



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá D.C., tres (3) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2022-00081-01 (30510)
Demandante: Comercializadora Farmacéutica y de Insumos Médicos - CFIM S.A.S.
Demandado: UAE Dirección Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN
Temas: Impuesto de Renta – Año gravable 2016. Firmeza. Pruebas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 27 de mayo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila que negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas¹.

ANTECEDENTES

El 8 de mayo de 2017, la Comercializadora Farmacéutica y de Insumos Médicos - CFIM S.A.S. en adelante- presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, corregida el 22 de marzo, el 20 de mayo y el 20 de agosto de 2019², esta última con ocasión del emplazamiento para corregir proferido el 2 de agosto de 2019³.

Previo requerimiento especial⁴ y su respuesta⁵, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 132412020000026 del 16 de octubre de 2020⁶, en la que rechazó cuentas por cobrar (\$8.509.000), pasivos (\$598.506.000), adicionó ingresos (\$509.935.384), rechazó costos (\$256.264.000) y gastos operacionales de administración (\$560.334.000). Así, determinó la renta líquida gravable en cuantía de \$3.847.289.000, saldo a pagar por impuesto de \$562.182.000 y sanción por inexactitud del 100% de \$331.633.000 (más la sanción por corrección liquidada en \$15.073.000, para un total sanciones de \$346.706.000), y total a pagar de \$908.888.000.

Contra el acto de determinación se interpuso el 21 de diciembre de 2020 recurso de reconsideración⁷, decidido negativamente por la DIAN, mediante la Resolución 900007 del 27 de octubre de 2021⁸.

¹ Samai, exp. Tribunal, índice 34.

² Samai, exp. Tribunal, índice 14.

³ Número 1328019000008.

⁴ Número 132382019000062 del 19 de diciembre de 2019. Samai, exp. Tribunal, índice 14,

⁵ Con la respuesta al requerimiento especial, CFIM presentó otra corrección a la declaración -3 de enero de 2020- que no fue tenida en cuenta por incumplir con los requisitos del artículo 709 del ET.

⁶ Samai, exp. Tribunal, índice 14.

⁷ Samai, Exp. Tribunal, índice 14, Tomo 59.

⁸ Samai, Exp. Tribunal, índice 14, Tomo 60.



DEMANDA

CFIM S.A.S. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011 (en adelante CPACA) formuló las siguientes pretensiones⁹:

“Con fundamento en lo expuesto y probado en el presente proceso solicitamos la nulidad de las siguientes resoluciones:

9.1. Por el año gravable 2016: (i) Se declare la nulidad de la Resolución por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 900007 del 27 de octubre de 2021, y (ii) Se declare la nulidad de la liquidación oficial de revisión No. 132412020000026 del 16 de octubre de 2020, emanadas de la División de Gestión de Liquidación y de la División Jurídica, de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas – DIAN – de Neiva.

9.2. A manera de restablecimiento del derecho declarar que la sociedad Comercializadora Farmacéutica y de Insumos Médicos CFIM S.A.S. no adeuda suma alguna por impuesto de renta, por el año gravable 2.016, así como actualizar el estado de cuenta corriente del contribuyente.

9.3. Costas. Se condene en costas del proceso y agencias en derecho a la entidad demandada por actuar con temeridad, al determinar un impuesto y su respectiva sanción, violando la ley y desconociendo la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado”.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 338 de la Constitución Política, y 714, 717, 730 y 742 del Estatuto Tributario.

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

Sostuvo que la declaración de renta del año gravable 2016 adquirió firmeza antes de que la DIAN notificara el requerimiento especial. Explicó que, conforme al artículo 714 del ET vigente antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, la administración disponía de dos años para ejercer su facultad de revisión. Afirmó que, el nuevo término de tres años no era aplicable porque los términos que hubieran comenzado a correr debían regirse por la normativa vigente al momento de su iniciación -según el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 de la Ley 1564 de 2012-.

Cuestionó la interpretación adoptada por la DIAN en los Conceptos 0662 del 25 de julio de 2017 y 1543 del 6 de diciembre de 2018 que permitieron la aplicación retroactiva de la modificación introducida por la Ley 1819 de 2016, al considerar que esa entidad extendió, sin competencia legal, el término de firmeza aplicable.

