

Radicado: 52001-23-33-000-2021-00293-01 (30141)

Demandante: Jimena Bedoya Goyes

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D C., veintiséis (26) de marzo de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho

Radicación: 52001-23-33-000-2021-00293-01 (30141)

Demandante: Jimena Bedoya Goyes

Demandada: DIAN

Temas: Notificación de los actos previos. Competencia funcional. Sanción por inexactitud. Sanción por no informar.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Nariño el 07 de marzo de 2025, que resolvió (índice 29):

Primero. Negar las pretensiones de la demanda con la cual se decantó el proceso que en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho incoara la actora en contra de la DIAN, de conformidad con las razones que se plasmaron en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. Condenar en costas a la parte demandante, a favor de la parte demandada. Se liquidarán por la secretaría de esta Corporación.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 142412020000001, del 25 de febrero de 2020 (ff. 306 a 316 caa¹), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 presentada por la actora (f. 4 caa), para reclasificar y adicionar ingresos; rechazar ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, costos, deducciones y rentas exentas; incrementar las retenciones en la fuente; determinar la renta presuntiva y el impuesto mínimo alternativo (IMAN); y concluyó que, por ser mayor, la cuota tributaria debía establecerse con el sistema ordinario en lugar del alternativo. Por ende, liquidó un mayor impuesto e impuso sanciones por inexactitud y por no informar, decisión que confirmó la Resolución 1810, del 23 de marzo de 2021 (ff. 401 a 413 caa).

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 demandó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la resolución que la confirmó y que, como restablecimiento del derecho, se declare que no adeuda suma alguna por el impuesto sobre la renta del año gravable

1 El cuaderno de antecedentes administrativos se aportó en los documentos digitales contenidos en el índice 12.

2016; además, pidió condenar a la demandada al pago de perjuicios y de las costas del proceso. Invocó como normas vulneradas los artículos 2.º, 29, 209 y 363 constitucionales;

563, 565 y 742 del ET; y 44 de la Ley 962 de 2005, para lo cual (índice 12):

Sostuvo que no le notificaron en debida forma los actos previos a la liquidación oficial de revisión demandada, lo cual habría menoscabado sus derechos al debido proceso y a la defensa y configurado una falta de competencia para modificar la declaración revisada. Sobre el particular, explicó que las guías de la empresa de mensajería especializada con la cual le remitieron esos actos acreditaban que, si bien se entregaron en la dirección que tenía registrada en el RUT (registro único tributario), fueron recibidos por personas con las que no tenía ninguna relación. Agregó que en esa dirección no existía una propiedad horizontal con recepción habilitada para la entrega de correspondencia, de modo que no se estaría ante el único supuesto previsto en la jurisprudencia para avalar la entrega de los actos objeto de notificación a personas distintas al destinatario. Afirmó, basándose en el artículo 11.2 del CPACA, que el funcionario que profirió la liquidación acusada estaría impedido para hacerlo, porque suscribió el requerimiento especial.

Planteó que los medios que aportó al recurrir en reconsideración para probar la juridicidad de su autoliquidación no fueron valorados; y se opuso a las dos sanciones que le fueron impuestas. Sobre la sanción por inexactitud, manifestó que la reclasificación de ingresos y el rechazo de las expensas por incumplimiento de requisitos para su deducción eran conductas que no estaban tipificadas como infracción; y, respecto de la sanción por no informar, señaló que no se le notificó el requerimiento ordinario de información y que, en todo caso, entregó la información al contestar el requerimiento especial.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 12), argumentando que notificó por correo los actos preparatorios, en la dirección registrada por su contraparte en el RUT, y adujo que esa notificación no se vio afectada por haberle entregado el correo a personas distintas a la actora porque era razonable entender que tendrían relación con ella y porque en todo caso pudo discutir la determinación oficial del impuesto. Además, invocando el parágrafo del artículo 691 del ET, defendió la competencia del funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión y señaló que este no tenía ningún interés particular que comprometiera su imparcialidad, por lo cual no estaba incurso en ninguna causal de impedimento.

Afirmó haber valorado las pruebas que aportó la actora al procedimiento, pero que estas no desvirtuaban las modificaciones hechas a la declaración revisada. Por tanto, alegó que procedía la multa por inexactitud, porque la infracción se concretaba en la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes. También justificó la sanción por no informar, porque notificó en debida forma el requerimiento ordinario de información sin que fuera atendido.

