



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., nueve (9) de septiembre de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	25000-23-37-000-2018-00642-01 (28109)
Demandante	LEKSIL EVENTS S.A.S.
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES, DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta año gravable 2013. Notificación por aviso del auto de inspección tributaria. Suspensión del término de firmeza de la declaración privada. Adición de ingresos. Principio de correspondencia. Reconocimiento de costos asociados. Valoración probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo dispuesto en la parte motiva. [...]”

ANTECEDENTES

LEKSIL EVENTS S.A.S. presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013, el 11 de abril de 2014 con un saldo a pagar de \$2.029.000².

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – en adelante DIAN – profirió el Requerimiento Especial 322402016000110 del 7 de julio de 2016 en el que propuso adicionar ingresos brutos operacionales e imponer sanción por inexactitud, para un total saldo a pagar de \$301.305.000³.

Mediante escrito radicado el 6 de septiembre de 2016 la demandante respondió el requerimiento especial⁴.

¹ Índice 31 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 29 y 30.

² Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 27.

³ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 370 a 383.

⁴ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 437 a 444.



La administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412017000038 del 27 de marzo de 2017 en la que disminuyó la sanción por inexactitud planteada en el acto preparatorio, en el sentido de aplicar la tarifa del 100% en observancia de la modificación introducida por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 648 del Estatuto Tributario, con lo cual determinó un total saldo a pagar de \$232.241.000⁵.

Frente al acto anterior, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración el 30 de mayo de 2017, desatado mediante la Resolución 992232018000030 del 16 de abril de 2018, que confirmó en todas sus partes el acto recurrido⁶.

DEMANDA

La actora en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho formuló las siguientes pretensiones⁷:

*“De manera comedida solicitamos al H Tribunal Contencioso Administrativo de Cundinamarca, declarar la nulidad de los siguientes Actos administrativos de carácter particular y determinantes de la creación de una obligación a cargo de **LEKSIL EVENTS S.A.S.** identificada con el NIT 900246654-8 a favor de la DIAN:*

a.- La liquidación oficial No. 322412017000038 (liquidación de revisión) de 5 de abril de 2017 (sic) y

b.- Fallo del recurso de reconsideración No. 992232018000030 del 16 de abril de 2018, mediante el cual se agotó la vía administrativa y el cual fue Notificado el 18 de abril de 2018 según consta en radicado No. 000S2018009733.

*Como **restablecimiento de derecho** solicitamos **ordenar** a la DIAN, suspender cualquier acción contra mi cliente y **declarar** en firme mediante auto de archivo definitivo la declaración de renta del año 2013.”* (Subrayado y resaltado son propios del texto)

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 289, 291 y 292 del Código General del Proceso.
- Artículos 703, 705, 706, 711, 742 y 779 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación al debido proceso con la expedición de la liquidación oficial de revisión

Precisó que pese a que tienen consecuencias diversas, la administración profirió un auto de inspección contable y un auto de inspección tributaria, respecto de lo cual destacó que la inspección contable debe ser efectuada por contador público. No obstante, expresó que esa no es la irregularidad procesal que cuestiona.

Aseveró que la DIAN envió a propósito la notificación de dichos actos administrativos a una dirección errada, pues la propia administración reconoció, y así está probado en

⁵ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 704 a 737.

⁶ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 790 a 798 y 837 a 849.

⁷ Subsanación de la demanda. Índice 2 del SAMAI, documento “ED_C01_08 DEMANDA-SUBSANACIÓN DEMANDA CON ANEXOS”, página 4.



el expediente, que la notificación no se surtió a la dirección informada en el RUT por la contribuyente.

Citó apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en la que la entidad demandada indicó que los autos de inspección contable e inspección tributaria fueron devueltos por las causales “DIRECCION ERRADA/DIRECCION INCOMPLETA” y luego el fisco advirtió que *“En desarrollo de la inspección contable ordenada mediante auto anterior, el 12 de abril de 2016 se efectuó visita en la dirección del RUT CL 145 48-45, casa vacía, diligencia atendida por el representante legal y el contador(....)”*.

Por tanto, concluyó que las notificaciones no se enviaron a la dirección correcta, porque de haber sido así, no se hubiera presentado la devolución de del correo, pues cuando la administración tributaria llevó a cabo la visita del 12 de abril de 2016, a la dirección informada en el RUT, el representante legal y el contador estaban presentes para atender la visita.

Sostuvo que, por esa circunstancia sólo conoció los actos administrativos referidos hasta el 16 de abril de 2016, fecha para la cual su denuncia rentística del año gravable 2013 ya estaba en firme, situación en la que radica la discusión.

Resaltó que no puede imputársele responsabilidad alguna pues la dirección correcta estaba reportada en el RUT, la DIAN envió los autos a una dirección errada o incompleta y cuando decidió usar la dirección informada en el RUT, logró ubicarla.

Como sustento de lo anterior, citó los artículos 289, 291, 292 y 301 del Código General del Proceso.

Concluyó que: i) la administración notificó los autos de inspección contable y de inspección tributaria a una dirección errada, diferente a la reportada en el RUT, ii) la DIAN acepta que envió un correo que no fue recibido en las instalaciones de la compañía, iii) pese a que la administración conocía su dirección electrónica, no la utilizó para efectos de la notificación y, iv) cuando la demandada se presentó en la dirección registrada en el RUT, la dirección era la correcta y no a la que había enviado los autos antes mencionados.

Finalmente, expresó que todo lo anterior acarreó una violación al debido proceso, el cual goza de protección constitucional.

Interpretación inadecuada de los soportes contables que respaldan las operaciones de la empresa

Advirtió que los actos acusados desconocieron costos con fundamento en la ausencia de documentos que soporten las operaciones contables, y aunque es claro que los soportes contables tienen ciertas exigencias, también es cierto que, de acuerdo con las normas generales de contabilidad, a todo ingreso le corresponde un gasto asociado.

Manifestó que según la teoría contable, los ingresos devengados en cada periodo contable deben asociarse a los costos y gastos en que si incurrió para producir los ingresos, con el registro simultáneo en las cuentas de resultado.

Refirió que la visita que le realizó la autoridad tributaria fue tan deficiente que en el requerimiento especial se rechazaron los costos sin mayor argumentación, error que



se intentó subsanar en la liquidación oficial de revisión, pero debido a que no se profirió una ampliación al requerimiento especial, estimó que se incurrió en otra irregularidad procesal.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN**, se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁸:

De la violación al debido proceso

Resaltó que este cargo no fue planteado en sede administrativa y por tanto, debe considerarse como un hecho nuevo respecto del cual la administración no pudo ejercer su derecho de defensa, pero en aras de resolver la discusión planteada por la actora, procedió a responder los planteamientos de la demandante.

Puntualizó que la norma no prohíbe la práctica conjunta de una inspección contable y de una inspección tributaria y comentó que según la jurisprudencia la inspección contable persigue un examen de fondo de la contabilidad del contribuyente para establecer su validez en el proceso administrativo, mientras que la inspección tributaria busca verificar o constatar la realidad de las declaraciones tributarias o establecer la certeza de los hechos que contienen.