En concreto, señaló que la declaración presentada oportunamente el 8 de mayo de 2017 quedó en firme al cumplirse dos años desde esa fecha, por lo que el Requerimiento Especial 132382019000062, expedido el 19 de diciembre de 2019, fue extemporáneo. Agregó que el Emplazamiento para Corregir 132382019000008 del 2 de agosto de 2019 no alcanzó a interrumpir el término de firmeza. En consecuencia, sostuvo que la DIAN ya no podía fiscalizar ni modificar la declaración privada.

⁹ Samai, Exp. Tribunal, índice 3



Señaló que la liquidación oficial incurrió en falta y falsa motivación porque la DIAN adelantó la fiscalización, profirió el emplazamiento para corregir y formuló el requerimiento especial con fundamento en la declaración presentada el 8 de mayo de 2017, pero en el acto definitivo indicó que modificaba la declaración del 20 de agosto de 2019. Afirmó que esta última no había sido objeto de los pronunciamientos previos de la administración, por lo que no existía correspondencia entre los antecedentes del procedimiento y la declaración finalmente revisada. En consecuencia, alegó que la falta de claridad y coherencia sobre la declaración objeto de revisión vulneró el principio de legalidad y el debido proceso.

Sostuvo que la DIAN desconoció la contabilidad, sus soportes y las certificaciones aportadas con la respuesta al requerimiento especial, pese a que acreditaban la realidad de los pasivos declarados y constituían pruebas idóneas conforme a los artículos 772, 774 y 777 del ET. Afirmó que la administración no desvirtuó esos elementos probatorios y que su falta de valoración vulneró el artículo 742 *ibidem* y configuró falta y falsa motivación, pues condujo a mantener indebidamente el rechazo de los pasivos.

Afirmo que, conforme al artículo 590 del ET, la DIAN debía reconocer la declaración de corrección presentada el 3 de enero de 2020 y abonar los pagos efectuados por las glosas aceptadas, sin que pudiera desconocerlos porque la sociedad no aceptó la totalidad de las modificaciones propuestas en el requerimiento especial. En consecuencia, afirmó que esa omisión determinaba la nulidad de la liquidación oficial por falta de motivación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, así¹⁰:

La entidad sostuvo que el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, es una norma procesal de aplicación inmediata, de conformidad con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887 y a la jurisprudencia del Consejo de Estado¹¹. En consecuencia, el término de firmeza de tres años resultaba aplicable a la declaración de renta de 2016, presentada el 8 de mayo de 2017, cuando dicha reforma ya estaba vigente.

Agregó que la actuación fiscal comenzó con la presentación de la declaración y se regía por las normas vigentes en ese momento¹². Expuso que el término fue suspendido durante tres meses por la inspección tributaria notificada el 2 de mayo de 2019 y durante un mes por el emplazamiento para corregir del 6 de agosto de 2019, conforme al artículo 706 del ET; por ello, señaló como fecha de firmeza el 9 de septiembre de 2020. Como el Requerimiento Especial 132382019000062 fue notificado el 23 de diciembre de 2019, concluyó que se profirió oportunamente y que la DIAN conservaba competencia para revisar la declaración.

Añadió que, entre el 19 de marzo y el 1.º de junio de 2020, también estuvieron suspendidos los términos de los procesos y actuaciones tributarias de la DIAN, de

¹⁰Samai, Exp. Tribunal, índice 14

¹¹Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, 1.º de julio de 2021, exp. 25176, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹²Según sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, 6 de marzo de 2003, exp. 13027.



acuerdo con el artículo 6.º del Decreto Legislativo 491 de 2020, el artículo 1.º de la Resolución 0022 de 2020 y el artículo 8.º de la Resolución 0030 de 2020 y sus modificaciones.

Asimismo, rechazó que la DIAN hubiera actuado arbitrariamente al interpretar el término de firmeza mediante sus conceptos, pues afirmó que estos se expedieron para preservar la unidad doctrinal en materia tributaria, aduanera y cambiaria, conforme el artículo 1.º del Decreto 1742 de 2020. Preciso que el Concepto Unificado 014116 del 26 de julio de 2017 limitó inicialmente los nuevos términos a las obligaciones causadas desde 2017; sin embargo, señaló que la modificación posterior de esa doctrina obedeció a la necesidad de ajustarla al principio de aplicación inmediata de las normas procesales. Agregó que el Consejo de Estado declaró ajustada a derecho esa interpretación, al considerar que el cambio doctrinal armonizó la posición administrativa con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887¹³.

