



Radicado: 25000-23-37-000-2013-01351-01 (26443)
Demandante: Constructora Gran Alcalá Ltda.

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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., trece (13) de diciembre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2013-01351-01 (26443)
Demandante: Constructora Gran Alcalá Ltda.
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2007. Adición de ingresos. Causación.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 13 de mayo de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que resolvió (f. 238):

Primero: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000389, del 11 de junio de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007 de la contribuyente, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, téngase como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.

Tercero. Sin condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412013000389, del 11 de junio de 2013 (ff. 33 a 44), la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la actora para el año gravable 2007. Concretamente, adicionó ingresos no operacionales, rendimientos financieros y retenciones en la fuente, y sancionó por inexactitud. Con base en el parágrafo del artículo 720 del ET (Estatuto Tributario), la demandante prescindió de recurrir el acto en la vía administrativa.

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. 30):



Principales:

Primera: Que se anule en su totalidad el acto administrativo proferido por la oficina de liquidación, mediante el cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 y se impuso sanción por inexactitud, por encontrarse en firme esta declaración, en razón a que el requerimiento especial fue notificado después de los dos años de su presentación.

Segunda: En caso de no acceder a lo anterior, que se anule en su totalidad el acto administrativo proferido por la oficina de liquidación, mediante el cual se modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 y se impuso sanción por inexactitud, por los conceptos de violación sustanciales expuestos en la demanda.

Tercera: Que como restablecimiento del derecho se declare que la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 se presentó en debida forma, con el pago del impuesto que correspondía.

Cuarta: Que se ordene la devolución del arancel judicial pagado.

Subsidiarias:

Única: Que se anule el acto administrativo proferido por la oficina de liquidación, mediante el cual se modificó a mi representada la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 y se impuso sanción por inexactitud, determinando que no procede incluir la parte correspondiente a daño emergente y costas como ingreso gravado, y retirando en cualquier caso la sanción de inexactitud.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 363 de la Constitución; 3.º del CPACA, 26 a 28, 45, 683, 647, 705, 714, 742 y 743 del ET; y 12 y 48 del Decreto 2649 de 1983, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 11 a 28):

Alegó que la demandada perdió la potestad para fiscalizar la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, presentada el 17 de septiembre de 2010, al no haber notificado el requerimiento especial antes de que se cumpliera el plazo límite, el 17 de septiembre de 2012. Esto porque, como lo certificó la empresa transportista, el acto previo se entregó en la dirección registrada en el RUT (registro único tributario) dos días después, el día 19 de ese mes y año.

Para rebatir el fondo de la decisión acusada, relató que, con sentencia del 07 de julio de 2004, un juez ordinario condenó a un banco a repararle los perjuicios por daño emergente y lucro cesante, ocasionados al interrumpir la negociación de una dación en pago para sufragar un crédito hipotecario. Seguidamente, mediante Resolución nro. 001, del 13 de junio de 2007, se reconoció, calificó y graduó esa acreencia dentro del proceso de liquidación de la entidad financiera deudora y se procedió a su pago proporcional. Explicó que como estaba obligada a llevar contabilidad por el sistema de causación, ese ingreso se realizó en el periodo gravable 2004, *i.e.* cuando nació el derecho a exigir el pago de la indemnización más no en el 2007 cuando se hizo efectivo, y que de ello daba cuenta su contabilidad y la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, en la que reconocía la cuenta por cobrar. Por ende, sostuvo que la autoridad tributaria infringió las normas en las que ha debido fundarse (señaladamente, los artículos 26 a 28 del ET y 12 y 48 del Decreto 2649 de 1993) al añadir ese ingreso a la liquidación del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2007, pues con ello desconocía la regla de realización de los ingresos que rige para los obligados a llevar contabilidad dándole el tratamiento que aplicaría al sistema de caja.

Planteó que, si se juzgase que el ingreso era gravable en el 2007, procedería reconocerle al daño emergente indexado y a las costas la connotación de ingreso no constitutivo de renta, en la medida en que no incrementaban su patrimonio. Al respecto, puntualizó que para reconocer ese tratamiento tributario sería inaplicable el artículo 45 del ET, puesto que esa norma regía para las indemnizaciones pagadas por seguros de daños.