Alegó que no existió una notificación irregular de los autos que decretaron las inspecciones porque el procedimiento que llevó a cabo para ese efecto corresponde al establecido en los artículos 555-2, 565 inciso 1 y parágrafo 1 del Estatuto Tributario. Explicó que el 21 de enero de 2016, la sociedad actualizó su RUT e informó la dirección Calle 115 #18-45 de la ciudad de Bogotá D.C., y fue a esa dirección que se le remitieron los actos.

Señaló que la actora no puede pretender que en todos los casos en que la empresa de mensajería devuelva el correo, la DIAN deba corregir la dirección, pues cuando la dirección suministrada a la empresa de correos coincide con la informada en el RUT, lo que sigue es el procedimiento establecido en el artículo 568 del Estatuto Tributario, como ocurrió en este caso.

Puntualizó que una cosa es que la administración le haya informado una dirección errada a la compañía de correos y otra cosa es que la empresa de correos certifique como causal de devolución “*dirección errada*”, y en este caso lo cierto es que la autoridad tributaria envió la notificación de forma correcta a la dirección informada en el RUT por la contribuyente.

Ahora bien, comentó que debido a que la demandante presentó su denuncia rentístico el 11 de abril de 2014, fecha máxima para su presentación, el fisco tenía hasta el 11 de abril de 2016 para expedir y notificar el requerimiento especial. No obstante, teniendo en cuenta que se llevó a cabo inspección tributaria desde el 6 de abril de 2016 hasta el 5 de julio del mismo año, se suspendió el término para notificar el requerimiento especial, así que el plazo máximo para notificar el requerimiento especial era el 11 de julio de 2016, de modo que la notificación del acto fue oportuna ya que se efectuó el 8 de julio de 2016.

⁸ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Manifestó que el Código General del Proceso no es la norma aplicable a este caso, pues el procedimiento tributario se rige por el Estatuto Tributario que es norma especial.

Interpretación inadecuada de los soportes contables que respaldan las operaciones de la empresa

Dijo que en el expediente se encuentra plenamente demostrado que la compañía omitió ingresos pues unos ingresos fueron contabilizados, pero no declarados, otros ni se contabilizaron ni se declararon y otros fueron declarados por terceros, pero no por la demandante. Aseguró que a la contribuyente le correspondía contar con los soportes idóneos para desvirtuar las glosas de la administración, así como llevar en debida forma su contabilidad.

Por tanto, al estar demostrada la omisión de ingresos, procede la sanción por inexactitud impuesta en los actos enjuiciados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas. Las razones de la decisión se resumen así⁹:

Si se incurrió en violación al debido proceso

En cuanto al argumento de la DIAN de que el cargo de violación al debido proceso no se planteó en sede administrativa, precisó que aunque correspondería en principio a la excepción de inepta demanda, que no fue propuesta por la entidad demandada, en todo caso, en sede judicial pueden proponerse nuevos o mejores argumentos a los expuestos en sede administrativa, sin que ello signifique la configuración de hechos nuevos (*sentencia 19988 del 14 de mayo de 2014. Sección Cuarta del Consejo de Estado, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez*).

Dijo que la notificación extemporánea del requerimiento especial y la firmeza de la declaración privada son fundamentos dirigidos a atacar la legalidad de los actos administrativos que determinaron oficialmente el impuesto sobre la renta del año 2013 de la contribuyente, es decir que existe identidad entre lo solicitado en sede administrativa y en sede judicial.

Indicó que el término de notificación del requerimiento especial es de dos años contados a partir del vencimiento del plazo para declarar y dicho término se suspende por tres meses cuando se decreta de oficio inspección tributaria. Comentó que la entidad accionada expidió auto de inspección tributaria el 30 de marzo de 2016, el cual fue remitido por correo a la “calle 115 48-45” el 31 de marzo de 2016, dirección que corresponde a la informada en el RUT por la contribuyente.

Explicó que el correo fue devuelto por la causal “*dirección errada/dirección incompleta*” por lo cual, la DIAN procedió a la notificación por aviso publicado en la página web de la entidad. En ese sentido, concluyó que la actuación del fisco se ajustó a lo previsto en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

⁹ Índice 31 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Señaló que previamente la administración ya había remitido otros actos a esa misma dirección y fueron devueltos por la misma causal, es decir que la causal de devolución no era equivocada. Adicionalmente, comentó que la visita del 6 de abril de 2016 a la que hizo referencia la demandante se coordinó vía telefónica con el representante legal de la sociedad, quien informó que la casa ubicada en la “calle 115 48-45” estaba en remodelación, y por ello, la dirección temporal era la “CR 61 No. 175 -55”, de modo que la administración la instó a actualizar su dirección en el RUT.

Concluyó que, bajo esas condiciones, no era reprochable que el fisco hubiese surtido la notificación por aviso de que trata el artículo 568 del Estatuto Tributario, sin que fuera necesario que intentara nuevamente su envío a esa dirección que desconocía a la fecha de expedición del acto administrativo.

Establecido lo anterior, el Tribunal expuso que la DIAN tenía plazo para notificar el requerimiento especial hasta el 11 de abril de 2016, ya que el denuncia rentístico se presentó en la fecha del vencimiento del plazo para declarar, esto es el 11 de abril de 2014. Pero la notificación del auto de inspección tributaria efectuado por aviso el 4 de abril de 2016, suspendió el término por tres meses, es decir hasta el 11 de julio de 2016. De ese modo, como el requerimiento especial se notificó el 8 de julio de 2016, fue oportuno.

Por último, aclaró que la administración en desarrollo de sus amplias facultades de fiscalización podía decretar de forma recurrente una inspección contable y una inspección tributaria sin que ello conlleve una transgresión del debido proceso. Negó el cargo.

Si se incurrió en falsa motivación de los actos administrativos demandados

Precisó que mediante los actos demandados la administración adicionó ingresos brutos operacionales en cuantía de \$460.424.000 debido a que la sociedad no declaró ingresos que fueron reportados por terceros en información exógena y a que en la inspección contable se encontró que se emitieron facturas por prestación de servicios, pero los ingresos generados no se declararon en renta.

De igual forma, comprobó que existían facturas que fueron anuladas y no reemplazadas, pero que terceros reportaron como costo. Así mismo, la DIAN encontró que la demandante omitió ingresos por la venta de boletería de dos eventos.

Aseguró que, con la inspección tributaria, la entidad demandada halló irregularidades como eventos contabilizados no declarados, facturas anuladas reportadas por terceros en información exógena y así concluyó que es falso que la adición de ingresos obedeciera a una ausencia de soportes contables, sino que precisamente esas pruebas demostraron la omisión de ingresos, situación que no fue desvirtuada por la accionante.

Destacó que las investigaciones, los cruces de información, la inspección contable y la inspección tributaria, son pruebas practicadas válidamente por la administración y que sirvieron de sustento de la adición de ingresos contenida en los actos acusados. En ese sentido, le correspondía a la contribuyente llevar a la administración al convencimiento de la realidad de los ingresos declarados. No accedió al cargo.