Negó que la liquidación oficial adoleciera falta o falsa motivación. Explicó que la investigación comenzó respecto de la declaración presentada el 8 de mayo de 2017, pero CFIM la corrigió el 22 de marzo y el 20 de mayo de 2019 y, en respuesta al emplazamiento para corregir, presentó una nueva corrección el 20 de agosto de 2019. Por consiguiente, tanto el Requerimiento Especial como la Liquidación Oficial de Revisión se refirieron correctamente a esta última declaración, por ser la liquidación privada vigente. Agregó que el requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resuelve que recurso de reconsideración expusieron de manera clara y coherente los fundamentos fácticos, probatorios y jurídicos de la decisión. Por ello, sostuvo que la demandante no demostró la existencia de hechos falsos, errores de derecho ni motivaciones contrarias a la realidad.

Sostuvo que las modificaciones se sustentaron en las pruebas obrantes en el expediente, de conformidad con los artículos 742 y 774 del ET, pues la contabilidad de CFIM no reflejaba íntegramente su situación económica ni estaba respaldada por soportes internos o externos que acreditaran las operaciones registradas, por lo que no constituía plena prueba. Señaló que los actos administrativos expusieron las razones para restar valor a las certificaciones del revisor fiscal, adicionar ingresos y aplicar la presunción del artículo 760 *ibidem* y rechazar costos, deducciones y pasivos. En particular, frente a los pasivos con Nipro Medical Corporation y Johnson & Johnson de Colombia S.A., afirmó que la resolución que decidió el recurso de reconsideración sí valoró las pruebas aportadas y concluyó que las certificaciones del revisor fiscal de CFIM no coincidían con la información suministrada por dichos terceros, carecían de los soportes exigidos por el artículo 770 *ibidem* y no demostraban el pago de las obligaciones durante 2017. En tal virtud, sostuvo que el acervo probatorio fue valorado integralmente conforme a las reglas de la sana crítica y que no se vulneraron el debido proceso ni el derecho de defensa.

Frente a la declaración de corrección presentada el 3 de enero de 2020, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, indicó que no cumplió los requisitos del artículo 709 del ET. Aunque CFIM aceptó parcialmente algunas glosas, también modificó el renglón «Otras deducciones», que no había sido cuestionado en el requerimiento, pese a que una corrección provocada debía limitarse a los valores y glosas propuestos por la administración. Por ello, consideró inválida la corrección,

¹³ Citó la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, 1.º de julio de 2021, exp. 25176, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



pero aclaró que los pagos efectuados con su presentación fueron abonados a la obligación del impuesto sobre la renta del año gravable 2016.

Finalmente, solicito condenar en costas a la demandante, conforme a los artículos 188 del CPACA y 361, 365 y 366 del CGP. Solicitó reconocer las agencias en derecho y los gastos del escaneo del expediente administrativo, compuesto por 60 tomos y 12.672 páginas, cuyo valor certificó en \$212.382.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, por las siguientes razones¹⁴:

Resolvió conjuntamente los cargos y concluyó que el término aplicable era el de tres años previsto en el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016. Consideró que esta disposición es de naturaleza procesal y, por tanto, es de aplicación inmediata a los procedimientos y términos iniciados después de su entrada en vigor, conforme al artículo 40 de la Ley 153 de 1887. Preciso que la Ley 1819 comenzó a regir el 29 de diciembre de 2016, mientras que el plazo de CFIM para declarar vencía el 9 de mayo de 2017 y esta fue radicada el 8 de mayo del mismo año. Por lo que, no existía una actuación o término iniciado bajo la normativa anterior que justificara su aplicación ultractiva. Añadió que las reglas sustanciales vigentes para el año gravable 2016 regían la determinación del tributo, mas no el plazo procesal para fiscalización, postura respaldada por la jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁵.

En consecuencia, concluyó que el término de firmeza transcurrió, en principio, entre el 10 de mayo de 2017 y el 9 de mayo de 2020. Como el Requerimiento Especial 132382019000062 fue expedido el 19 de diciembre de 2019 y notificado el 23 del mismo mes, determinó que la DIAN ejerció oportunamente su facultad de fiscalización y conservaba competencia para modificar la declaración. Por ello, negó ambos cargos.

Descartó la falta y falsa motivación porque al verificar que el requerimiento especial se refirió expresamente a la declaración corregida del 20 de agosto de 2019 e identificó los renglones y valores cuya modificación proponía. Asimismo, señaló que la liquidación oficial tomó esa declaración como punto de partida, valoró las explicaciones y pruebas presentadas por CFIM y aceptó parcialmente algunas de ellas, lo que redujo las modificaciones propuestas en el acto previo.