Finalmente, solicitó condenar en costas a la actora.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la demandante (índice 29), pues consideró que tanto el requerimiento ordinario como el especial fueron notificados por correo en debida forma en la dirección que estaba registrada en el RUT y la notificación no la desvirtuaba el tipo de predio del que se tratase; y recalcó que la demandada intentó contactar a la actora por vía telefónica y por correo electrónico, sin obtener respuesta. Por ende, juzgó que no se configuró la falta de competencia ni la transgresión de las garantías constitucionales alegadas porque la demandante tuvo la

oportunidad de controvertir los actos acusados. Asimismo, consideró que la liquidación oficial fue proferida por el funcionario competente, según lo dispuesto por el parágrafo del artículo 691 del ET, adicionado por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, sin que existiera un conflicto de intereses que configurara su impedimento para decidir.

Estimó que la demandada valoró las pruebas aportadas por la actora, pero concluyó que estas no desvirtuaban los planteamientos de la autoridad, ni correspondían a la totalidad de la información solicitada, razones por las cuales avaló las sanciones impuestas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del a quo (índice 32), para lo cual insistió en la falta de competencia de la demandada para proferir la liquidación oficial de revisión y en la transgresión del debido proceso y de su derecho de defensa, derivada de la forma en que se notificaron el requerimiento ordinario y el requerimiento especial. También reiteró que el funcionario que profirió el acto definitivo carecía de competencia, conforme a la causal de impedimento prevista en el artículo 11.2 del CPACA, y cuestionó que el a quo hubiera considerado necesario acreditar la existencia de un conflicto de intereses, siendo que la norma citada solo alude a haber conocido previamente el asunto, circunstancia que estaría probada porque el mismo funcionario suscribió el requerimiento especial y los demás actos preparatorios. Persistió en que la sanción por inexactitud era improcedente porque las conductas establecidas no estaban tipificadas como infracciones; y en que no le podrían sancionar por no informar porque no se le notificó el requerimiento ordinario de información y porque entregó los datos requeridos al dar respuesta al requerimiento especial. Se opuso a la condena en costas alegando que no estaba demostrada su causación.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada reiteró los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índice 11). Pero el ministerio público guardó silencio (índice 13).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se juzga la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones y la condenó en costas.

En primer lugar, plantea la apelante única que su contraparte carecía de competencia para proferir la liquidación oficial de revisión demandada y que contravino el debido proceso y su

derecho de defensa, porque omitió notificar en debida forma el requerimiento ordinario y el requerimiento especial. Aunque admite que estos fueron entregados en la dirección que tenía reportada en el RUT, cuestiona la validez de la notificación en la medida en que el correo se recibió por dos personas desconocidas. Sostiene que esa notificación sería válida si la dirección correspondiera a una propiedad horizontal con un lugar habilitado para la recepción de documentos; sin embargo, afirma que no es el caso, pues demostró que en la dirección informada no existe un inmueble de esas características. Asimismo, reprocha que la demandada no intentara otros mecanismos para lograr su notificación. En el otro extremo de la litis, la demandada defiende la validez de esa notificación porque, en su criterio, era razonable suponer que los terceros que recibieron la correspondencia en la dirección informada por la actora

están relacionados con ella. Agrega que, en cualquier caso, la demandante tuvo oportunidad para discutir la determinación oficial del impuesto a su cargo.

En esos términos, le corresponde a la Sala determinar si el requerimiento ordinario de información y el requerimiento especial fueron notificados indebidamente por haber sido entregados a personas distintas de la contribuyente, aunque en la dirección informada por esta en el RUT y en un inmueble que no corresponde a una propiedad horizontal. De ser así, deberá establecerse si la indebida notificación de tales actos conllevó la falta de competencia de la demandada para proferir la liquidación oficial de revisión acusada y la infracción del debido proceso y del derecho de defensa de la actora.

2.1- De acuerdo con el artículo 565 del ET, las actuaciones de las autoridades de impuestos se les pueden notificar a los administrados por correo certificado, para lo cual se les enviará, «a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente», una copia del acto del que se trate a la dirección que el interesado haya dado de alta para esos fines en el RUT (artículo 563 ibidem). En línea con lo cual, el artículo 568 de ET establece que, en el caso de que el envío sea devuelto por cualquier causa, salvo que se hubiere enviado a una dirección diferente a la informada, se notificará el acto mediante la publicación de un aviso en un lugar de acceso al público en las oficinas físicas y en el portal de internet de la autoridad. En consecuencia, si el correo se entrega en la dirección correcta, no procede acudir a ningún otro medio de notificación, puesto que se entiende cumplido el propósito de la notificación, consistente en dotar de publicidad al acto para que el interesado ejerza sus derechos de defensa y contradicción².

