



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de septiembre dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2017-00154-01 (27441)
Demandante: Que Canten los Niños Corporación
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2012. Oportunidad para notificar el acto previo. Valoración probatoria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 08 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó pretensiones sin condenar en costas (índice 44)¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial nro. 132412015000042, del 19 de noviembre de 2015 (ff. 35 a 71, 84 y 85), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2012 presentada por la actora, para rechazar pasivos, adicionar ingresos operacionales, desconocer costos de venta y gastos de administración, y sancionar por inexactitud; decisión que confirmó la Resolución nro. 009568, del 05 de diciembre de 2016 (ff. 20 a 34).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la actora formuló las siguientes pretensiones (f. 17):

Primero: Que se revoque y declare la nulidad de la Resolución nro. 009568, del 05 de diciembre de 2016, notificada el 14 de diciembre de 2016..., y de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412015000042, del 19 de noviembre de 2015, por las motivaciones que la administración cita en los actos descritos en los hechos y sustentados debidamente.

Segundo: Que, como consecuencia se establezca el derecho de la demandante, para que quede en firme la liquidación privada del impuesto de renta del año gravable 2012 que presentó el día 11 de abril de 2013 mediante formulario nro. 1103601330322 o que, accesoriamente, no sea sancionado por inexactitud, por los argumentos expuestos y que son objeto de esta reclamación.

Tercero: Que sean declaradas nulas las actuaciones de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva.

¹ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai del tribunal.

Cuarto: Que se ordene a la Administración que aplique las reglas de unificación jurisprudencia del Consejo de Estado sobre los asuntos discutidos...

Quinto: Que se suspenda el cobro coactivo a la actora en el proceso que adelanta la Administración.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 228 y 333 de la Constitución; 107, 114, 640, 647, 664, 683, 705, 706 y 779 del ET (Estatuto Tributario); 3.º del CPACA; y 197 de la Ley 1607 de 2012, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 5 a 12):

Sostuvo que su contraparte perdió competencia para modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2012, porque notificó el requerimiento especial el 18 de abril de 2015, cuando ya había fenecido el plazo límite, *i.e.* el 11 de abril de 2015. Si bien estuvo de acuerdo en que la demandada notificó un auto de inspección tributaria mediante aviso publicado en el sitio web de la entidad el 31 de marzo de 2015 (por la devolución del correo de notificación enviado el 25 de ese mismo mes y año a la dirección informada en el RUT, Registro Único Tributario), alegó que con ello no suspendió el término para notificar el acto previo, toda vez que su decreto fue intempestivo; la demandada omitió indicar los hechos, medios probatorios y fundamentos que sustentaron su decreto; y tampoco realizó una visita ni recaudó otros medios probatorios, como lo exigía el artículo 706 del ET. Para oponerse al fondo de la decisión acusada, censuró que la Administración le restara valor probatorio a la prueba directa de los pasivos, basándose en la información en medios magnéticos reportada por terceros, puesto que, en su criterio, para fundar esa glosa debía recaudar otras pruebas. De otra parte, adujo que la adición de ingresos no observó la reglamentación especial que regía para entidades prestadoras de servicios de salud, pero sin sustentar su afirmación. Planteó que su contraparte omitió valorar las pruebas que acreditaban los réditos que efectivamente percibió en el periodo de la litis, considerando las disminuciones efectuadas por el pagador de los servicios. Finalmente, alegó que eran procedentes las aminoraciones que declaró, ya que cumplían los requisitos generales de deducibilidad reglados en el artículo 107 del ET y la demandada omitió valorar la pruebas sobre su realización. Prescindió de formular cargos contra la sanción por inexactitud impuesta.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 128 a 134), para lo cual explicó que notificó oportunamente el auto de inspección tributaria, *i.e.* el 25 de marzo de 2015 cuando lo envió por correo a la dirección que informó la demandante en el RUT. Relató que, en el desarrollo de la misma, visitó a la actora sin que pudiera inspeccionar la información contable, ya que fue imposible localizar la dirección registrada. Por ende, defendió que el plazo para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, en la medida en que buscó hacer una visita para recaudar pruebas, pero ello no fue posible porque su contraparte incumplió el deber actualizar la dirección en el RUT. Adujo que, aunque se juzgase que no operó esa suspensión, notificó el acto previo dentro del plazo legal, ya que lo envió por correo el 10 de abril de 2015 y, al ser devuelto, lo publicó mediante aviso en el sitio web de la entidad y lo entregó al representante legal – el 18 y 17 de abril de 2015, respectivamente –, siendo la fecha de introducción al correo la idónea a efectos de computar los términos, conforme lo prevé el artículo 568 del ET. Sostuvo que la actora no desvirtuó las glosas debatidas. Al efecto, indicó que rechazó los pasivos basándose en las pruebas que aportó la misma contribuyente, en tanto eran inconsistentes con los registros contables. Adujo que la demandante omitió identificar las normas supuestamente infringidas con la adición de ingresos. Tampoco se opuso al sustento de los actos demandados para desconocer las aminoraciones. Esto porque se limitó a afirmar que los costos y gastos rechazados cumplían con los requisitos generales