Explicó que era procedente revisar la última declaración válida y que la DIAN no estaba obligada a expedir un nuevo emplazamiento ni otro requerimiento especial respecto de la corrección presentada durante el procedimiento, pues las correcciones provocadas deben ser examinadas en la liquidación oficial de revisión, conforme a los artículos 709 y 710 del ET. Concluyó que existió correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, en los términos del artículo 711 *ibidem*, y que ambos actos contenían una motivación suficiente desde el punto de vista fáctico, jurídico y probatorio, que garantizó el ejercicio de los derechos de defensa y contradicción. Por tanto, desestimó el cargo.

¹⁴ Samaj, Exp. Tribunal, índice 34.

¹⁵ Citó la sentencia del Consejo de Estado del 1.º de julio de 2021, exp. 25176, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Delimitó la controversia al rechazo de los pasivos registrados a favor de Nipro Medical Corporation y Johnson & Johnson de Colombia S.A. Consideró que la DIAN desvirtuó la contabilidad mediante requerimientos dirigidos a dichos terceros y el cruce de información suministrada. En respuesta, Nipro certificó un saldo de \$1.239.312.933, inferior en \$23.629.877 al contabilizado por CFIM, mientras Johnson & Johnson reportó \$82.620.653, con una diferencia de \$10.008.445. Así, estimó procedente disminuir los pasivos declarados en esos valores.

Añadió que las certificaciones del revisor fiscal y las notas crédito aportadas por CFIM no desvirtuaban la información suministrada por los terceros, pues provenían del propio contribuyente y carecían de soportes externos verificables, como extractos bancarios o comprobantes de pago, exigidos por el artículo 770 del ET. Concluyó que la DIAN efectuó una comprobación especial que trasladó a la sociedad la carga de demostrar la existencia y cuantía de los pasivos mediante pruebas idóneas y suficientes, sin que cumpliera con dicha carga. Por tanto, estimó que la valoración probatoria realizada por la administración fue integral y razonable, por lo que el cargo no prosperó.

Consideró inválida la corrección presentada el 3 de enero de 2020 porque excedía los límites previstos en el artículo 709 del ET. Aunque CFIM aceptó parcialmente algunas glosas y efectuó pagos asociados a estas, también eliminó la suma de \$467.953.000 registrada en el renglón «Otras deducciones», concepto que no había sido cuestionado en el requerimiento especial. Señaló que la corrección provocada solo puede recaer sobre las glosas formuladas por la administración. No obstante, precisó que la DIAN sí imputó los pagos efectuados a la obligación tributaria objeto de discusión. En consecuencia, concluyó que el cargo no estaba llamado a prosperar.

No condenó en costas, al considerar que no se encontraban causadas y que la demanda no evidencia carencia manifiesta de fundamentos jurídicos.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, con los siguientes argumentos¹⁶:

La apelante sostuvo que el Tribunal aplicó indebidamente el término de firmeza de tres años previsto en el artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, pues, a su juicio, debía regir el plazo anterior de dos años. Con fundamento en el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, afirmó que la regla sobre firmeza no es meramente instrumental y que los términos iniciados bajo la legislación anterior deben continuar rigiéndose por esta. Asimismo, cuestionó los Conceptos DIAN 0662 del 25 de julio de 2017 y 1543 del 6 de diciembre de 2018, al considerar que la entidad modificó arbitrariamente el alcance temporal de la reforma. Agregó que la suspensión prevista en el artículo 706 del ET solo opera cuando la inspección tributaria se practica efectivamente y que, como esta no se realizó, no podía ampliarse el plazo para notificar el requerimiento especial. Con fundamento en lo expuesto, sostuvo que la declaración ya estaba en firme y que los actos incurrieron en falta y falsa motivación.

¹⁶ Samai, Exp. Tribunal, índice 39



Sostuvo que la DIAN no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, pues no acreditó los hechos que sustentaban los indicios y presunciones aplicados. En su criterio, cualquier vacío probatorio debía resolverse a favor de CFIM, conforme a los artículos 745 y 746 del ET. Afirmó, además, que la contabilidad, los auxiliares, las facturas, los soportes y las certificaciones del contador o revisor fiscal constituían plena prueba en los términos de los artículos 772 y 774 *ibidem*, sin que la Administración los hubiera desvirtuado. Por esta razón, alegó la vulneración del artículo 742 del mismo estatuto.