Se opuso a la imposición de la sanción por inexactitud y planteó que si hubiera incurrido en la conducta infractora tipificada en el artículo 647 del ET, se le debía exonerar de la consecuencia punitiva por estar incurso en un error exculpatorio sobre la comprensión del derecho que rige la causación de los ingresos para los obligados a llevar contabilidad.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 165 a 177), para lo cual aseguró que el requerimiento especial se notificó en debida forma mediante correo enviado el 17 de septiembre de 2012, justo el día que vencía el término con el que se contaba para hacerlo. Si bien aceptó que ese acto se recibió por la demandante en una fecha posterior, sostuvo que, conforme al artículo 568 del ET, ello era irrelevante pues la notificación, de cara a los plazos de la actuación administrativa, surtió efectos desde la fecha en la que el acto previo se introdujo al correo y su entrega solo afectó el cómputo del término con que contaba el obligado para controvertirlo.

En cuanto al fondo, estuvo de acuerdo con su contraparte en que los ingresos se realizaban en el periodo gravable en el que se originaba el derecho a exigir el pago, pero discutió que, en el caso *sub examine*, ello ocurriera en el año gravable de la sentencia que declaró que la demandante tenía derecho a una indemnización de perjuicios. Esto porque, en su criterio, el reconocimiento de la acreencia y el concomitante derecho a exigir su pago por la contribuyente se dio a partir de la expedición de la Resolución nro. 001, del 13 de junio de 2007, mediante la cual el banco deudor aceptó que haría el pago de la deuda en el porcentaje correspondiente a los acreedores de quinto orden que hacían parte del proceso liquidatorio. Insistió en que, solo hasta ese momento, se causó el ingreso a favor de la demandante y, en esa medida, debió declararlo como gravado en el periodo de la litis. Por otra parte, adujo que estaba probado que, cuando recibió el pago de lo adeudado, la demandante tuvo un incremento en su patrimonio (*i.e.* en el año 2007) y que, en cambio, omitió desvirtuar la glosa acreditando el tratamiento contable y tributario que dio a la indemnización en el año 2004.

Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud, argumentando que la actora incurrió en la conducta infractora al omitir ingresos gravables, sin probar que estuvo incurso en un error sobre la comprensión del derecho aplicable.

Sentencia apelada

El tribunal declaró la nulidad parcial del acto acusado para reducir la sanción por inexactitud conforme al principio de favorabilidad y se abstuvo de condenar en costas (f. 238). Juzgó que fue oportuna la notificación del requerimiento especial que se surtió el 14 de septiembre de 2012, con su introducción al correo, toda vez que, conforme a lo reglado en el artículo 568 del ET, cuando la notificación por correo era devuelta, por una causal diferente a dirección errada, procedía su publicación mediante aviso en el sitio web de la Administración, pero para el cómputo de los términos a su favor debía entenderse surtida en la fecha en la que se introdujo, por primera vez, al correo. Aclaró que, si bien la demandante aportó un certificado de la empresa transportista que daba cuenta de que, el 19 de septiembre de 2012, entregó el requerimiento especial en la dirección reportada en el RUT, esa manifestación se rectificó mediante comunicado dirigido a la autoridad tributaria, en el que la compañía aceptó que el acto fue devuelto el 17 de septiembre de 2012.

Sobre el fondo de la discusión, juzgó que el ingreso discutido se causó en el año 2004, porque en esa vigencia se emitió la sentencia que, además de declarar que la actora



tenía derecho a recibir una indemnización, condenó al deudor a su pago en la cuantía determinada. No obstante, avaló la determinación oficial del tributo, tras considerar que le correspondía a la demandante acreditar que contabilizó y declaró el ingreso en la autoliquidación del impuesto sobre la renta del periodo de su realización, de manera que, frente al incumplimiento de esa carga probatoria, procedía su adición a la base gravable del periodo en que la autoridad tributaria detectó la omisión. Por otra parte, precisó que el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta para los pagos por daño emergente se supeditaba al cumplimiento de los requisitos dispuestos en el artículo 45 del ET.