del artículo 107 *ibidem*, pero sin exponer las razones concretas que sustentaban su relación de causalidad con la actividad lucrativa (en los casos que ese fue el sustento de la glosa) y sin oponerse a la valoración de los documentos soporte respecto de los cuales se determinó que incumplieron los requisitos legales.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (índice 44). Consideró que fue oportuna la notificación del requerimiento especial al representante legal, el 17 de abril de 2015, aún sin haberse suspendido el plazo por la inspección tributaria. Así toda vez que el término de caducidad de la potestad de gestión de la demandada fenecía el 12 de agosto de 2015, considerando que el plazo para declarar el impuesto sobre la renta del año 2012 se cumplió para la actora el 12 de agosto de 2013. Sobre el fondo, estimó que la actora omitió plantear argumentos concretos para rebatir la determinación del impuesto que realizó la Administración, por cuanto no expuso con claridad los motivos por los que estaba en desacuerdo con las glosas, limitándose a formular afirmaciones generales (tales como que la adición de ingresos desconoció una reglamentación especial sin identificar, tampoco refirió el pagador que supuestamente disminuyó los réditos, ni las pruebas que acreditaban los pasivos y aminoraciones de la base). Juzgó que la carga de la prueba se invirtió para la contribuyente una vez que la autoridad expuso el sustento de las modificaciones a la liquidación privada a partir de una valoración conjunta de las pruebas del plenario a la que no se opuso la actora.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (índice 49). Censuró que el tribunal estimara que el plazo para declarar el impuesto sobre la renta del 2012 feneció el 12 de agosto de 2013, pues su contraparte estaba de acuerdo en que ese vencimiento ocurrió el 11 de abril de 2013. A partir de ello, insistió en que la demandada perdió competencia para modificar su liquidación privada del impuesto, en la medida en que notificó el requerimiento especial cuando ya se había vencido el plazo que concede el ordenamiento para esa finalidad, esto fue así porque no surtió efectos la suspensión que buscó al decretar la inspección tributaria en razón de la cual omitió recaudar pruebas. Por otra parte, reprochó que, como la demandada, el tribunal omitiera valorar los medios probatorios que aportó con la respuesta al requerimiento especial, que, en su opinión, daban cuenta de los pasivos y las erogaciones rechazadas. Prescindió de plantear cargos de apelación respecto de la adición de ingresos.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 14²). El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. En concreto, corresponde determinar si la inspección tributaria ordenada por la Administración tuvo la virtualidad de suspender el plazo para la notificación del requerimiento especial conforme

² Las demás menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.

lo reglado en el artículo 706 del ET y, en consecuencia, si la actuación acusada fue tempestiva. Si el resultado de ese análisis fuera positivo, corresponde establecer si se omitió la valoración de las pruebas que acreditan los pasivos, costos y gastos rechazados por la autoridad tributaria.

2- Sobre el primer problema jurídico, la apelante única sostiene que su contraparte perdió competencia para modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta del 2012, porque notificó el requerimiento especial el 18 de abril de 2015, cuando ya había fenecido el plazo límite previsto en el artículo 714 del ET (el 11 de abril de 2015). Al efecto, plantea que la inspección tributaria que decretó el 25 de marzo de 2015 (notificada por aviso en el portal web de la entidad el 31 del mismo mes y año) no suspendió el plazo referido, debido a que tampoco se notificó oportunamente, ni identificó los hechos y el fundamento para su decreto, ni realizó una visita o practicó otras pruebas, requisitos que, en su criterio, eran indispensables para que operara la suspensión del término de caducidad de la potestad de revisión de las autoliquidaciones de impuestos (artículo 706 *ibidem*). En contraste, la demandada defiende que el acto previo fue puesto en conocimiento de la actora de manera oportuna, toda vez que al ordenar la inspección tributaria antes de que quedara «*en firme*» la liquidación privada revisada y practicar pruebas (como una visita a la demandante en la que no pudo inspeccionar los libros contables pero por una circunstancia imputable a la obligada misma, *i.e.* la falta de actualización en el RUT de la dirección), se suspendió por tres meses el plazo para la notificación del requerimiento especial. Puntualiza que, incluso sin considerar esa suspensión, el acto preparatorio fue tempestivo, pues se introdujo por primera vez al correo el 10 de abril de 2015.