Afirmó que, de conformidad con los artículos 772 y 774 del ET, la contabilidad llevada en debida forma, junto con sus soportes y las certificaciones del contador o revisor fiscal, constituía plena prueba de los pasivos declarados, sin que la DIAN hubiera acreditado inconsistencias capaces de desvirtuarla. Por lo anterior, sostuvo que la falta de valoración de esas pruebas desconoció el artículo 742 *ibidem*.

Finalmente, adujo que: i) la declaración del impuesto de renta se encontraba en firme para la fecha de expedición del requerimiento especial; según se desprende de los antecedentes, documentos y actuaciones administrativas; ii) la DIAN carecía de competencia para adelantar el proceso de fiscalización y determinación oficial del impuesto de renta del año gravable 2016; iii) el requerimiento especial no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada, toda vez que el contribuyente aportó la contabilidad, los documentos soporte, los libros auxiliares y las facturas que respaldaban las operaciones registradas; iv) los costos y gastos declarados correspondían a la realidad económica de la sociedad y las adquisiciones de bienes y servicios reportadas fueron realizadas en desarrollo de actividad generadora de renta; y v) la falta de valoración de las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial configuró los vicios de falta y falsa motivación de los actos administrativos demandados.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

El recurso se admitió por auto de 9 de octubre de 2025¹⁷. Al ser innecesaria la práctica de pruebas en segunda instancia no se corrió traslado para alegar (numerales 4 y 5 del artículo 247 del CPACA).

Con escrito radicado el 16 de octubre de 2025¹⁸ la DIAN solicitó confirmar la sentencia porque el recurso de apelación se refirió a declaraciones y actuaciones ajenas al proceso. Reiteró que la declaración no estaba en firme, que los actos fueron debidamente motivados y que las glosas se sustentaron en pruebas válidas. Añadió que CFIM no aportó elementos idóneos para desvirtuarlas ni acreditó que su contabilidad constituyera plena prueba por lo que pidió confirmar la sentencia apelada.

El ministerio público no conceptuó.

¹⁷ Samai, Exp. Consejo de Estado, índice 4.

¹⁸ Samai, Exp. Consejo de Estado, índice 11.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos demandados, específicamente en los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, único apelante, contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y se abstuvo de condenar en costas. En particular, la Sala debe determinar si la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 había adquirido firmeza y, en consecuencia, si la DIAN carecía de competencia para adelantar el procedimiento de fiscalización y determinación oficial del tributo. De no prosperar este cargo, deberá establecerse si la administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración y valoró adecuadamente la contabilidad, así como los demás soportes y medios de prueba aportados por CFIM.

Respecto de los planteamientos relativos a la falta de práctica efectiva de la inspección tributaria y a la aplicación de la regla sobre vacíos probatorios prevista en el artículo 745 del ET, la Sala encuentra que no fueron formulados en la demanda ni decididos por el Tribunal, sino introducidos en el recurso de apelación, por lo que esta providencia no se pronunciará sobre esos reparos, atendiendo el principio de congruencia, en relación con el cual la decisión de segunda instancia debe guardar correspondencia con las pretensiones y los fundamentos de nulidad sometidos al conocimiento del juez de primera instancia, de modo que la apelación tiene por objeto controvertir la sentencia, pero no incorporar nuevos motivos de ilegalidad ni subsanar las omisiones argumentativas de la demanda.

Firmeza de la declaración de renta

El artículo 714 del ET, modificado por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, dispuso que las declaraciones tributarias quedan en firme si dentro de los tres años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se notifica requerimiento especial. Por su parte, el artículo 376 de la Ley 1819 estableció que sus disposiciones regían a partir de su promulgación, ocurrida desde el 29 de diciembre de 2016.

En relación con la naturaleza de esa disposición, la Sección ha precisado que el artículo 714 del ET «incorpora una norma de carácter procesal, pues el mismo se limita a fijar el plazo general de caducidad para el ejercicio de la potestad de revisión encomendada a la autoridad tributaria»¹⁹, cuya inobservancia comporta la pérdida de competencia temporal de la administración tributaria para modificar la declaración. En consecuencia, su aplicación en el tiempo se rige por el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, modificado por el artículo 624 del Código General del Proceso, conforme al cual las normas procesales tienen efecto inmediato, salvo respecto de los términos que hubieren comenzado a correr y de las actuaciones y diligencias ya iniciadas.