Finalmente, no condenó en costas a la parte demandante en cuanto no existían elementos de prueba que demostraran o justificaran su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos¹⁰:

Violación al debido proceso en la expedición de la liquidación oficial de revisión

Señaló que la DIAN dictó un auto de inspección contable y un acto de inspección tributaria, las cuales, pese a que tienen el mismo efecto en la suspensión de los términos, tienen características que las diferencian como es que la inspección contable debe ser realizada por un contador.

Indicó que el 15 de marzo de 2016 el fisco expidió auto de inspección contable y el 20 del mismo mes y año auto de inspección tributaria, y aunque cuestionó los motivos de la administración para ordenar simultáneamente los dos tipos de visita, la irregularidad que alegó se centra en los hechos que relata a continuación.

Aseguró que la DIAN a propósito envió la notificación de los actos antes referidos a una dirección errada, pues ella misma reconoció que no efectuó la notificación a la dirección registrada en el RUT por la contribuyente.

Citó apartes de la resolución demandada y destacó que la administración llevó a cabo una visita en la dirección registrada en el RUT, la cual fue atendida por el contador y el representante legal de la sociedad, lo que da cuenta del error de la administración.

En ese orden de ideas, dijo que sólo hasta el 16 de abril de 2016 conoció dichos actos, por lo que en esa fecha se dio la notificación por conducta concluyente, cuando su denuncia rentística del año gravable 2013 ya estaba en firme, fenómeno que acaeció el 11 de abril de 2016.

Alegó que las irregularidades en la notificación de los autos de inspección contable y de inspección tributaria no le pueden atribuirse a la demandante. Hizo alusión a los artículos 289, 292 y 301 del Código General del Proceso que regulan las notificaciones.

Insistió en los argumentos anteriores, y refirió que pese a que la DIAN conocía su dirección electrónica no le notificó por esa vía los actos que ordenaron las inspecciones contable y tributaria.

Expuso que la notificación de los actos administrativos asegura el cumplimiento del principio de publicidad, garantiza el cumplimiento de las reglas del debido proceso en cuanto permite ejercer los derechos de defensa y contradicción y al ser efectuada de forma adecuada hace efectivos los principios de celeridad y eficacia de la función pública. Destacó que no sólo debe surtir la notificación, sino que debe realizarse en debida forma y de acuerdo con las formalidades establecidas por el legislador.

Interpretación inadecuada de los soportes contables que respaldan las operaciones de la empresa

Manifestó que la autoridad tributaria rechazó costos con fundamento en que no existían documentos que los soportaran, pero, aunque los soportes contables deben cumplir con ciertos requisitos establecidos por la norma, no es menos cierto que según

¹⁰ Índice 34 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

las normas generales de contabilidad todo ingreso apareja un costo o un gasto, que permiten la generación de dichos ingresos.

Consideró que la visita efectuada por la administración fue tan deficiente, que en la liquidación oficial de revisión la DIAN tuvo que profundizar los argumentos en los que se fundó el requerimiento especial, que carecía de soportes para su expedición. Agregó que las verificaciones que se realizaron en la etapa de liquidación no se incluyeron en una ampliación al requerimiento especial, lo que una vez más implicó una irregularidad procesal.

Indicó que la negativa del Tribunal a ordenar la práctica del dictamen pericial solicitado en el escrito de demanda le impidió a la contribuyente obtener una opinión independiente y exhaustiva, y establecer si las razones expuestas por el fisco se ajustaban a derecho.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La **DIAN** no se pronunció frente al recurso de apelación presentado por la demandante durante la oportunidad prevista en el numeral 4º del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021. Y, dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, en concordancia con el numeral 5 de la citada norma, no se corrió traslado para alegar.

El **Ministerio Público** representado por el Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó confirmar la sentencia apelada, toda vez que consideró que la compañía no demostró la ocurrencia de irregularidades en la expedición de la liquidación oficial de revisión que invalidaran la adición de ingresos¹¹.

Refirió que el auto que ordenó la práctica de la inspección tributaria se notificó en debida forma en la página web de la DIAN el 5 de abril de 2016, antes de que venciera el plazo para proferir requerimiento especial, lo que suspendió el término de firmeza por tres meses, esto es, hasta el 11 de julio de 2016. Entonces, como el requerimiento especial se notificó el 8 de julio de 2016, fue oportuno.

Aseveró que la adición de ingresos se fundó en el acervo probatorio que obra en el expediente, por lo que no le asiste razón a la demandante en cuanto a la falta de valoración probatoria por parte de la autoridad tributaria.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar i) si la DIAN incurrió en una violación al debido proceso por la notificación irregular del auto que ordenó la práctica de una inspección tributaria y en consecuencia, si no operó la suspensión del término de firmeza de la declaración privada, y de no prosperar el cargo anterior, ii) si la administración incurrió en una indebida valoración probatoria en el reconocimiento de los costos y gastos imputables a los ingresos adicionados en los actos administrativos demandados.

¹¹ Índice 11 del SAMAI.

De la violación al debido proceso. Notificación de la inspección contable y la inspección tributaria. Suspensión del término de firmeza

Sea lo primero señalar que la notificación de los actos administrativos es un elemento esencial del debido proceso, en la medida en que su objetivo es resguardar el derecho de defensa y contradicción, así como garantizar que los administrados conozcan las decisiones de la administración, para que puedan controvertirlas mediante el ejercicio de los recursos en vía administrativa y en sede judicial¹².

Pues bien, el artículo 684 del Estatuto Tributario confiere amplias facultades de investigación a la administración tributaria para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual puede llevar a cabo los medios de prueba establecidos en las normas tributarias o en el Código General del Proceso, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias.

El artículo 779 del Estatuto Tributario consagra la inspección tributaria como un medio de prueba en el que la administración constata de forma directa los hechos que interesan al proceso de fiscalización con el fin de verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

En esa inspección, la autoridad tributaria puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa observancia de las ritualidades exigidas a cada medio probatorio. Ésta se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente y en él deberá indicarse los hechos materia de prueba y los funcionarios comisionados para su práctica.

Por otra parte, el artículo 782 del Estatuto Tributario define la inspección contable como un medio de prueba que le permite a la administración verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia o no de hechos gravados y verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

Bajo esos presupuestos, es claro que las dos persiguen objetivos distintos, pues la inspección tributaria es un medio de verificación de los hechos que interesan al proceso de fiscalización, mientras que la inspección contable es un medio probatorio técnico que sirve para examinar la exactitud de los estados financieros de los obligados, a fin de establecer si la contabilidad del contribuyente puede ser tenida como prueba dentro del proceso tributario¹³.

Sin embargo, la norma no restringe la práctica simultánea de la inspección contable y de la inspección tributaria, siempre y cuando se cumplan con las ritualidades que les son propias a cada una de ellas¹⁴.

En lo que alude a la notificación de los autos que ordenen inspecciones, el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que se deben notificar de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por el fisco.

¹² Sentencia del 29 de abril de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22646, C.P. Milton Chaves García.

¹³ En el mismo sentido: Sentencia del 3 de junio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 24703, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; Sentencia del 14 de octubre de 2010. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 17042, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁴ Sentencia de 31 de mayo de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 18135, C.P. William Giraldo Giraldo. Que reitera: Sentencia del 31 de enero de 1997. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 8060, C.P. Delio Gómez Leyva.