Al tenor de esas alegaciones, la Sala observa que las partes no discuten la validez de la notificación por aviso en el sitio web de la entidad demandada del auto que ordenó la inspección tributaria y del requerimiento especial. Debaten en cambio, si esa inspección tributaria fue idónea para suspender el plazo para la notificación del acto previo. Así, le corresponde a la Sala definir si la inspección tributaria ordenada por la Administración tuvo la virtualidad de suspender el plazo para la notificación del requerimiento especial conforme lo reglado en el artículo 706 del ET, para lo cual se deberá determinar si el auto que la ordenó fue notificado de manera tempestiva y, si en el marco de la misma, la Administración desarrolló una actividad probatoria para la determinación de la obligación tributaria a cargo de la demandante.

2.1- Para dilucidar esta cuestión, la Sala precisa que a la luz del artículo 779 del ET, la inspección tributaria está orientada al recaudo de los medios de prueba que permitan constatar directamente la veracidad de los hechos económicos objeto de debate (sentencia del 04 de marzo de 2021, exp. 24794, CP. Milton Chaves García). Conforme a la citada disposición, la diligencia inicia con la notificación del auto que la decreta – momento en el cual se comunica al contribuyente de la actividad administrativa para que ejerza su derecho de contradicción– y culmina en la fecha de cierre consignada en el acta de la inspección.

Aunado a lo anterior, esto es, cumplidas las exigencias del artículo 779 *ibidem* (*i.e.* la notificación del auto de inspección, la suscripción del acta de cierre y la búsqueda de material probatorio), el ordenamiento permite que los términos de caducidad de la potestad de gestión tributaria y de firmeza de la declaración (artículos 705, 706 y 714 del ET) se suspendan por tres meses. Por consiguiente, en criterio de esta Sección, la inspección tributaria solo adquiere la vocación para suspender el término de notificación del requerimiento especial y extender el plazo de revisión de la declaración, si resulta que se practica «*por lo menos una prueba dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la*

diligencia» (sentencias del 03 de mayo de 2007, exp. 15111, CP. Juan Ángel Palacio Hincapié; 22 de febrero de 2018, exp. 21678, CP. Jorge Octavio Ramírez; 19 de abril de 2018, exp. 20877, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 06 de agosto de 2020, exp. 24568, CP. Milton Chaves García). En ese sentido, cuando la Administración procure al menos una «*actividad probatoria*» orientada a la práctica o recaudo de pruebas dentro del plazo mencionado, provocará la suspensión del término para notificar el acto preparatorio. Siendo del caso destacar que, en el *evento* en que el recaudo probatorio no pueda practicarse por acción u omisión del contribuyente, en todo caso se configurará la suspensión del término para notificar el requerimiento especial ya que no podría trasladarse el efecto negativo a la Administración que promovió la diligencia orientada a la práctica de pruebas (sentencias del 28 de junio de 2016, exp. 18727, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, y del 16 de julio de 2020, exp. 24588, CP. Julio Roberto Piza).

2.2- Delimitado el marco jurídico aplicable, con miras a desatar la litis trabada entre las partes, están probados en el plenario los siguientes hechos relevantes:

(i) El día 11 de abril de 2013, la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta por el periodo de la litis, en la que reportó pasivos por la suma de \$690.571.000, ingresos brutos operacionales por \$1.008.577.000, costos de ventas y prestación de servicios por \$566.076.000 y un total de deducciones de \$470.515.000 (f. 21 caa).