La misma providencia concluyó que el término de firmeza de tres años introducido por la Ley 1819 de 2016 «empezó a regir, con efecto general inmediato, desde» el 29 de diciembre de 2016, salvo en los casos en que dicho término ya hubiera comenzado a correr. Asimismo, precisó que, tratándose de declaraciones correspondientes a obligaciones causadas en 2016, cuyo cumplimiento era exigible en 2017, para la fecha de entrada en vigor de la reforma aún no se había iniciado el término de

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1.º de julio de 2021, exp. 25176, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



firmeza. En consecuencia, a dichas declaraciones les resulta aplicable el plazo de tres años previsto en el artículo 714 del ET.²⁰

En virtud de las consideraciones precedentes, la aplicación de la reforma al presente caso no desconoce el principio de irretroactividad, pues no modifica los elementos sustanciales del impuesto causado en 2016, sino el plazo procesal para el ejercicio de la facultad de fiscalización y revisión de la administración, el cual comenzó a correr cuando la Ley 1819 de 2016 ya se encontraba vigente.

En el caso concreto, el plazo para presentar la declaración de renta del año gravable 2016 vencía el 9 de mayo de 2017 y CFIM la presentó oportunamente el 8 del mismo mes y año. Por consiguiente, el término de firmeza transcurrió desde el 9 de mayo de 2017 hasta el 9 de mayo de 2020. Como el Requerimiento Especial 132382019000062, expedido el 19 de diciembre de 2019, fue notificado el 23 del mismo mes²¹, la DIAN ejerció su facultad de revisión dentro del término previsto en el artículo 714 del ET.²²

Tampoco prospera el argumento relacionado con el Concepto Unificado 0662 de 2017 y el Oficio 1543 de 2018. Sobre este punto, la Sección sostuvo que «es el ordenamiento el que impone el momento desde el que era aplicable el término de tres años para la revisión de las declaraciones tributarias y que ese dato no era modificable por la interpretación que se prohijara en conceptos u oficios de la autoridad». Así mismo, señaló que, si bien la doctrina oficial cumple una función orientadora al permitir anticipar la interpretación administrativa, «carece de entidad suficiente para enervar expresos contenidos legales» y que la posición inicial según la cual el nuevo término solo era aplicable a los períodos gravables de 2017 en adelante «nunca gozó de protección jurídica en la medida en que contrariaba el ordenamiento».²³ De ahí que el contribuyente no podía ampararse en esa doctrina para reclamar la aplicación de un término de firmeza inferior al establecido en la ley.

En consecuencia, para fecha de notificación del requerimiento especial la declaración no había adquirido firmeza, por lo que la DIAN conservaba competencia para adelantar el procedimiento de revisión. Por tanto, el cargo de apelación no prospera.

Presunción de veracidad de la declaración y valoración de las pruebas

El artículo 742 del ET dispone que la determinación de los tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en hechos demostrados dentro del expediente mediante los medios de prueba previstos en las normas tributarias o, en su defecto, en las disposiciones procesales generales compatibles con estas. Por su parte, el artículo 746 *ibidem* establece la presunción de veracidad de los hechos consignados en las declaraciones tributarias, sus correcciones y las respuestas a los requerimientos administrativos, siempre que respecto de ellos no se haya solicitado una comprobación especial ni esta sea exigida por la ley.

²⁰ Criterio reiterado entre otras en la sentencia del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, C. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

²¹ Samai, exp. Tribunal, índice 14, Tomo 9.

²² Para estos efectos no se aplica el término de suspensión por práctica de la inspección tributaria atendiendo el principio de congruencia, en tanto la aplicación no fue un concepto de violación de la demanda, sino únicamente un cargo de apelación.

²³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 9 de mayo de 2024, exp. 28334, MP, Wilson Ramos Girón reiterado en la sentencia del 5 de febrero de 2026, exp. 28490, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Al interpretar esa disposición, la Sección ha precisado que corresponde inicialmente a la autoridad tributaria desvirtuar la veracidad de la declaración y que, «ante una comprobación especial o una exigencia legal, [la carga probatoria] corre por cuenta del contribuyente».²⁴ En ese sentido, la presunción de veracidad no releva definitivamente al declarante de acreditar los hechos económicos consignados en su denuncia tributario, sino que subsiste mientras la administración no los controvierta de forma concreta en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

En materia de carga de la prueba, el artículo 167 del CGP dispone que «incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen». De acuerdo con esta regla, corresponde a la administración acreditar los hechos en los que sustenta las modificaciones a la declaración, mientras que el contribuyente debe demostrar aquellos de los cuales pretende derivar el reconocimiento fiscal de los rubros declarados, especialmente cuando la ley exige su comprobación.