Consecuentemente, confirmó la imposición de la sanción por inexactitud, para lo cual desestimó la concurrencia de la causal exculpatoria invocada por la actora, toda vez que la decisión se sustentó en la falta de comprobación de los alegatos de esta, que no sobre el alcance de las normas aplicables. Con todo, redujo la multa en atención del principio de favorabilidad en materia punitiva.

Recurso de apelación

La demandante apeló la decisión del tribunal (ff. 240 a 245 vto.), para lo cual alegó que su contraparte estaba de acuerdo en que el correo con la notificación del requerimiento especial se entregó en la dirección registrada en el RUT el 19 de septiembre de 2012, de manera que no procedía aplicar el artículo 568 del ET, que se refiere a la notificación supletoria por aviso en los eventos que el correo sea devuelto. Por ende, insistió en que el acto previo se notificó intempestivamente y en que operó la caducidad de la potestad de fiscalización de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007 presentada el 17 de septiembre de 2010. Al respecto, censuró que el *a quo* negara valor probatorio al certificado emitido por la transportista sobre la fecha de entrega del correo, dando prevalencia, sin justificación alguna, a una comunicación que esa misma entidad remitió a la demandada. Agregó que para dirimir esa divergencia entre los medios probatorios que obraban en el expediente, le correspondía al fallador decretar una prueba de oficio o reconocer que, al contestar la demanda, la Administración omitió oponerse a ese hecho, de manera que se entendía confesado o, al menos, como un indicio grave en su contra.

Por otra parte, tachó de *extra petita* e incongruente el fallo, porque pese a admitir que el ingreso discutido se causó en un periodo gravable diferente al *sub lite* –señaladamente, en 2004 cuando se profirió la sentencia que originó el derecho a exigir el pago de la indemnización–, avaló su adición a la base gravable basándose en una supuesta omisión probatoria no señalada en los actos ni relacionada con el tema de prueba, en tanto se refiere a hechos de un periodo que no estaba en discusión. Con todo, puntualizó que, contrariamente a lo juzgado, en el plenario estaba probado el reconocimiento contable de la indemnización en los años gravables anteriores al revisado, *i.e.* como una cuenta por cobrar al banco. Reprochó que, si esos medios probatorios eran insuficientes para el fallador, omitiera decretar una prueba de oficio para constatarlo. Por ende, sostuvo que la sentencia infringía los artículos 26 y 28 del ET, de conformidad con los cuales hacen base del impuesto sobre la renta los ingresos realizados en el respectivo periodo gravable. Finalmente, se opuso a la multa impuesta a título de sanción por inexactitud pues no incurrió en la conducta infractora, y en todo caso, tendría que eximirse de responsabilidad, por estar incurso en un error sobre la comprensión del derecho aplicable al reconocimiento de los ingresos por los obligados a llevar contabilidad. Prescindió de formular cargos concretos contra la decisión del tribunal relativa a la connotación de ingreso constitutivo de renta del daño emergente.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada guardó silencio en esta etapa procesal. Por su parte, el ministerio público



pidió confirmar el fallo de primera instancia, para lo cual señaló que el acto previo se notificó en el término previsto en los artículos 705 y 714 del ET, considerando que tras la devolución del correo la notificación se surtió, para la Administración, en la fecha de entrega a la empresa transportista y para la demandante con la publicación del aviso en el sitio web de la entidad (artículo 568 *ibidem*). Aseguró que, como la actora omitió probar que los ingresos discutidos fueron declarados en el año gravable 2004, la autoridad tributaria podía añadirlos a la base gravable del impuesto sobre la renta del periodo en el que se detectó la omisión, *i.e.* en el 2007 cuando ocurrió el pago. Estimó procedente la sanción por inexactitud, tasada según el principio de favorabilidad (índice 11¹).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad del acto acusado, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que declaró la nulidad parcial de dicho acto, solo para adecuar el valor de la multa por inexactitud a la norma posterior favorable, sin condenar en costas. Primero corresponde establecer si el requerimiento especial se notificó intempestivamente. En caso negativo, tendrá que definirse si la indemnización que la demandada adicionó como ingreso gravado se realizó fiscalmente en el periodo revisado. De ser el caso, se decidirá sobre la multa impuesta a título de sanción por inexactitud.