Conforme al parágrafo 1 de la norma en cita, la notificación se practicará “mediante entrega de una copia del acto correspondiente a la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario - RUT. En estos eventos también procederá la notificación electrónica.”. Además, prevé que cuando la notificación se realice a una dirección diferente a la informada en el RUT, la DIAN deberá corregir el error dentro del término previsto para la notificación del acto.

En caso de que la notificación por correo sea devuelta, la administración tributaria debe llevar a cabo el procedimiento de la notificación por aviso, conforme lo establece el artículo 568 *ibidem*:

“Artículo 568. Notificaciones devueltas por el correo. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados mediante aviso, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. [...] Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.” (Subraya la Sala)

En cuanto a la notificación de actos administrativos que son devueltos por el correo la Sala recientemente indicó¹⁵:

“Como lo ha precisado la Sala, si la administración tributaria envía el acto objeto de notificación por correo a la dirección informada por el contribuyente en el RUT, o a la dirección procesal reportada en la actuación administrativa, o a la del apoderado registrada en el RUT, cuando se actúa a través de este, y la empresa oficial de correos o la empresa de mensajería especializada devuelve el correo por una razón distinta a la de dirección errada, la autoridad tributaria debe proceder a hacer la notificación por aviso, antes en un periódico de circulación nacional, actualmente en el portal web de la DIAN.

Así pues, cuando las notificaciones enviadas a la dirección registrada en el RUT son devueltas por el correo por la causal “dirección incorrecta”, ha de verificarse si corresponde o no efectivamente a la dirección reportada por el contribuyente en el RUT vigente para el momento de expedición del acto administrativo sujeto a notificación, pues de no ser esta, no procede la aplicación de la notificación por aviso de que trata el artículo 568 del E.T.

En el expediente está probado que la administración tributaria con ocasión de la investigación adelantada en contra del demandante expidió el Pliego de Cargos nro. 442382017000020 del 14 de junio de 2017, enviado por correo a la dirección registrada en el RUT “Calle 98 No. 22-64 Of 409 de la ciudad de Yopal- Casanare”, pero, el correo fue devuelto con la anotación «Dirección errada/ No existe», por lo que la DIAN realizó la notificación por aviso el 28 de junio de 2017, conforme con lo dispone el artículo 568 del E.T.

Aun cuando la anotación de la empresa de correos Interrapidísimo señaló como causal de devolución de la notificación por correo “dirección inexistente”, ello no impedía que la administración tributaria procediera con la notificación subsidiaria por aviso al estar acreditado que el correo fue enviado a la dirección registrada por el demandante en el RUT como lo establece el artículo 565 del E.T.

¹⁵ Sentencia del 15 de abril de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25448, C.P. Milton Chaves García. Que reitera: Sentencia del 12 de diciembre de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Conforme señaló el tribunal, de acuerdo con la actualización del RUT realizada por la demandante, la administración notificó el pliego de cargos en la última dirección allí registrada.

Respecto a la omisión por parte de la administración de realizar la notificación electrónica, la Sala precisa que el artículo 566-1 del E.T., -vigente para la época de los hechos- estableció que la notificación electrónica solo se surtirá en la dirección o sitio electrónico asignado por la DIAN, en las condiciones establecidas por el reglamento, y que «El Gobierno Nacional señalará la fecha a partir de la cual será aplicable esta forma de notificación».

De manera que, la notificación electrónica no es aplicable al presente caso, como quiera que, para la fecha de la expedición de los actos, no se encontraba regulada y el Gobierno Nacional no había señalado la fecha en que iniciaba su operación.”
(Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio que se reitera, en los casos en que la administración envíe un acto administrativo por correo y este sea devuelto por la oficina de correos, aun cuando la causal sea la de “dirección inexistente o errada” el fisco puede proceder a la notificación mediante la publicación del aviso en su página web, siempre que se verifique que la notificación se remitió a la dirección informada por el contribuyente en el RUT vigente a la fecha de expedición del acto administrativo.

Igualmente precisó que la notificación electrónica de que trata el artículo 566-1 del Estatuto Tributario vigente antes de las modificaciones introducidas por la Ley y la Ley 2010 de 2019, no era aplicable, toda vez que el Gobierno Nacional no había señalado la fecha en que entraba en operación¹⁶.

En el caso bajo estudio se observa que la administración tributaria expidió el Auto de Inspección Contable 322402016000029 del 15 de marzo de 2016, para lo cual comisionó a dos funcionarios, uno de ellos contador público¹⁷. Este acto fue enviado por correo a la contribuyente el 17 de marzo de 2016 a la dirección “CL 115 48 45” DE Bogotá D.C. y devuelto por la empresa de mensajería por la causal “DIRECCION ERRADA/DIRECCIÓN INCOMPLETA” el 18 de marzo de 2016¹⁸.

Por lo anterior, la autoridad tributaria procedió a la publicación del aviso en su página web el 30 de marzo de 2016¹⁹.

Así mismo, consta que el 30 de marzo de 2016 la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria 32240201000057 con el fin de verificar la exactitud del denuncia rentístico de la contribuyente, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de obligaciones formales. El auto fue remitido por correo a la dirección “CL 115 48 45” de Bogotá D.C.²⁰. El 31 de marzo de 2016, la administración tributaria introdujo al correo la notificación del auto de inspección tributaria, la cual fue devuelta el 1 de abril de 2016 por la compañía de mensajería por la causal “DIRECCION

¹⁶ Respecto de este punto reiteró: Auto del 5 de julio de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25448, C.P. 23412, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Sentencia del 29 de agosto de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21876, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; Sentencia del 22 de julio de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 25246, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁷ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 42.

¹⁸ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 57 a 58.

¹⁹ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 59.

²⁰ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 67.

ERRADA/DIRECCION INCOMPLETA” después de un intento de entrega en esa misma fecha²¹.

Por lo anterior, el 5 de abril de 2016 la entidad demandada publicó un aviso en su página web, fecha en la que se entiende surtida la notificación del acto administrativo²².

Según RUT consultado el 10 de febrero de 2016 por el fisco, cuya última actualización era del 21 de enero de 2016, la dirección informada por la contribuyente era la “CL 115 48 45” de Bogotá D.C.²³.

De otra parte, se evidencia que el 6 de abril de 2016 el fisco realizó visita de inicio de la inspección tributaria a la demandante en la dirección antes referida, la cual fue atendida por el representante legal y por el contador de la sociedad²⁴. En esa oportunidad, la compañía aportó un escrito en el que informó que *“Debido a conceptos de remodelación en la sede de la calle 115#48-45 emprendidos por los dueños de las instalaciones; Las oficinas administrativas de LEKSIL EVENTS LTDA vienen siendo de manera provisional en la carrera 61 #175-55. Debido a mejores condiciones, este último domicilio quedará como manera permanente; Dicho cambio quedará reflejado en la debida actualización del RUT.”*²⁵.

La Sala observa que la visita de inspección contable del 12 de abril de 2016 y las visitas de inspección tributaria del 17 de mayo de 2016 y del 22 de junio de 2016 se llevaron a cabo en esa dirección: “carrera 61 No. 175 - 55” de Bogotá D.C.²⁶.