Sobre la recepción del correo de notificaciones, la Sala ha precisado que «no es relevante quién recibió la comunicación, sino la dirección a donde fue remitida» (sentencia del 29 de mayo de 2025, exp. 28802, CP: Wilson Ramos Girón)³. Así, porque se infiere que el correo remitido a la dirección informada por el obligado tributario le será entregado a este, por la persona que lo reciba, en la medida en que es un deber del administrado reportar en la base de datos de la autoridad de impuestos una dirección con la que guarde algún tipo de vínculo que le permita acceder a los documentos que allí se le remitan. Sobre este particular, la Sala trae a colación que el ordinal 2.º del artículo 1.6.1.2.5 del Decreto 1625 de 2015, Único Reglamentario en materia tributaria, preceptúa que la ubicación que se inscriba en el RUT es el lugar en el que la autoridad de impuestos puede contactar oficialmente y para todos los efectos a quienes se inscriben en ese registro, por lo cual esa dirección informada o actualizada por el obligado tiene plenos efectos a estos fines. Entonces, al contrario de lo alegado por la apelante, la notificación por correo no se frustra por el hecho de que el envío le sea entregado a alguien diferente al destinatario directo, porque lo relevante es que el acto que se pretende dotar de publicidad sea entregado en la

dirección que ha registrado para fines de notificación el administrado (sentencia del 13 de septiembre de 2012, exp.18473, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez)⁴.

Por lo anterior, si bien en la sentencia del 20 de septiembre de 2017 (exp. 21372, CP: Jorge Octavio Ramírez⁵), citada por la apelante, la Sala precisó que la recepción de los actos administrativos por terceros distintos del interesado es usual en los casos de

2 Sentencia del 13 de julio de 2023 (exp. 27184, CP: Wilson Ramos Girón).

3 En el que se reitera el criterio de decisión expuesto por la Sala en las sentencias del 18 de junio de 2014 (exp. 20088, CP: Jorge Octavio Ramírez), 29 de junio de 2017 (exp. 21908, CP: Milton Chaves García) y 08 de noviembre de 2017 (Exp. 20125, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

⁴ Criterio que se puede consultar, entre otras, en las sentencias del 13 de septiembre de 2012 (exp. 18473, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez); del 15 de mayo de 2014 y del 05 de octubre de 2016 (exps. 19698 y 21051, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 20 de agosto de 2020 (exp. 21711, CP: Julio Roberto Piza); y del 19 de julio de 2023 (exp. 25996, CP: Wilson Ramos Girón).

⁵ Criterio de decisión reiterado en las sentencias del 25 de marzo de 2021 (exp. 24742, CP: Stella Jeannette Carvajal Bastos) y 07 de abril de 2022 (exp. 26001, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

inmuebles sometidos a propiedad horizontal que tienen habilitado un lugar para la recibir la correspondencia, ese análisis no implica que en las demás clases de inmuebles se requiera la entrega personal al destinatario para su validez, puesto que no es relevante quién recibió la comunicación, sino la dirección a la que fue remitida⁶.

2.2- Para decidir el problema jurídico, la Sala encuentra acreditados los siguientes hechos relevantes:

El 11 de octubre de 2017, cuando se había vencido el plazo límite⁷, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta para el año 2016 (f. 4 caa).

La actora informó en el RUT que actualizó el 05 de mayo de 2017, como dirección para notificaciones «Terrazas de Briceño Casa 10» de Pasto, dos teléfonos de contacto y un correo electrónico (f. 2 caa).

Mediante el Requerimiento Ordinario 142382018000896, del 01 de noviembre de 2018, la demandada solicitó a la contribuyente información relacionada con su declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2016 (ff. 22 y 23 caa). Para notificar ese acto, lo envió el 02 de noviembre de 2018 a la dirección registrada en el RUT de la contribuyente, donde fue recibido al día siguiente por un tercero, según consta en la guía 130005813779 expedida por la empresa transportista (f. 24 caa). Asimismo, consta en el expediente que, entre el 15 de enero y el 01 de marzo de 2019 (ff. 25 y 26 caa), la demandada intentó contactar a la actora vía telefónica y electrónica, según los datos de contacto registrados en el RUT, con el fin de solicitarle la respuesta al requerimiento ordinario; sin embargo, este no fue atendido.