2- Sobre la primera cuestión planteada, la apelante única alega que su contraparte perdió competencia para fiscalizar la declaración del impuesto sobre la renta de 2007, porque omitió notificar el requerimiento especial antes de que se cumpliera el plazo límite, el 17 de septiembre de 2012. Explica que tal y como lo certificó la transportista y lo aceptó su contraparte, el acto previo se entregó en la dirección registrada en el RUT el día 19 de ese mes y año. Por ende, sostiene que era improcedente tener como fecha de notificación la de introducción al correo, porque ese mandato del artículo 568 del ET solo aplicaría si el correo hubiera sido devuelto. Censura que el *a quo* negara valor probatorio a ese certificado emitido prefiriendo, sin justificación, una comunicación que esa misma entidad remitió a la demandada. Plantea que, para dirimir esa divergencia entre los medios probatorios que obraban en el plenario, procedía decretar una prueba de oficio o reconocer la confesión o, al menos, el indicio grave que se configuró contra la demandada al no controvertir los hechos expuestos en la demanda. En el otro extremo de la litis, la demandada asegura que el acto previo se notificó oportunamente, pues el correo de notificación fue enviado en la fecha límite, *i.e.* el 17 de septiembre de 2012, al margen de su recepción en una fecha posterior. Esto porque el artículo 568 *ibidem* dispone que, para los plazos de las actuaciones de la Administración, la notificación surte efectos desde la fecha de su introducción al correo.

Dado el anterior debate, debe la Sala establecer si el requerimiento especial fue notificado oportunamente, sin que caducara la competencia de la demandada para fiscalizar la declaración privada del impuesto sobre la renta.

2.1- El artículo 705 del ET incorpora el término de caducidad de la competencia administrativa para proponer, mediante requerimiento especial, las modificaciones a las autoliquidaciones tributarias. En ese sentido, la norma en mención, en la redacción entonces vigente, disponía que la autoridad tenía dos años para notificar el requerimiento especial, contados desde el vencimiento del plazo para declarar, de la fecha de presentación extemporánea de la declaración privada o desde la fecha de solicitud de

¹ Todas las menciones de «índices» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



devolución o compensación, según sea el caso.

En torno a la notificación, los artículos 563 y 565 del ET prevén que las actuaciones de las autoridades de impuestos se le pueden notificar a los administrados por correo certificado, para lo cual se les enviará, a través de la red oficial de correos o de un servicio de mensajería especializada autorizada, una copia del acto del que se trate a la dirección que el interesado haya dado de alta para esos fines en el RUT; en línea con lo cual el artículo 568 *ibidem* establece que en el caso de que el envío sea devuelto por cualquier causa, salvo que se hubiere enviado a una dirección errada, se notificará el acto mediante la publicación de un aviso en el portal de internet de la autoridad de impuestos y en un lugar de acceso al público de la misma entidad; evento en el cual «*la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación*».

2.2- Visto lo anterior, destaca la Sala que en el presente caso se encuentran probados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 17 de septiembre de 2010, la demandante presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 (f. 4 caa).

(ii) El 13 de septiembre de 2012, la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 322402012000250 (ff. 117 a 126 caa), mediante el cual propuso modificar la anterior autoliquidación para adicionar los ingresos no operacionales, rendimientos financieros y retenciones en la fuente. En el acto se ordenó su notificación por correo a la dirección reportada por la demandante en el RUT consultado en la misma fecha (ff. 125 y 127 caa), y su comunicación a los socios como deudores solidarios (f. 126 caa).

(iii) A efectos de notificar por correo el acto preparatorio, el 14 de septiembre de 2012, se le envió a la actora una copia, con la guía de correo certificado nro. 1067767482, en la que se consignó como dirección de entrega la registrada en el RUT (f. 144 caa). Sin embargo, el reporte de la empresa transportista da cuenta de que el envío fue devuelto por la causal «*no conocen al destinatario*» el día 17 del mismo mes y año (f. 145 caa). Por ende, la demandada procedió a notificarlo por aviso publicado en el sitio web de la entidad el 26 de septiembre de 2012 (f. 146 caa).