Adicionalmente, consta en el expediente que la actora actualizó el RUT el 24 de junio de 2016 con la nueva dirección “CR 61 175 55” de la ciudad de Bogotá D.C.²⁷.

En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que los autos que ordenaron la práctica de la inspección contable y la inspección tributaria fueron remitidos a la dirección que a la fecha de su expedición había informado Leksil Events S.A.S. en el RUT, por lo que pese a la causal de devolución certificada por la empresa de correos “DIRECCION ERRADA/DIRECCION INCOMPLETA” el fisco se encontraba habilitado para efectuar la notificación mediante aviso publicado en su página web.

Resulta necesario aclarar que la dirección “CR 61 175 55” de Bogotá D.C. fue informada por la actora con posterioridad a la expedición del auto que ordenó la práctica de la inspección tributaria, por lo que era a la dirección que a esa fecha se encontraba registrada en el RUT (“CL 115 48 45”), a la que procedía efectuar la notificación del acto administrativo.

Por tanto, es dable concluir que la notificación del auto que ordenó la práctica de la inspección tributaria se surtió en debida forma, es decir que no se vulneró el principio de publicidad ni los derechos de defensa y debido proceso de la sociedad actora.

En esa medida, no se requería de efectuar la notificación subsidiaria electrónica como lo alega la demandante que, por demás, no era un procedimiento aplicable en la época de los hechos, conforme a la jurisprudencia citada, y se descarta el argumento de la

²¹ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 68 a 70.

²² Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 71.

²³ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 22.

²⁴ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 76 a 78.

²⁵ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 79.

²⁶ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 85 a 88, 230 a 231 y 243 a 244.

²⁷ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Página 315.

contribuyente, en cuanto a que la notificación se dio por conducta concluyente el 16 de abril de 2016.

De otra parte, en lo que alude a la firmeza de la declaración privada, el artículo 714 del Estatuto Tributario establecía que las declaraciones tributarias presentadas en tiempo quedarían en firme si dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar no se había notificado requerimiento especial²⁸. Por su parte, el artículo 705 *ibidem* indicaba que el requerimiento especial debía notificarse a más tardar dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar en el caso de que la declaración se haya presentado oportunamente, o contados desde la presentación de la declaración, si ésta fue extemporánea²⁹.

Sin embargo, el artículo 706 del mismo ordenamiento consagra que dicho término se suspende por tres meses cuando se practique inspección tributaria de oficio, contados desde la notificación del auto que la decreta.

Como se detalló previamente, en este caso la DIAN practicó de oficio inspección tributaria, y dado que se concluyó que la notificación del auto que la ordenó se surtió en debida forma, ésta suspendió el término de firmeza de la declaración privada.

Entonces, se encuentra probado que la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 fue presentada en tiempo el 11 de abril de 2014³⁰, por lo que en principio la administración tenía plazo para proferir requerimiento especial hasta el 11 de abril de 2016, pero el auto que decretó de oficio la inspección tributaria se notificó mediante aviso publicado en la página web de la DIAN el 5 de abril de 2016, por lo que suspendió dicho término hasta el 11 de julio de 2016.

Bajo ese entendimiento y teniendo en cuenta que el requerimiento especial se expidió el 7 de julio de 2016 y se notificó el 8 de julio de 2016³¹, se concluye que se profirió dentro del término legal y por ello, no operó el término de firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2013. Se niega el cargo de apelación.

De la indebida valoración probatoria

Resulta pertinente aclarar que los actos administrativos demandados adicionaron ingresos brutos operacionales en cuantía de \$460.424.000, sin modificar los costos y deducciones declaradas en el periodo gravable.

Se aclara que la accionante no discute la omisión de ingresos, sino que centra el debate en que a su juicio deben reconocerse los costos y gastos en que tuvo que incurrir para obtener los ingresos que la entidad demanda encontró omitidos. Igualmente, estima que el requerimiento especial no estuvo debidamente sustentado, yerro que la DIAN intentó subsanar en la liquidación oficial, con la práctica de nuevas pruebas, pero obviando la expedición de una ampliación al requerimiento especial. Adicionalmente, consideró que el Tribunal la perjudicó al negarle la práctica del dictamen pericial solicitado en la demanda.

²⁸ Artículo sustituido por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016.

²⁹ Artículo sustituido por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016.

³⁰ De conformidad con el artículo 12 del Decreto 2972 del 20 de diciembre de 2013, la demandante tenía plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2013 hasta el 11 de abril de 2014.

³¹ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 370 a 383 y 393.

Para resolver el presente cargo, en primer lugar, se precisa que de conformidad con el artículo 711 del Estatuto Tributario, el principio de correspondencia exige que la liquidación oficial de revisión se contraiga exclusivamente a los hechos contemplados en el requerimiento y en su ampliación, toda vez que por mandato del artículo 703 *ibidem* el requerimiento especial, como requisito previo a la liquidación oficial de revisión, debe contener todos los puntos que se proponen modificar, con la explicación de las razones en que se sustenta.

Sobre el particular, la Sala dijo que el principio de correspondencia se hace efectivo cuando los hechos que el contribuyente reportó en su denuncia privado se acompasan con las glosas del requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración³². Sin embargo, esto no es óbice para que el fisco pueda incluir o mejorar los argumentos que sirvieron de fundamento a la glosa planteada en el requerimiento especial, para asegurar la correcta determinación del impuesto³³.

Al punto, es de indicar que el artículo 744 del Estatuto Tributario regula las oportunidades para allegar pruebas al expediente, a saber, deben formar parte de la declaración, haberse allegado en desarrollo de la facultad de fiscalización, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso o haberse solicitado con éste y haberse practicado de oficio.

Sobre la oportunidad probatoria, el debido proceso y el derecho de defensa, esta Sección puntualizó³⁴:

“(…) no toda irregularidad o inobservancia de los mandatos del debido proceso en materia probatoria por parte de la Administración constituye causal de invalidez de los actos administrativos. Sólo las irregularidades graves y sustanciales «que impidan a los sujetos del procedimiento ejercer de forma efectiva sus derechos de defensa tienen la entidad suficiente para vulnerar dicha garantía y, por ende, solo estas vician de nulidad los actos de determinación oficial de tributos (sentencias del 16 de octubre de 2014, exp. 19611, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de abril de 2016, exp. 19139, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 15 de septiembre del 2017, exp., 20800; del 25 de octubre de 2017, exp. 20499, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto en ambas; de 25 de noviembre de 2017, exp. 22065, Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras)».