Posteriormente, con el Requerimiento Especial 142382019000005, del 20 de junio de 2019 (ff. 206 a 215 caa), la demandada propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 presentada por la demandante. Dicho acto fue enviado el 26 de junio de 2019

a la dirección registrada en el RUT de la contribuyente y recibido el 03 de julio siguiente por un tercero, según consta en la guía PC009947750CO expedida por la empresa transportista (f. 218 caa).

Con escrito del 25 de octubre de 2019 (f. 221 caa), la contribuyente solicitó copia del expediente administrativo que fue entregado el 28 de ese mes y año (f. 227 caa). En consecuencia, dio respuesta al requerimiento especial el 06 de diciembre de 2019 (ff. 287 a 296 caa), actuación que fue descartada por la demandada en la Liquidación Oficial de Revisión 142412020000001, del 25 de febrero de 2020 (ff. 306 a 316 caa), al considerarla extemporánea.

Con la demanda mediante la cual acudió ante esta jurisdicción, la actora aportó, entre otros documentos, un certificado expedido por la Alcaldía de Pasto sobre el inmueble ubicado en la «carrera 67 18-282, manzana 289, lote 10», del barrio «Terrazas de Briceño», en la «comuna nueve» (índice 12).

2.3- Con base en las premisas jurídicas y los hechos expuestos, la Sala concluye que no le asiste razón a la demandante al afirmar que el requerimiento ordinario de información y el requerimiento especial fueron notificados indebidamente por haberse entregado en la dirección informada en el RUT a dos personas desconocidas para ella. Esto porque,

6 Sentencias del 18 de junio de 2014 (exp. 20088, CP: Jorge Octavio Ramírez), 29 de junio de 2017 (exp. 21908, CP: Milton Chaves García); 08 de noviembre de 2017 (Exp. 20125, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto); y 29 de mayo de 2025 (exp. 28802, CP: Wilson Ramos Girón).

7 Según el artículo 9.º del Decreto 2105 de 2016, el plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta de la actora vencía el 04 de octubre de 2017.

conforme al criterio reiterado de la Sección, en la notificación por correo, lo determinante es que el acto sea remitido a la dirección correcta y no la persona que lo reciba, máxime cuando la demandante se limitó a señalar que desconocía a las dos personas que recibieron la comunicación en la dirección dada de baja por ella en el RUT, sin ningún respaldo probatorio. En cuanto al certificado expedido por la Alcaldía del municipio de Pasto que aportó, relativo a la nomenclatura del inmueble correspondiente a la dirección informada, este no da cuenta de ningún hecho que conduzca a negar la validez de la notificación efectuada por la demandada, pues la eficacia de la notificación por correo tampoco depende del tipo de bien inmueble ubicado en la dirección informada.

En consecuencia, para la Sala es válida la notificación del requerimiento ordinario de información y del requerimiento especial practicada por la demandada el 03 de noviembre de 2018 y 03 de julio de 2019, respectivamente, mediante la entrega de los actos en la dirección informada por la contribuyente en el RUT, de manera que no era exigible que la demandada acudiera a otros mecanismos para su notificación. Con todo, en el expediente se encuentra acreditado que la Administración intentó contactar a la actora por vía telefónica y electrónica, a través de los demás datos de contacto informados por esta. Por tanto, no se configuró la falta de competencia de la demandada, ya que el requerimiento especial fue notificado con anterioridad a la liquidación oficial de revisión proferida el 25 de febrero de 2020 y al vencimiento del plazo con el que contaba la demandada para modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta, el 11 de octubre de 2020, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 705 y 714 del ET.

Incluso si se juzgase que su notificación adoleció de irregularidades (lo que no ocurre en el presente caso, según se explicó), tales anomalías habrían sido saneadas el 28 de octubre de 2019,

cuando la demandante recibió copia del expediente administrativo, es decir, antes de que se emitiera la liquidación oficial de revisión y de que quedara «en firme» la declaración. Por lo anterior, también se descarta la infracción al debido proceso y al derecho de defensa alegada por la apelante única. No prospera el cargo de apelación.