(ii) El 25 de marzo de 2015, la demandada profirió Auto de Inspección Tributaria nro. 132382015000013 informando a la demandante la apertura de la diligencia relacionada con su autoliquidación del impuesto sobre la renta del 2012 y los funcionarios comisionados para su desarrollo (ff. 79 y 80 caa). Ese acto se envió el mismo día a través de una empresa transportista autorizada a la dirección registrada en el RUT de la actora, pero devuelto por la causal «*dirección no existe*» (ff. 81 y 82) y, por consiguiente, notificado por aviso en el portal web de la entidad el 31 de marzo de 2015 (f. 83 caa).

(iii) En el marco de la inspección tributaria decretada, mediante auto comisorio nro. 55, del 27 de marzo de 2015, la demandada ordenó a los funcionarios que realizaran visita al domicilio de la actora «*con el fin de analizar y verificar los documentos soporte y registros contables de la declaración de renta año 2012*» (f. 85 caa). También consultó el registro electrónico de sus obligaciones tributarias de los años 1990 a 2015 (ff. 57 a 63 caa) y la información en medios magnéticos que reportaron terceros de las operaciones realizadas con ella en el periodo de la litis (ff. 65 a 76 caa).

(iv) Los funcionarios comisionados visitaron la dirección registrada por la demandante en el RUT, constatando que no existía. Por consiguiente, dejaron constancia de: (i) la verificación de la dirección (ff. 87 a 92 caa); y (ii) la visita infructuosa, porque «*teniendo en cuenta la dirección informada por el contribuyente en el RUT, nos dirigimos hacia el sur, y esta dirección no se encontró*» (f. 93 caa).

(vi) A partir de lo anterior, la demandada envió una comunicación al representante legal de la demandante para que hiciera la actualización de la dirección en el RUT y lo citó para que compareciera a las oficinas de la entidad con la información contable y financiera del periodo de la litis, «*en aras de darle la oportunidad y de poner en práctica los principios de contradicción y de defensa*» (ff. 96 y 97 caa).

(vii) Al no obtener respuesta, el 07 de abril de 2015 se levantó el acta de inspección tributaria (ff. 126 a 131 caa) en la que la demandada informó el resultado de la investigación adelantada en contra de la actora, discriminó los medios de prueba que

recaudó con ocasión de la diligencia de inspección, y concluyó que *«teniendo en cuenta que la sociedad contribuyente no aportó documentos que respaldaran las transacciones se procedió a consultar los sistemas de información de la DIAN y del análisis se detectó diferencias que ameritan la modificación de la declaración de renta año 2012»* (f. 131 caa).

(viii) Con fundamento en lo anterior, la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 132382015000010, del 10 de abril de 2015 (ff. 115 a 125 caa), proponiendo modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la actora por el periodo de la litis, en el sentido de rechazar una cuota de los pasivos, adicionar ingresos operacionales y rechazar los costos y gastos declarados. El acto previo fue remitido por correo en la misma fecha, según la guía nro. 23000583141 (f. 132 caa), pero el 13 de abril de 2015 fue devuelto por la causal *«dirección no existe»* (f. 134 caa).

(ix) El 14 del mismo mes y año, la Administración envió comunicaciones dirigidas a los demás representantes legales y una socia de la contribuyente, en las que les informó de la expedición del requerimiento especial y la posibilidad de que pudieran ser vinculados al procedimiento de determinación, en calidad de deudores solidarios (ff. 111 a 114 caa).

(x) El día 17 de abril de 2015, acudió el representante legal a las oficinas de la Administración y se le notificó del requerimiento especial personalmente (f. 110 caa). También, al día siguiente, el 18 de abril de 2015, se hizo la notificación subsidiaria por aviso en el portal web de la entidad (f. 152 caa). Estando dentro del término legal, el 17 de julio de 2015, la actora respondió el requerimiento especial enviado por la Administración (ff. 175 a 177 caa).