Una irregularidad en materia probatoria acaecida en el curso de un procedimiento administrativo se considera grave y sustancial cuando incide en la decisión de fondo que pone fin a la actuación administrativa, pues ello realmente afecta el derecho de defensa y contradicción del administrado. Así, para que se declare la nulidad de un acto administrativo por violación del debido proceso, la irregularidad probatoria debe ser de tal trascendencia, relevancia o entidad que, de no haber

³² Sentencia del 30 de mayo de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 28189, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Que reitera: Sentencia del 15 de febrero de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 27150, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 3 de agosto de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26528, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 3 de diciembre de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23868, C.P. Milton Chaves García; Sentencia del 22 de febrero de 2018. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 21453, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³³ Sentencia del 30 de mayo de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 28189, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Que reitera: Sentencia del 20 de mayo de 2021. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 23396, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁴ Sentencia del 3 de agosto de 2023. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26528, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. Reiterada en: Sentencia del 30 de mayo de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 28189, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

existido, el sentido del acto administrativo que define la situación fiscal del administrado habría sido totalmente diferente. Así las cosas, las irregularidades probatorias que no afectan el fondo del asunto en discusión, por lo que, incluso, de no haber ocurrido, la decisión contenida en el acto administrativo hubiese sido la misma, no tienen la relevancia ni la trascendencia suficiente para generar la nulidad del acto, en tanto que no transgreden el núcleo esencial del debido proceso ni el derecho de defensa y contradicción.” (Subraya la Sala)

Atendiendo a la sentencia parcialmente transcrita, para que se configure una violación al derecho de defensa y contradicción del administrado la irregularidad probatoria debe ser de tal magnitud que incida en la decisión final de la administración, es decir, que de no haber existido la decisión administrativa hubiese sido totalmente diferente.

En el caso que ocupa a la Sala se encuentra que en el requerimiento especial la DIAN propuso la adición de ingresos brutos operacionales en la suma de \$460.424.000 bajo las siguientes consideraciones³⁵:

“Para el caso de las operaciones con la CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR COMPENSAR NIT: [...] y INSTITUTO DISTRITAL PARA LA RECREACIÓN Y EL DEPORTE “IDRD” NIT: [...], la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA NIT: [...] prestó el servicio en desarrollo de sus actividades en el año gravable 2013, por tanto, la causación se originó con la emisión de las facturas de venta No.95 y 98, a dichas sociedades, de conformidad con lo establecido en el artículo 26 y 27 del Estatuto Tributario.

Respecto a la sociedad SALA LOGISTICA DE LAS AMERICAS S.A NIT: [...] y SOCIEDAD DE FODO DE PENSIONES Y CESANTIAS PORVENIR NIT: [...], en desarrollo de la auditoria el Contribuyente objeto de investigación allega copia Anulada de la factura No.0079 de fecha diciembre 05 de 2013 por \$12.390.000 antes de iva expedida a SALA LOGISTICA DE LAS AMERICAS S.A NIT: [...], y copias anuladas de las facturas Nos. 65 de fecha 01/02/2013 y la No. 66 de fecha 11/02/2013 expedidos a SOCIEDAD DE FODO DE PENSIONES Y CESANTIAS PORVENIR NIT: [...] por valor de \$25.848.731 cada una, facturas que figuran contabilizadas en cero (0) en la cuenta 41704005 en el tercero varios, de las que no aporta el registro de las facturas que se emitieron en su reemplazo si éste fue el caso; fueron reportadas por el tercero en la información exógena, por valor de \$12.390.000 y \$25.848.731 respectivamente.

El tercero CINE COLOMBIA S.A. NIT: [...], reporta “Ingresos a través de terceros” correspondiente a la realización de dos conciertos “LA FIESTA MAS GRANDE CON LOS GRANDES” y “UNA NOCHE CON ALBERTO PLAZA” realizados en el año gravable 2013, ingreso que no fue registrado por la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA NIT: [...] en la declaración presentada en forma virtual con el formulario No1104601635087 y Adhesivo No. 91000228507178 Fecha 2016/04/11 (Folio 5 del expediente), dicho ingreso figura contabilizado en la cuenta 41704005 Eventos por valor de: \$348.297.900 tal como se evidenció en el desarrollo de la Inspección Contable.”

En la respuesta al acto preparatorio la contribuyente indicó que *“No aceptamos como contribuyentes que la Dian adicione ingresos por un valor de \$460.424.000 incluidos en el requerimiento Especial para aumentar la base gravable del impuesto de Renta, ni que lo haga no por ausencia de soportes o por no llevar contabilidad, si no simplemente por que los funcionarios de la Dian no pudieron ubicar a los terceros proveedores. Para la empresa LEKSIL*

³⁵ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 374 a 376.

EVENTS LTDA el punto es ¿Puede la Dian desconocernos los costos y gravar la totalidad de los ingresos brutos?”³⁶.

Atendiendo al cuestionamiento de la demandante, la administración ordenó la práctica de diligencias de verificación o cruce de información con los clientes de la demandante señalados en el requerimiento especial, con el fin de solicitarles información relacionado con las transacciones que efectuaron en el año gravable en discusión con la actora³⁷.

El 27 de marzo de 2017, la autoridad tributaria profirió liquidación oficial de revisión en los siguientes términos³⁸:

“[C]on fundamente en los hechos que aparecen probados en el expediente, este Despacho considera que no es pertinente aplicar al caso que nos ocupa el artículo 82 aquí referido, puesto que la sociedad investigada se dedica a la prestación de servicios. [...]

Ahora, y en gracia de discusión, en el evento que se tratase de enajenación de activos, en el caso que nos ocupa no se podría aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario, toda vez que en la etapa de discusión y de determinación de la obligación tributaria, los Gastos Operacionales de Administración declarados en el denuncia rentístico objeto de modificación (\$680.743.000), no fueron cuestionados por la Administración, pues ésta respetó lo que el contribuyente declaró, lo cual se supone se ajusta a verdad.

[...]

[C]omo ha quedado plenamente demostrado, la investigada si omitió ingresos hecho que se encuentra plenamente demostrado con las pruebas recolectadas por la Administración en los documentos allegados por la sociedad y con los cruces con terceros; y no puede su representante legal sin ninguna prueba en contrario, hacer este tipo de aseveraciones, pues es su obligación probar lo alegado o controvertir las pruebas allegadas en contra, situación que no se da en este caso, en el que no se anexa ninguna prueba que desvirtúe lo propuesto por fiscalización, propuesta que se hizo con base en las pruebas recolectadas con ocasión a las Inspecciones Tributaria y Contable, y a los cruces de información efectuada con los terceros, según los cuales se comprueba que la investigada omitió declarar en la vigencia fiscal 2013, ingresos brutos operacionales por valor de \$460.424.000.”

Entonces, se constata que los motivos del requerimiento especial no difieren de lo expresado en la liquidación oficial de revisión pues con fundamento en las pruebas recolectadas en desarrollo de la inspección tributaria y de la inspección contable la administración determinó que LEKSIL EVENTS omitió ingresos por cuantía de \$460.424.000. Los cruces de información efectuados por la administración con terceros con posterioridad a la respuesta al acto preparatorio, no implica una irregularidad probatoria grave o sustancial que tenga la identidad para viciar de nulidad los actos enjuiciados, pues con la notificación del acto de determinación oficial, la actora conoció estas pruebas y pudo controvertirlas.

Bajo esos presupuestos, se concluye que las pruebas obtenidas en dicha oportunidad sirvieron para mejorar los argumentos de la administración y tener mayor evidencia

³⁶ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 437 a 444.

³⁷ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 530, 562, 572 y 663.

³⁸ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 704 y 737.

sobre la omisión de ingresos, sin que pueda decirse que la falta de éstas hubiese conducido a una decisión sustancialmente diferente³⁹.