En relación con los pasivos, los artículos 283 y 770 del ET disponen que los contribuyentes obligados a llevar contabilidad deben acreditarlos mediante documentos idóneos y cumplir las formalidades exigidas para su registro contable, la Sección ha precisado que «el reconocimiento fiscal de los pasivos se encuentra condicionado a que estén respaldados en documentos idóneos».²⁵ Esto supone que los registros contables deben estar sustentados en soportes internos y externos que permitan verificar el origen, naturaleza, la vigencia y cuantía de la obligación.

Asimismo, aunque el artículo 772 del ET reconoce el valor probatorio a los libros de contabilidad llevados en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente, el artículo 774 *ibidem* condiciona su suficiencia a que se encuentren respaldados por comprobantes internos y externos, reflejen de manera integral la situación de la entidad y no hayan sido desvirtuados por otros medios de prueba. De igual forma, la Sección ha precisado que las certificaciones del contador o revisor fiscal deben ser apreciadas conforme a la sana crítica y contener el detalle sobre los libros, cuentas, asientos y soportes correspondientes al hecho que se pretende acreditar.²⁶

En el caso concreto, el reproche de la apelante se dirige, en términos generales, contra la actividad probatoria de la DIAN. Sobre el particular, la Sala advierte que la administración tributaria confrontó la contabilidad y los documentos de CFIM con la información exógena disponible y las respuestas obtenidas mediante requerimientos dirigidos a terceros. Con fundamento en ese acervo probatorio, rechazó cuentas por cobrar por \$8.509.000 e ingresos por \$509.935.000, desconoció pasivos por \$598.506.000 y rechazó costos de ventas por \$256.264.000 y gastos operacionales de administración por \$560.334.000.

Contrario a lo sostenido por la apelante, las modificaciones efectuadas por la administración no se sustentaron exclusivamente en indicios, presunciones o afirmaciones carentes de respaldo probatorio. En efecto, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión y la resolución que decidió el recurso de reconsideración identificaron los renglones objeto de modificación, las inconsistencias detectadas, las pruebas recaudadas y las razones por las cuales la

²⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 17 de marzo de 2022, exp. 24463, MP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Entre otras, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 22277, MP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

²⁶ *Ibidem*.



administración consideró insuficientes los documentos aportados por la contribuyente. Asimismo, dichos actos distinguieron entre las glosas derivadas de cruces de información de aquellas fundamentadas en la falta de contabilización de las operaciones o en la ausencia de soportes idóneos.

Por tanto, la DIAN no trasladó a CFIM la carga de acreditar la totalidad de las cifras declaradas. Antes bien, ejerció sus facultades de comprobación, confrontó la información suministrada por la contribuyente con la obtenida de terceros y expuso las inconsistencias advertidas. Tales actuaciones controvirtieron la presunción de veracidad de la declaración y, en consecuencia, hacían exigible que la sociedad explicara las diferencias identificadas y demostrara la realidad de los rubros cuestionados mediante pruebas idóneas.

Sin embargo, el recurso de apelación no controvierte de manera específica esa actividad probatoria desarrollada por la DIAN. Aunque la recurrente sostiene, en términos generales, que aportó la contabilidad, los auxiliares, las facturas y los soportes correspondientes, no precisa cuáles de esos documentos fueron omitidos o indebidamente valorados por la administración, qué operación respaldaba cada uno ni de qué manera desvirtuaban las inconsistencias identificadas en el proceso de fiscalización. Tampoco señala cuáles hechos indicadores o los presupuestos de las presunciones aplicadas carecían de demostración, ni explica por qué las pruebas recaudadas resultaban insuficientes para sustentar las glosas formuladas.

La sola invocación del valor probatorio de la contabilidad no basta para desvirtuar las conclusiones consignadas en los actos demandados. En efecto, aunque los libros de contabilidad llevados en debida forma constituyen prueba a favor del contribuyente, su eficacia está supeditada a que se encuentren respaldados por comprobantes internos y externos, reflejen completamente su situación económica y no hayan sido desvirtuados por otros medios probatorios. Por ello, cuando la información contable difiere de la suministrada por terceros o carece de soportes que permitan verificar las operaciones registradas, corresponde al contribuyente justificar tales inconsistencias y aportar los elementos probatorios idóneos para acreditar la realidad de los valores declarados.