(iv) Mediante comunicaciones de la misma fecha del acto previo, la demandada informó a los tres socios de la contribuyente su vinculación, en calidad de deudores solidarios, al procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta del 2007, adjuntándoles copia del requerimiento especial. Al respecto, se verifica que dos de los socios tenían registrada en el RUT la misma dirección de notificaciones que la demandante (ff. 128 a 133 caa).

(v) El 17 de diciembre de 2012, la demandante respondió el requerimiento especial, argumentando que la notificación por correo entregada el 19 de septiembre de 2012 fue extemporánea, de manera que operó la firmeza de la declaración revisada (ff. 148 a 155 caa). Al respecto, aportó el certificado expedido por la empresa de correos el 29 de noviembre de 2012, que da cuenta de que la guía de correo nro. 1067766901 se entregó en la dirección de destino –la cual corresponde a la reportada en el RUT de la contribuyente– el 19 de septiembre de 2012 (f. 159 caa).

(vi) El 20 de mayo de 2013, la autoridad tributaria pidió a la empresa transportista que aclarara la trazabilidad de la guía de correo nro. 1067767482 mediante la cual se envió



el requerimiento especial a la dirección informada por la actora en el RUT (f. 236 caa).

(vii) En seguida, el 21 de mayo de 2013, la empresa transportista informó que el envío identificado con la guía de correo certificado nro. 1067767482 –que registra como destinataria a la demandante–, «*generado el día 14 de septiembre de 2012, fue devuelto por la causal “no conocen al destinatario” y retornado a la DIAN el día 19 de septiembre mediante la planilla 2216 ítem 99*» (ff. 239 y 240 caa).

2.3- En vista de que la apelante presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007 en forma extemporánea, el 17 de septiembre de 2010, el término para notificar el requerimiento especial vencía el 17 de septiembre de 2012. En el *sub examine*, la Sala verifica que la notificación del requerimiento especial se surtió oportunamente pues, si bien se notificó mediante aviso publicado el 26 de septiembre de 2012, según lo dispuesto por el artículo 568 del ET, para el cómputo de los plazos de la administración, se entiende surtida la notificación «*en la primera fecha de introducción al correo*», es decir, el 14 de septiembre de 2012. Contrariamente a lo señalado por la apelante, esa disposición regía para el caso analizado, como quiera que el correo de notificación del acto previo, que fue enviado a la dirección registrada en el RUT de la contribuyente, fue devuelto. Aunque la demandante aduce que recibió el correo con la notificación el 19 de septiembre de 2012, y que así lo certificó la empresa transportista, la Sala constata que la guía de correo a la que se refiere ese certificado es diferente de aquella con la que se envió el acto previo a la contribuyente, la cual, según el reporte de la misma compañía de correo, fue devuelta porque no conocían a la destinataria, habilitando así a la autoridad tributaria para su notificación supletiva mediante aviso. Por tanto, la Sala comparte el razonamiento del tribunal, conforme al cual ese medio probatorio no desvirtúa la notificación del acto previo que se surtió mediante aviso y que para la demandada tuvo efectos desde la fecha del envío del correo, sin que para ello fuera necesario decretar alguna prueba de oficio. En definitiva, como quedó acreditada la notificación oportuna del requerimiento especial, se descarta la caducidad de la potestad de fiscalización de la Administración respecto de la declaración revisada. No prospera el cargo de apelación.

3- Por otra parte, el tribunal avaló la determinación oficial de la deuda tributaria, porque la demandante omitió acreditar que contabilizó y declaró los ingresos de la litis en la liquidación privada del impuesto sobre la renta del periodo de su realización, concretamente, en el año 2004 que se emitió la sentencia que le dio el derecho a cobrar la indemnización y condenó al deudor a su pago en la cuantía estimada. Esa decisión es tachada de incongruente y *extra petita* por la apelante única, para quien la supuesta omisión probatoria que sustentó la sentencia no fue señalada en los actos ni estaba relacionada con el tema de prueba, al referirse a hechos de un periodo gravable que no estaba en discusión. Con todo, aduce que probó que, en el año 2006, la indemnización estaba reconocida en la contabilidad como una cuenta por cobrar. Agrega que, si los medios probatorios del plenario eran insuficientes para el fallador, debió decretar otros de oficio. Por lo expuesto, plantea que la sentencia y el acto demandado transgreden los artículos 26 y 28 del ET, de conformidad con los cuales hacen base del impuesto sobre la renta solo los ingresos realizados en el respectivo periodo gravable.