Se destaca que tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión se modificó el mismo aspecto, esto es, la adición de ingresos brutos operacionales, sin que sea posible considerar que existió un cambio fáctico ni el desconocimiento del principio de correspondencia, pues lo que está vedado es la inclusión de hechos nuevos o glosas diferentes a aquellas propuestas en el requerimiento especial, lo que en este caso no sucedió⁴⁰.

Tampoco se acepta que el requerimiento especial carezca de sustento, pues se estableció que la entidad demandada explicó con suficiencia los hechos y las normas tributarias en las que fundaba las glosas propuestas.

Con todo y al hilo de lo anterior, se observa que en el recurso de reconsideración la actora planteó⁴¹:

“Pasando al asunto concreto, es decir la omisión de ingresos, pero también de los costos en que incurrió la empresa LEKSIL EVENTS LTDA al momento de liquidar la declaración de renta del año gravable 2013, esto se debió básicamente en una decisión gerencial, en la que se concluyó que como los costos de la operación habían sido superiores a los ingresos, sencillamente se omitirían tanto los primeros como los últimos.

No obstante, lo anterior y aceptando que se omitieron ingresos en la declaración de renta del año gravable 2013, también lo es, que se omitieron los costos operacionales.

Los costos omitidos, tienen relación de causalidad directa con los ingresos omitidos, puesto que los costos, al ser parte integral de los servicios prestados, los ingresos no pueden existir sin ellos.

[...]

4. Para la vigencia del año gravable 2013, la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA incurrió en los siguientes costos, de los cuales se anexan las correspondientes pruebas, así:

- a. Fotocopia simple de la consignación bancaria por valor de \$391.300 (sic) pagados al Cuerpo oficial de Bomberos de Bogotá D.C. por concepto de Verificación de Condiciones para el concierto “Noche de gala con Alberto plaza” y la respectiva certificación por parte de dicha entidad (Anexo dos folios).*
- b. Fotocopia simple de la “Póliza de Seguro” No. 21-43-404009966 del 11 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$1´157.250.*
- c. Fotocopia simple de la “Póliza de Seguro” No. 21-40-101044797 del 11 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$147.375.*

³⁹ Sentencia del 30 de mayo de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 28189, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁴⁰ En el mismo sentido: Sentencia del 8 de febrero de 2024. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 26288, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. Que reitera: Sentencia del 11 de junio de 2020. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 22269, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; Sentencia del 1 de junio de 2016. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 20276, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; Sentencia del 2 de febrero de 2012. Sección Cuarta del Consejo de Estado. Exp. 16760, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴¹ Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 790 a 798.

- d. *Fotocopia simple de la “Factura” No. 0420, de fecha 30 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$60´345.000, por concepto de luces, sonido, consola, cabina, ingeniero y pantallas.*
- e. *Fotocopia simple del comprobante de transferencia emitido por el Banco WELLS FARGO BANK, por valor de 17.000 dólares, a favor de la empresa SQUARE MUSIC INC.*
- f. *Fotocopia simple de la cuenta de cobro emitida por el señor LIBARDO ALFREDO RUEDA, identificado con la cédula No. [...], por valor de \$6´000.000, por concepto de transporte del artista ALBERTO PLAZA y músicos.*
- g. *Fotocopia simple de la cuenta de cobro emitida por el señor ROGER FRANCISCO VEGA BOLAÑOS, identificado con cédula No. [...], por valor de \$2´000.000, por concepto de comercial para el concierto de ALBERTO PLAZA.*
- h. *Fotocopia simple de la cuenta de cobro, de fecha 27 de abril de 2013, emitida por la empresa BANQUETES Y EVENTOS COBOS, identificada con el NIT. [...], por valor de \$3´200.000, por concepto de “Suministro de personal se [sic] servicio y alquiler de menaje” para el concierto de ALBERTO PLAZA.*
- i. *Fotocopia simple de la cuenta de cobro, de fecha 27 de abril de 2013, emitida por la empresa BANQUETES Y EVENTOS COBOS, identificada con el NIT. [...], por valor de \$4´500.000, por concepto de “Suministro de personal se [sic] servicio y alquiler de menaje” para el concierto de ALBERTO PLAZA.*
- j. *Fotocopia simple de la “Factura de Venta” No. 94246, de fecha 30 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$70.800, por concepto de impresión de boletas de cortesía.*
- k. *Fotocopia simple de la “Factura de Venta” No. 94247, de fecha 30 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$1´074.655, por concepto de recuperación del 4x mil.*
- l. *Fotocopia simple de la “Factura de Venta” No. 0500001017291, de fecha 27 de abril de 2013, donde se pagó la suma de \$3´501.924, por concepto de publicidad en la emisora “Bésame”.*

Sobre el particular la administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración manifestó⁴²:

“[S]obre su solicitud de corregir su declaración de renta del año 2013 incluyendo tanto los ingresos como los costos asumidos, ingresos y costos que se omitieron por una decisión gerencial, valga decir que como en la actuación se adicionaron ingresos con fundamento en hechos debidamente probados conforme al artículo 742 del Estatuto Tributario, así mismo en la presente actuación si a su beneficio de la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA. – NIT 900.246.654-8 pretende un reconocimiento de costos y/o gastos por valores superiores a los declarados privadamente y aceptados en la liquidación de revisión, de igual forma debe sustentar su solicitud con fundamento en hechos probados, motivo por el cual, pasa esta Subdirección a analizar las pruebas allegadas con el recurso de reconsideración analizando si la sociedad con las pruebas aportadas demuestra que incurrió en mayores costos o gastos a los reconocidos y declarados por \$680.743.000, conforme se plasma en el siguiente cuadro:

⁴² Índice 17 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. Páginas 847 y 848.