Adicionalmente, el tribunal consideró que el funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión demandada era competente, conforme a lo dispuesto en el párrafo del artículo 691 del ET, adicionado por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, y descartó que estuviera impedido para hacerlo, en la medida en que no se había comprobado ningún conflicto de intereses. Para la apelante única, esa decisión desconoce lo dispuesto en el ordinal 2.º del artículo 11 del CPACA, que no exige la comprobación de un conflicto de intereses del funcionario, sino el hecho de que este haya conocido de la actuación administrativa con anterioridad, circunstancia que está demostrada en el caso, porque el mismo funcionario había emitido los actos preparatorios, de manera que carecía de competencia para proferir la liquidación oficial de revisión demandada. En esos términos, le corresponde a la Sala determinar si el funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión carecía de competencia por haber emitido los actos preparatorios de esta.

El artículo 11 del CPACA señala que «cuando el interés general propio de la función pública entre en conflicto con el interés particular y directo del servidor público», este deberá declararse impedido, so pena de ser recusado si no manifiesta su impedimento por, entre otras causales, «haber conocido del asunto, en oportunidad anterior ...». Contrariamente a lo señalado por la demandante, esa causal de impedimento sí exige que se acredite la existencia de un conflicto de intereses que pueda afectar la imparcialidad del funcionario al momento de adoptar la decisión. En ese sentido, la norma prevé que dicho conflicto puede originarse en el hecho de haber conocido del asunto en una oportunidad anterior, pero no cuando ello ocurre en el ejercicio de las mismas

funciones públicas que lo facultan para proferir el acto administrativo correspondiente.

Sobre la competencia para proferir los actos dentro del procedimiento de determinación oficial de los impuestos, el artículo 688 del ET señala que le «corresponde al jefe de la Unidad de Fiscalización proferir los requerimientos especiales» y demás actos de trámite; mientras que el artículo 691 *ibidem* establece que «corresponde al jefe de la Unidad de Liquidación proferir las ampliaciones a los requerimientos especiales; las liquidaciones de revisión» y los demás actos definitivos. Pero el párrafo, adicionado por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, dispuso que, a partir de su entrada en vigor, la competencia para proferir tales actos «corresponde al Jefe de la Unidad de Fiscalización»⁸. Adicionalmente, para la época de los hechos que se juzgan, la estructura de la DIAN estaba prevista en el Decreto 4048 de 2008⁹, cuyo artículo 4.º dispuso que la entidad tendría tres niveles, incluido el denominado «nivel local», integrado por las

«Direcciones Seccionales de Impuestos, Direcciones Seccionales de Aduanas y Direcciones Seccionales de Impuestos y Aduanas», cuyas dependencias se identificaron en el artículo 46 *ibidem*, que prevé que la división que ejerza las funciones de fiscalización tributaria tendrá la potestad para «proferir los emplazamientos, requerimientos especiales y pliegos de cargos para garantizar el derecho de defensa» (ordinal 1.2) y la división que ejerza las funciones de determinación será la competente para «proferir los actos de determinación de impuestos, de decomiso de mercancías y/o de imposición de sanciones» (ordinal 2.2). Además, el artículo 51 *ibidem* facultó al director general de la entidad para distribuir «las funciones de las oficinas,

subdirecciones y Direcciones Seccionales entre las Divisiones de Gestión y los grupos internos de trabajo del nivel central, local y delegado».

En ejercicio de esa potestad, el director general de la demandada profirió la Resolución 09, del 04 de noviembre de 2008, mediante la cual «se distribuyen funciones en las divisiones de las Direcciones Seccionales» de la entidad. En concreto, el artículo 4.º, modificado por el artículo 1.º de la Resolución 86, del 29 de noviembre de 2019, dispuso que sería función de la División de Gestión de Fiscalización, entre otras, la de «proferir los pliegos de cargos, requerimientos, emplazamientos, autos de inspección y demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias; así como las ampliaciones a los requerimientos especiales, las liquidaciones oficiales, sanciones y demás actos de determinación oficial de impuestos...» (ordinal 4.º).