2.3- Con base en ese recuento fáctico, la Sala parte por precisar que la oportunidad para presentar la declaración del impuesto sobre la renta de la demandante venció el 11 de abril de 2013, según el Decreto 2634 de 2012, de modo que el plazo para notificar el requerimiento especial, en principio, fenecía el 11 de abril de 2015, por lo que no es cierta la afirmación del *a quo*, según la cual ese término se cumplió el 12 de agosto de 2015. Precisado lo anterior, la Sala considera que se encuentra probado en el expediente, que el auto de inspección tributaria del 25 de marzo de 2015 fue notificado el 31 de marzo del mismo año, esto es, antes del vencimiento del plazo para que la autoridad tributaria ejerciera su potestad de fiscalización sobre la autoliquidación del periodo de la litis —i.e., el 11 de abril de 2015—. Así mismo, está probado que, en el marco de la inspección tributaria, la demandada procuró recaudar pruebas a efectos de verificar los hechos económicos declarados por la contribuyente, y de ello dan cuenta las actas levantadas en el intento de visita al domicilio de la contribuyente (ff. 87 a 95 caa), sobre las cuales se aclara que, si bien la demandada no pudo adelantar ningún recaudo probatorio en la dirección registrada en el RUT y no logró obtener información, ello fue por causa de la actora quien no se pudo ubicar en la dirección informada a la autoridad tributaria. Además, la Administración recaudó otros medios probatorios como la consulta de las obligaciones tributarias de la actora reportadas en sus sistemas de información por concepto de impuesto sobre las ventas, impuesto sobre la renta y retención en la fuente de los años 1990 a 2015 (ff. 57 a 63 caa) y la información reportada por terceros sobre las operaciones que realizaron con la demandante en el periodo de la litis (ff. 65 a 76 caa). Es así que la Sala tiene por probado que la Administración satisfizo las exigencias normativas y jurisprudenciales para suspender exitosamente el término de caducidad de su potestad tributaria y el de firmeza de la autoliquidación revisada.

Por lo anterior, esta judicatura concluye que contrario a lo planteado por la demandante, la inspección tributaria llevada a cabo en el *sub lite* sí tuvo la virtualidad de suspender la

oportunidad para notificar el requerimiento especial, de modo que el término de revisión de la declaración se extendió hasta el 11 de julio de 2015, y siendo que ese acto previo se notificó en debida forma al representante legal de la demandante el 17 de abril de 2015 (f. 110 caa), la Sala considera oportuna la actuación adelantada por la Administración. No prospera el cargo de apelación.

3- Adicionalmente, la apelante única reprocha que no se valoraran las pruebas que aportó con la respuesta al requerimiento especial las cuales, en su criterio, daban cuenta de la existencia de los pasivos y de la deducibilidad de los costos y gastos que declaró y que no fueron desvirtuados por la Administración teniendo la carga de hacerlo. Agrega que era improcedente que se negara valor probatorio a las pruebas directas de los pasivos con base en la información en medios magnéticos que reportaron terceros. En el otro extremo, la demandada defiende que valoró adecuadamente las pruebas. Frente a los pasivos, aduce que sustentó el rechazo en las inconsistencias que detectó entre los soportes y la prueba contable; y en relación con las aminoraciones reprocha que la actora se limitara a afirmar que reúnen los requisitos legales para su procedencia, pero sin oponerse al sustento de los actos acusados sobre la falta de conexidad con la actividad productiva y de idoneidad de los medios probatorios. Tesis que avaló el *a quo* pues consideró que la actora no planteó argumentos concretos para rebatir la determinación oficial de la obligación tributaria a su cargo.

Al tenor de esas alegaciones, la litis trabada entre las partes se centra estrictamente en determinar si en el *sub lite* se omitió la valoración de las pruebas que darían cuenta de la procedencia de los pasivos y aminoraciones autoliquidadas por la contribuyente, por lo que el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a definir esa cuestión.

3.1- Al efecto, la Sala parte por precisar que en virtud del principio general de la carga de la prueba consagrado en el artículo 167 CGP, corresponde al sujeto pasivo demostrar los aspectos negativos de la base imponible (pasivos, costos, gastos, impuestos descontables, compras), pues es quien los invoca a su favor. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad que constituye el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Lo anterior obedece al deber de la Administración de agotar una actividad de verificación suficiente respecto de la liquidación de los tributos que efectúan los sujetos pasivos. Ahora, en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en los que medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos consignados en la declaración, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante (sentencias del 31 de mayo de 2018 y del 05 de agosto de 2021, exps. 20813 y 22478, CP: Julio Roberto Piza).

3.2- Así las cosas, para constatar si la Administración omitió valorar las pruebas aportadas por la demandante para acreditar los pasivos y aminoraciones declaradas, se pone de presente que con la liquidación oficial acusada (ff. 35 a 71, 84 y 85), la demandada modificó las glosas propuestas en el requerimiento especial, pues estimó procedentes algunos pasivos, costos y gastos de administración, y la totalidad de las erogaciones de ventas declaradas, lo anterior por cuanto hizo «*el análisis con las consideraciones presentadas por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial presentada de manera oportuna el 17 de julio de 2015*» (f. 44 vto.). En concreto, estimó que:

(i) Una vez revisados los documentos entregados por la contribuyente, concluyó que el valor de los pasivos declarados «*es inconsistente al no encontrarse ajustado a la*



contabilidad, según libro mayor y balances (f. 5088) y balance general (f. 5057) donde se muestra que los pasivos de la sociedad ascienden a \$380.336.256,49» (f. 46).