Además, la afirmación general de que los costos, gastos y compras reflejan la realidad económica de la compañía no permite examinar de manera individual las glosas formuladas por la administración. En efecto, el recurso no precisa cuáles partidas controvierte, qué elementos de prueba respaldan cada una de ellas ni por qué resultarían equivocadas las razones expuestas por la DIAN para su rechazo. En esas condiciones, tales manifestaciones carecen de entidad suficiente para desvirtuar la valoración probatoria efectuada en los actos demandados o las conclusiones de la sentencia apelada.

Ahora bien, aunque el cuestionamiento probatorio fue planteado en términos generales, el Tribunal interpretó que la censura de la demanda recaía específicamente sobre el desconocimiento de los pasivos registrados a favor de Nipro Medical Corporation y Johnson & Johnson de Colombia S.A. En consecuencia, la Sala considera necesario examinar de manera particular las pruebas relacionadas con dichas glosas.



En relación con Nipro Medical Corporation, CFIM registró un pasivo de \$1.262.942.810; sin embargo, el proveedor certificó que, al 31 de diciembre de 2016, la cuenta por cobrar a cargo de la sociedad ascendía a \$1.239.312.933, valor que coincidía con la información exógena reportada. Con fundamento en esa diferencia, la DIAN desconoció la suma de \$23.629.877 del pasivo declarado. Por su parte, frente a Johnson & Johnson de Colombia S.A., la contribuyente contabilizó un pasivo de \$92.629.098, pero el tercero certificó un saldo por cobrar de \$82.620.653, igualmente concordante con la información exógena. En consecuencia, la administración rechazó la diferencia de \$10.008.445.

Así, el desconocimiento de esos valores no obedeció a la falta absoluta de prueba sobre la existencia de los pasivos, sino a que los saldos registrados por CFIM excedían los reconocidos por los respectivos acreedores. Las respuestas suministradas por Nipro Medical Corporation y Johnson & Johnson de Colombia S.A., respaldadas por certificaciones expedidas por sus revisores fiscales, constituyeron pruebas directas que contrvirtieron las cifras declaradas y, en consecuencia, hicieron exigible que la sociedad conciliara y justificara las diferencias encontradas.

No obstante, la apelación no explica cuáles documentos acreditaban específicamente los mayores valores registrados en la contabilidad, ni explica por qué las certificaciones expedidas por los acreedores o la información exógena debían considerarse inexactas. Asimismo, la recurrente no controvierte la conclusión del Tribunal según la cual las certificaciones aportadas por CFIM y los demás documentos invocados carecían de aptitud para justificar las diferencias de \$23.629.877 y \$10.008.445. En esas condiciones, la afirmación genérica sobre la suficiencia de la contabilidad no desvirtúa la valoración probatoria efectuada respecto de esos pasivos ni las conclusiones acogidas en la sentencia apelada.

Finalmente, no se configura el vicio de falta o falsa motivación invocado por la demandante. Los actos acusados identificaron las partidas modificadas, expusieron las pruebas que sustentaban las glosas y explicaron las razones por las cuales los documentos aportados por la contribuyente no desvirtuaban los hallazgos de la administración.

En consecuencia, la DIAN contrvirtió la presunción de veracidad de la declaración mediante las pruebas recaudadas durante el procedimiento de fiscalización, mientras que la apelante no formuló reparos concretos ni aportó elementos que desvirtuaran las inconsistencias advertidas. En particular, no explicó las diferencias entre los pasivos contabilizados frente a Nipro Medical Corporation y Johnson & Johnson de Colombia S.A. y los saldos certificados por esos acreedores. Por tanto, no se demostró la indebida valoración probatoria ni la falta o falsa motivación de los actos demandados, razón por la cual el cargo de apelación no prospera.

Los anteriores argumentos son suficientes para confirmar la sentencia apelada.



Condena en costas

De conformidad con lo previsto en los artículos 365 y siguientes del CGP²⁷, aplicables por remisión expresa del artículo 188 del CPACA²⁸, y conforme con lo contemplado en el Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, procede la condena en costas en segunda instancia contra el demandante, al haberse resuelto desfavorablemente el recurso de apelación y confirmado la sentencia de primera instancia. Al efecto, se tasan las agencias en derecho en un (1) smmlv. Por lo tanto, se ordenará al tribunal el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 de la Ley 1564 de 2012.

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 27 de mayo de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila.

2. Condenar en costas a la parte demandante en esta instancia. En consecuencia, ordenar al Tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en 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
Aclara voto

La validez e integridad de este documento pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
<https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>

²⁷ «Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.»

²⁸ «Artículo 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil.»