A partir de las disposiciones referidas, se concluye que, contrariamente a lo señalado por la demandante, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión podían ser proferidos por el mismo funcionario que, en el caso, corresponde al jefe de la División de Gestión de Fiscalización. Ello, porque para el período objeto de la litis, con la disposición introducida al Estatuto Tributario por el artículo 50 del Decreto Ley 2106 de 2019, la función de expedir el acto definitivo fue asignada al funcionario que ostentara dicho cargo. En ese sentido, dado que la facultad de proferir tanto el acto previo como la liquidación oficial de revisión estaba asignada al jefe de la División de Gestión de Fiscalización por la propia ley y que esa regla de competencia fue desarrollada por la autoridad tributaria en el marco de la organización de sus dependencias para el ejercicio de sus funciones, la Sala descarta el alegato de la demandante sobre el impedimento y la falta de competencia del funcionario que profirió la liquidación oficial de revisión. En consecuencia, no prospera el cargo de apelación.

8 El Decreto Ley 2106 de 2019 fue publicado en el Diario Oficial nro. 51.145, del 22 de noviembre de 2019, fecha a partir de la cual entró en vigor.

9 Posteriormente derogado por el Decreto 1742 de 2020.

Por otra parte, la demandante argumenta que es improcedente la sanción por inexactitud en el presente caso porque, en su criterio, la reclasificación de ingresos y el rechazo de expensas por el incumplimiento de los requisitos previstos para su deducibilidad no son conductas tipificadas como sancionables, en la medida en que el artículo 647 del ET solo contempla como tales la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos inexistentes o inexactos. En el otro extremo, la demandada defiende la sanción por inexactitud impuesta, toda vez que la actora sí incurrió en la conducta sancionable al omitir ingresos y declarar costos y gastos improcedentes.

Los ordinales 1.º y 3.º del artículo 647 del ET tipifican como infracción «la omisión de ingresos» y «la inclusión de costos, deducciones [y] exenciones ... inexistentes o inexactos» en las declaraciones tributarias, respectivamente, siempre que tales conductas arrojen como resultado un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el obligado tributario. Respecto a los ingresos, admite la Sala que su sola reclasificación no conllevaría una inexactitud sancionable tratándose del impuesto sobre la renta del año gravable 2016, puesto que no necesariamente implicaría un mayor impuesto a cargo. Sin embargo, en el caso concreto se constata que la demandada, además de reclasificar como ingresos laborales y como «otros ingresos» los réditos declarados por la actora como «honorarios, comisiones, servicios, dividendos y participaciones», también adicionó ingresos por concepto de intereses y rendimientos financieros. Lo anterior condujo a incrementar los ingresos declarados en

\$39.184.000 y a rechazar los dividendos declarados como ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Todo lo cual se tradujo en un aumento de la base gravable y en un mayor impuesto a cargo de la actora, lo que es suficiente para descartar su argumento relativo a la improcedencia de la sanción en los casos de reclasificación de ingresos, puesto que esta no fue la única glosa formulada a su autoliquidación de los ingresos.

En cuanto a los costos y deducciones, tampoco le asiste razón a la apelante única al señalar que el tipo infractor previsto en el ordinal 3.º del artículo 647 ejusdem solo está integrado por la solicitud en una autoliquidación tributaria de costos y gastos por eventos económicos carentes de una base de realidad fáctica, sino también por hechos que, aunque puedan constatarse en la nuda realidad, no cumplen con las exigencias contempladas legalmente para su procedencia. Así, porque lo que reprocha el mencionado tipo infractor es que se consignen en las autoliquidaciones tributarias factores que no gozan de reconocimiento fiscal.

Por consiguiente, dado que se encuentra demostrado que la demandante incurrió en la conducta tipificada como inexactitud al omitir ingresos e incluir ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como costos y gastos improcedentes, lo que condujo a determinar un menor impuesto a su cargo, sin que hubiera esgrimido argumentos dirigidos a controvertir la decisión oficial de modificar esos rubros, juzga la Sala que procedía la sanción por inexactitud impuesta. No prospera el cargo de apelación.

En torno a la sanción por no informar, la demandante sostiene que, al no haber sido notificada del requerimiento ordinario de información, esta resulta improcedente y que, en todo caso, subsanó la conducta infractora al entregar la información solicitada con la respuesta al requerimiento especial.