(ii) En relación con los costos de venta, detalló las pruebas que llevaban a concluir que «los costos declarados en \$184.815.770, no proceden por no cumplir los documentos soporte de los mismos los requisitos exigidos por la normatividad tributaria, más la suma de \$7.491.739,30 llevados de más en la declaración de renta una vez efectuada la conciliación contable-fiscal, quedando así un total de costos a desconocer de \$192.307.509,30» (f. 57 vto.).

(iii) Finalmente, frente a los gastos de administración concluyó que no proceden: (a) «gastos por \$242.975.354 al no cumplir el documento equivalente que elabora la sociedad investigada cuando compra a personas inscritas en el régimen simplificado del impuesto a las ventas o no obligados a expedir factura, con lo previsto en el literal g. artículo 3 del Decreto 522 de 2003» (f. 59); (b) «gastos por \$6.783.333 al no cumplir con el literal c) del artículo 177-2 del estatuto tributario» (ff. 61 y 62); (c) «gastos por \$9.573.518 porque no guardan relación de causalidad con la actividad productora de renta, conforme al artículo 107 del Estatuto Tributario» (f. 65 vto.); (d) «gastos por \$56.664.375 por concepto de “construcciones y edificaciones” de la cuenta 524510 por corresponder a egresos que no guardan relación de causalidad y proporcionalidad con la renta» (f. 66); y (e) «gastos declarados en \$52.649.079,12 llevados de más en la declaración de renta una vez efectuada la conciliación contable-fiscal» (f. 68).

3.3- Visto lo anterior, observa la Sala que, contrario a lo afirmado por la actora, la autoridad tributaria no tuvo como único sustento para determinar la obligación tributaria a su cargo la información reportada por terceros, pues en el acto definitivo realizó la valoración de todas las pruebas que obraban en el plenario, incluidas las que aportó la misma demandante con la respuesta al requerimiento especial, y explicó las causas para el rechazo. La apelante no controvertió esos planteamientos, sino que se limitó a indicar que no se valoraron las pruebas que tampoco identifica. Por lo anterior, esta judicatura comparte la conclusión a la que arribó el *a quo* según la cual la demandante no está planteando reparos concretos en contra de los actos acusados. En cambio, se verifica que su reparo resulta infundado porque la autoridad tributaria sí valoró las pruebas que obraban en el plenario. Al respecto, la Sala aclara que no es posible hacer verificaciones generales para constar si hubo una indebida valoración probatoria, como quiera que le correspondía al obligado tributario, exponer las inconsistencias en las que incurrió la autoridad tributaria al hacer su valoración, de manera que pudieran ser verificadas por esta judicatura. No prospera el cargo de apelación.

4- En cuanto a la multa por inexactitud impuesta a la actora, juzga la Sala que, aunque no haya sido apelada la decisión del tribunal sobre su procedencia, por motivos constitucionales previstos en el artículo 29 de la Constitución, debe disminuirse el monto de la sanción. Así porque, con posterioridad a la comisión de la conducta infractora y a la imposición de la multa, el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160% al 100% del mayor valor de la cuota tributaria determinada. Conforme a esta norma, la cuantía de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$182.552.000
Saldo a pagar autoliquidado antes de sanciones	\$14.135.000
Base de la sanción por inexactitud	\$168.417.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$168.417.000



5- Por los motivos expuestos, juzga la Sala que el análisis del caso efectuado por el tribunal fue el correcto, pero procederá a revocar el ordinal primero de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos enjuiciados, con miras a disminuir, por efecto del principio constitucional de favorabilidad en materia tributaria, la sanción por inexactitud impuesta. Se declarará entonces, a título de restablecimiento del derecho, que el monto de la multa por inexactitud es el establecido en la presente providencia.

6- Atendiendo al criterio fijado por la Sección, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, con fundamento en lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

*Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, en lo que se refiere a la cuantía de la sanción por inexactitud. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en la suma de \$168.417.000, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia.*

2. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN