente asunto se encuentran satisfechos los presupuestos que habilitaban a la administración para aplicar la consecuencia prevista en el artículo 239-1 del ET. Por ello, el cargo formulado contra los actos administrativos acusados en relación con la adición de activos no prospera.

Tercer cargo: Procedencia de la sanción por inexactitud



En el caso concreto, se demostró que el demandante omitió activos e ingresos (glosa no discutida) que derivaron en un menor impuesto a pagar, razón por la que procede la sanción por inexactitud impuesta en los términos del artículo 647 ET liquidada en los actos demandados al 100% en cuantía de \$1.782.828.000. En consecuencia, al no haber prosperado los cargos formulados contra la adición patrimonial efectuada por la administración tributaria, desaparece el principal fundamento sobre el cual la demandante edificó la improcedencia de la sanción por inexactitud. Acreditada la omisión de los activos integrantes de su patrimonio y el consecuente menor impuesto determinado en la declaración privada, la Sala concluye que la administración sí se encontraba habilitada para imponer la sanción correspondiente, razón por la cual este cargo no está llamado a prosperar.

Cuarto cargo. De la sanción por no enviar información por valor de \$239.791.000. Aplicación del principio de favorabilidad

La demandante sostiene que la sanción por no enviar información resulta improcedente, toda vez que dio respuesta al requerimiento ordinario de información dentro del término establecido para ello y la administración no valoró la respuesta enviada que informaba su actividad económica como asalariado y rentista de capital no obligado a llevar contabilidad, de ahí que no le fuera exigible aportar soportes de contabilidad, razón por la cual la omisión atribuida no corresponde a una conducta legalmente sancionable.

Del material probatorio obrante en el expediente administrativo se encuentra acreditado que mediante Requerimiento Ordinario de Información nro. 322392018000213 del 31 de enero de 2018, la Administración Tributaria solicitó al demandante entre otra información, *“el detalle y documentos soporte del patrimonio bruto llevado a su declaración de renta del año gravable 2014 en cuantía de \$4.795.818.000 y 2015 \$5.007.431.000. Anexar relación del total declarado. Respecto de los bienes inmuebles identifique con número catastral, matrícula, valor de adquisición y predial. De las participaciones en sociedades anexe certificados con valor de adquisición y utilidades decretadas, si fueron pagadas certificado del pago de las mismas, indicando forma de pago. De bancos relación de cuentas y portafolio manejado, certificado de saldo a 31/12/2015 (...)”*, documentación que estimó necesaria para adelantar las actuaciones de fiscalización respecto del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2015.

Asimismo, se encuentra acreditado que dentro del término concedido, el contribuyente presentó escrito de respuesta en el que manifestó que desarrollaba actividades económicas en calidad de asalariado y rentista de capital, relacionó de manera detallada el patrimonio a diciembre 31 de 2015 correspondiente al renglón 30 de su declaración, y los demás renglones objeto del requerimiento de información, pero omitió pronunciarse frente al patrimonio declarado en el año gravable 2014.

En ese orden, la Sala advierte que el demandante si bien respondió el requerimiento ordinario de información, lo hizo de manera parcial, por lo cual, incumplió el deber de informar frente al patrimonio del año gravable 2014, omisión que configura la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del ET., por lo que es procedente imponer la sanción sobre la información solicitada y no suministrada.

La Sala precisa que la conducta sancionada se deriva del suministro incompleto de la información expresamente solicitada por la Administración Tributaria al dejar de atender uno de los aspectos puntualmente requeridos, lo que le impidió a la autoridad fiscal contar con la totalidad de los elementos solicitados dentro de la actuación de fiscalización, por lo cual, la circunstancia de haber presentado oportunamente una respuesta no excluye la configuración de la infracción cuando la información aportada resulta incompleta respecto de los requerimientos formulados por la autoridad tributaria.



Contrario a lo aducido en el escrito de demanda, la circunstancia de que el contribuyente hubiera presentado oportunamente un escrito en respuesta al requerimiento formulado por la administración tributaria no conduce, por sí sola, a excluir la configuración de la conducta sancionable prevista en el artículo 651 del ET. En efecto, el deber formal allí previsto no se satisface con la simple presentación de un escrito dentro del término concedido por la autoridad, sino con el efectivo suministro de la información requerida o con la acreditación objetiva y suficiente de la imposibilidad jurídica o material de aportarla cuando ello resulte procedente. Además, la sanción impuesta no obedece a la falta de soportes contables que asegura el demandante no tener por ser un no obligado a llevar contabilidad, sino a la información que omitió suministrar a la autoridad tributaria.

Sin embargo, cabe precisar que la sanción impuesta, prevista en el literal a) del artículo 651 del ET, fue modificada por la Ley 2277 de 2022, que fijó una más favorable, al disminuirla del 5 %, al 1 % de la información no suministrada, limitándola a 7.500 UVT. Así, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución Política, el parágrafo 5° del artículo 640 del ET estableció que, «el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior». Por lo anterior, se procede a reliquidar la sanción por no informar, así:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información no suministrada	\$4.795.818.000
Sanción al 1% Ley 2277 de 2022 (art. 80)	\$47.958.180

Resumen de sanciones:

Renglón	Valor
Sanción por inexactitud (100%)	\$1.782.828.000
Sanción por no enviar información (1%)	\$47.958.000
Sanción declarada	\$4.628.000
Total	\$1.835.414.000

En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y, en su lugar, se anularán parcialmente lo actos acusados. A título de restablecimiento del derecho, se fijará la sanción por no informar a cargo de la parte actora en el monto liquidado en esta providencia, y en lo demás se confirmará la legalidad de los actos.

Condena en costas a la parte demandante en esta instancia

La Sala condenará en agencias en derecho en ambas instancias a la parte demandante, con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, según lo dispuesto por el Acuerdo No. PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025²⁶ del Consejo Superior de la Judicatura, y en atención a lo establecido por el artículo 365. del CGP., en cuanto la nulidad parcial de los actos deviene únicamente de la aplicación oficiosa del principio de favorabilidad sobre la sanción por no enviar información.

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

²⁶ “Por el cual se adiciona el artículo 5 del Acuerdo PSAA16-10554 del 5 de agosto de 2016 que establece las tarifas de agencias en derecho”.



FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada por las razones expuestas en esta providencia, en su lugar.
2. **Declarar** la nulidad parcial de las Resoluciones nros.322412019000182 del 3 de mayo de 2019, y 992232020000097 del 3 de julio de 2020, mediante las cuales se modificó la declaración del impuesto de renta del señor Bernardo Pacheco Maldonado del año 2015, de conformidad con la parte motiva de la presente providencia.
3. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por no informar a cargo de la demandante en relación con el impuesto de renta del año 2015 en el monto liquidado en esta providencia. En todo lo demás se confirma la legalidad de los actos.
4. **Condenar** en costas a la parte demandante en ambas instancias, en su modalidad de agencias en derecho, con un (1) salario mínimo legal mensual vigente, de acuerdo con el Acuerdo No. PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025 del Consejo Superior de la Judicatura y la parte motiva de esta providencia.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Salva voto

(Firmado electrónicamente)

JUAN DE DIOS BRAVO

Conjuez

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:

<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>