Sobre la primera cuestión, la Sala advierte que, como se concluyó en el fundamento jurídico 2.3 de la presente providencia, el Requerimiento Ordinario 142382018000896, del 01 de noviembre de 2018, fue notificado en debida forma el 03 de noviembre de 2018, sin que fuera atendido por la demandante dentro del plazo otorgado. Tampoco obra prueba en el expediente de que hubiera entregado la información al contestar el

requerimiento especial, pues, en esa oportunidad, solo aportó copia de su autoliquidación tributaria y de la guía de la empresa transportista que da cuenta de la notificación de ese requerimiento ordinario de información (ff. 297 y 298 caa). Únicamente al interponer el recurso de reconsideración suministró una parte de la información que le fue requerida. Sin embargo, ello no conlleva su exoneración de la sanción, puesto que la conducta infractora se configuró desde el momento en que venció el plazo para suministrar la información sin que esta fuera entregada. Si bien podía acceder a una reducción de la multa, ello suponía allanarse a la sanción y pagar la multa reducida, conforme lo prevé el artículo 651 del ET¹⁰ (f. 328 caa). Por lo expuesto, no prospera el cargo de apelación.

Con todo, en aplicación del principio de favorabilidad (artículo 29 de la Constitución) la Sala estima procedente reducir la multa impuesta a la actora, en vista de que el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022 redujo el porcentaje de la sanción por no informar del 5% al 1% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, sin que pueda superar las 7.500 UVT, pues en este caso, es menos gravosa la sanción prevista en ese dispositivo normativo frente a la dispuesta en el artículo 651 del ET vigente para la época de los hechos. Consecuentemente, el monto de la sanción se calcula así:

Factor	Valor
Valor de la información no suministrada	\$2.924.793.000
Porcentaje	1%
Sanción por no informar	\$29.248.000

Conclusión

Por lo razonado en precedencia, la Sala establece como contenido interpretativo de la presente providencia que la notificación por correo de los actos administrativos efectuada en la dirección registrada por el contribuyente en el RUT no se invalida cuando quien recibe la comunicación no es el propio destinatario. Asimismo, se precisa que, para la época de los hechos, el jefe de la División de Gestión de Fiscalización era competente para proferir la liquidación oficial de revisión. Además, se reitera que procede la sanción por inexactitud cuando la omisión de ingresos y la inclusión de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como de costos y gastos improcedentes, conlleven a una menor cuota tributaria a cargo del contribuyente. Para tal efecto, se consideran no solo los costos y gastos rechazados por inexistentes, sino también aquellos que no cumplen con los requisitos previstos para su deducción. Finalmente, se establece que la entrega de la información con ocasión del recurso de reconsideración no implica la exoneración del infractor frente a la sanción por no informar, sino únicamente a una eventual atenuación de la multa cuando se cumplan los demás requisitos previstos en el artículo 651 del ET. Con todo, procede ajustar la sanción en aplicación del principio de favorabilidad.

Así, la Sala revocará la decisión del tribunal, pero únicamente porque se requiere declarar la nulidad parcial de los actos demandados, a efectos de adecuar la sanción por no informar impuesta de conformidad con la norma posterior favorable y de revocar la condena en costas impuesta.

Costas

Pese a que en el presente caso se declarará la nulidad parcial de los actos acusados, esa decisión obedece a la aplicación oficiosa del principio de favorabilidad en materia sancionadora y, en ninguna medida, a la prosperidad de los cargos de la demanda o de

10 Sentencia del 15 de febrero de 2024 (exp. 27969, CP: Wilson Ramos Girón).

la apelación de la demandante, todos los cuales resultaron improcedentes. Considerando esa circunstancia y la discrecionalidad que se le confiere al juzgador en el ordinal 5.º del artículo 365 del CGP, la Sala condenará en costas en esta instancia a la demandante a la que se le resolvieron de manera desfavorable todos sus cargos de apelación, bajo el mismo criterio con el cual se determinó condenar en costas en el caso que se juzgó en la sentencia del 26 de febrero de 2026 (exp. 28724, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). En consecuencia, se fijarán las agencias en un (1) SMMLV (artículo 5.º del Acuerdo PSAA16-10554 del 05 de agosto de 2016 del Consejo Superior de la Judicatura) y se le ordenará al tribunal adelantar el incidente de liquidación, en los términos del artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. Revocar la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: **Declarar** la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por no informar en \$29.248.000.

2. Condenar en costas a la actora en esta instancia y fijar las agencias en derecho en el equivalente a un (1) SMMLV. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé trámite al respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia.
3. Reconocer personería a Sebastián Sepúlveda Valencia como apoderado de la demandada conforme al poder conferido (índice 11).

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Presidente

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)

CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:

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

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 6013506700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

2



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

n.d.

n.d.

Última actualización: 30 de abril de 2026