Prueba aportada por la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA. para el reconocimiento de mayores costos de los declarados	Folios	Observaciones de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos	Valor a reconocer
a. Fotocopia simple de la consignación bancaria por \$391.3000 pagados al Cuerpo Oficial de Bomberos de Bogotá por la verificación de las condiciones para el concierto "Noche de gala con Alberto Plaza" y la certificación de la entidad.	562 y 563	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 39.300
b. Fotocopia simple de la póliza de seguro No. 21-43-101009966 del 11 de abril de 2013 por \$1.157.250.	564	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 1.157.250
c. Fotocopia simple de la póliza de seguro No. 21-40-101044797 del 11 de abril de 2013 por \$147.375.	565	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 147.375
d. Fotocopia simple de la factura No. 0420 del 30 de abril de 2013 donde se pagó la suma de \$60.345.000 por concepto de luces y sonido, consola, cabina, ingeniero y pantallas.	572	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 60.345.000
e. Fotocopia simple del comprobante de transferencia emitido por el Banco WELLS FARGO BANK por valor de USD 17.000 a favor de SQUARE MUSIC INC.	567	No se reconoce el valor solicitado, toda vez que un comprobante de transferencia bancaria no cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ -
f. Fotocopia simple de la cuenta de cobro emitida por LIBARDO ALFREDO RUEDA por \$6.000.000 por concepto de transporte del artista ALBERTO PLAZA y músicos.	579	No se reconoce el valor solicitado, toda vez que una cuenta de cobro no cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ -
g. Fotocopia simple de la cuenta de cobro emitida por ROGER FRANCISCO VEGA BOLANOS por \$2.000.000 por concepto de comercial para el concierto de ALBERTO PLAZA.	578	La cuenta de cobro y su idoneidad como prueba en materia fiscal no puede equipararse a un documento equivalente a la factura que conforme al artículo 771-2 del Estatuto Tributario constituyen el soporte idóneo de costos y deducciones.	\$ -
h. Fotocopia simple de la cuenta de cobro del 27 de abril de 2013 emitida por BANQUETES Y EVENTOS COBOS por \$3.200.000 por concepto de suministro de personal de servicio y alquiler de menaje para el concierto de ALBERTO PLAZA.	581	Sobre el tema de contar con los soportes idóneos para la procedencia de costos y deducciones que contempla el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, el Consejo de Estado en Sentencia del 4 de febrero de 2010, expediente 2004-1785, C. P. Dr. Dr. William Giraldo, señaló:	\$ -
i. Fotocopia simple de la cuenta de cobro emitida por BANQUETES Y EVENTOS COBOS por \$4.500.000 por concepto de suministro de personal de servicio y alquiler y protocolo para el concierto de ALBERTO PLAZA.	580	"(...) Existe una tarifa legal para la comprobación de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, que implica que quien los pretenda hacer valer sólo podrá probarlos aportando la factura o el documento equivalente, sin que sea admisible otro medio de prueba. (...)"	\$ -
j. Fotocopia simple de la factura de venta No. 94246 del 30 de abril de 2013 por \$70.800 por concepto de impresión de boletas de cortesía.	573	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 70.800
k. Fotocopia simple de la factura de venta No. 94247 del 30 de abril de 2013 por \$1.074.655 por concepto de recuperación 4 x 1.000.	574	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 1.074.555
l. Fotocopia simple de la factura de venta No. 0500001017291 del 27 de abril de 2013 por \$3.501.924 por concepto de publicidad en la emisora "Bésame".	575	Se reconoce porque cumple con los requisitos para la procedencia de las deducciones conforme a los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario.	\$ 3.501.924
Valor soportes Gastos Operacionales de Administración que cumplen requisitos de las normas fiscales para su reconocimiento, allegados con el recurso de reconsideración			\$ 66.336.204
Valor Gastos Operacionales de Administración reconocidos en la liquidación oficial de revisión			\$680.743.000
Mayor valor a reconocer con ocasión del recurso de reconsideración por haberse aportado pruebas que demuestren que la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA. incurrió en mayores costos (gastos) de los reconocidos oficialmente			\$

Teniendo en cuenta el anterior cuadro y toda vez que la Administración ya reconoció un valor de Gastos Operacionales de Administración en la suma de \$680.743.000 y la sociedad LEKSIL EVENTS LTDA. con ocasión del recurso de reconsideración aporta pruebas que conforme a la normativa fiscal soportan una suma de deducciones por \$66.336.204 que se encuentran inmersas en los \$680.743.000 ya reconocidos oficialmente, no hay lugar a reconocer mayores valores de los ya aceptados con ocasión del recurso de reconsideración, por lo que habrá de confirmarse la suma declarada en el renglón de Gastos Operacionales

de Administración en la suma de \$680.743.000 así como la del renglón 49 costos de ventas y prestación de servicios por \$0.” (Subraya la Sala)

Por lo anteriormente expuesto, la administración consideró que no había lugar al reconocimiento de costos y/o gastos adicionales, toda vez que unos soportes no cumplían con los requisitos formales establecidos en los artículos 617, 618 y 771-2 del Estatuto Tributario para su reconocimiento y los soportes allegados por la contribuyente que sí cumplían con dichos requisitos, ascendían a \$66.336.204 suma que según la administración está contenida dentro del valor declarado en el renglón 52-Gastos operaciones de administración : \$680.743.000.

Esto quiere decir, que la DIAN sí valoró los soportes allegados por la compañía con ocasión del recurso de reconsideración y de ese estudio determinó que no había lugar al reconocimiento de costos y/o gastos adicionales, planteamiento que no fue debatido por la parte actora, pues no aportó prueba alguna que permita establecer que en efecto las erogaciones a las que aludió fueron omitidas al igual que los ingresos correlativos.

Aunado a ello, tampoco discutió el incumplimiento de requisitos formales de los documentos rechazados por la administración ni mejoró las pruebas ya allegadas al expediente, pese a que en ella recaía la carga probatoria. Se enfatiza que más allá de manifestar que por principio general de la contabilidad debe reconocerse que no puede existir un ingreso sin un costo o gasto asociado, la demandante no atacó el análisis probatorio efectuado por la administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, por lo que se concluye que no logró desvirtuar la legalidad de los actos administrativos demandados.

En tercer lugar, en lo que alude a la práctica del dictamen pericial se aprecia que en el acápite de pruebas de la subsanación de la demanda la compañía solicitó *“ordenar la práctica de una pericia contable a la empresa LEKSIL ENEVTOS, para que determine con exactitud, si la empresa cuenta o no con los soportes contables, necesarios para desvirtuar la auditoria efectuada por la DIAN, base de la liquidación oficial demandada”*⁴³.

La Sala evidencia que el *a quo* mediante auto del 16 de noviembre de 2022 resolvió dictar sentencia anticipada según lo dispuesto en el artículo 182A del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y negó la solicitud de práctica del dictamen pericial al considerarlo inconducente e improcedente, pues estimó que no puede emplearse para verificar de manera general toda la contabilidad del contribuyente, sino que éste debe puntualizar los hechos que pretende acreditar. Además, subrayó que es la demandante quien dispone de su contabilidad para poner de presente aquellos soportes no valorados por la DIAN, a fin de desvirtuar la legalidad de los actos acusados⁴⁴.

Se observa, además, que esa decisión quedó en firme como quiera que no se interpuso recurso alguno en su contra⁴⁵, de modo que esta ya no es la instancia procesal pertinente para discutir la decisión adoptada por el Tribunal respecto de la práctica del dictamen pericial. En ese orden de ideas, considera la Sala que no se trasgredió el derecho de defensa de la demandante con la negativa de la práctica de dicha prueba. No prospera el cargo de apelación.

⁴³ Subsanación de la demanda. Índice 2 del SAMAI, documento “ED_C01_08 DEMANDA-SUBSANACIÓN DEMANDA CON ANEXOS”, página 18.

⁴⁴ Índice 19 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

⁴⁵ Índice 24 del SAMAI, Sede Electrónica del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.



Teniendo en cuenta que la actora guardó silencio respecto de la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados y en la medida en que los cargos de apelación no prosperaron, se mantiene la sanción.

Así, la Sala confirmará la sentencia apelada conforme a los argumentos previamente expuestos.

Condena en costas

La Sala precisa que no condena en costas en esta instancia conforme a lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, por cuanto en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen.

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

F A L L A

PRIMERO: Confirmar la sentencia del 16 de marzo de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “B” por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No condenar en costas en esta instancia.

Notifíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

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