Al tenor de esas alegaciones, le corresponde a la Sala definir si procedía atribuirle efectos fiscales al pago de una indemnización que se efectuó en el periodo gravable discutido, pero que había sido ordenado mediante sentencia ejecutoriada en el año 2004. Esto en la medida en que la contribuyente omitió probar el tratamiento contable y tributario que dio a esos recursos en la vigencia fiscal 2004.

3.1- Bajo las normas vigentes en la época de los hechos, para los obligados a llevar contabilidad, los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados en el año



gravable (letra a. del artículo 27 del ET); para lo cual, el artículo 28 *ejusdem* establecía que se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque este no se haya hecho efectivo. En línea con lo anterior, preceptuaba el Decreto 2649 de 1993 que la contabilidad por causación debía reconocer el hecho económico en el período de su realización y no solamente cuando fuera pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48); que los ingresos se debían reconocer «*de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente...*» (artículo 96); y que los mismos se registraban en las cuentas de resultados cuando se había hecho lo necesario para adquirir la calidad de acreedor, de forma que la deuda fuera razonablemente convertible en efectivo (artículo 97).

En lo concerniente al proceso de liquidación del banco deudor de la actora, del cual la demandada derivó que existía un reconocimiento de la acreencia en la proporción finalmente pagada que justificaba atribuirle las consecuencias fiscales en el periodo de la litis, conviene mencionar que se ordenó mediante el Decreto 20 de 2001. Dispuso el artículo 2.º (modificado por el artículo 1.º del Decreto 809 de 2002), que el proceso liquidatorio conllevaba, entre otros, el siguiente efecto: que «*el pago efectivo de las condenas provenientes de sentencias en firme ..., proferidas durante la fase liquidatoria, se hará conforme a la prelación de créditos establecida por el Código Civil y de acuerdo con las disponibilidades de la liquidación*» (ordinal 10). Asimismo, el Decreto 2211 de 2004², previó que «*para la determinación de las sumas a cargo de la entidad en liquidación se tendrá en cuenta lo siguiente: ... las reclamaciones oportunamente presentadas, aceptadas y rechazadas contra la masa de la liquidación, señalando la naturaleza de las mismas, su cuantía y la prelación para el pago y las preferencias que la ley establece*» (artículo 26). Al respecto, el liquidador señalara «*los periodos para realizar el pago parcial o total de los créditos a cargo de la masa de la liquidación, con sujeción a la prelación de pagos establecida*» (artículo 42), siendo que «*cuando durante el proceso liquidatorio se produzcan sentencias judiciales en contra de la intervenida y las mismas estén en firme, se les dará el siguiente tratamiento para su pago: a) procesos iniciados antes de la toma de posesión: ... en caso de un fallo favorable para el demandante, este deberá proceder a solicitar ... su inclusión entre las [acreencias] aceptadas y a su pago en igualdad de condiciones a los demás reclamantes de la misma naturaleza y condición*» (artículo 46).

3.2- Ahora bien, la Sala ha precisado que en los casos en que se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidas a tributación), la carga de la prueba recae sobre la autoridad tributaria, quien invoca a su favor la modificación del caso (artículo 167 del CGP). Así, cuando esta ejerza dicha carga y demuestre la procedencia de aumentar la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo, es a este a quien corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella (sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). A esos efectos, la sentencia del 22 de abril del 2021 (exp. 20968, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), precisó que, sin perjuicio de los casos en los que la ley exija una comprobación especial, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, por disposición expresa del artículo 772 del ET, siempre que estos guarden correspondencia con sus comprobantes, pues son estos últimos los que respaldan las partidas registradas en la contabilidad y los que permiten constatar los asientos individuales y el estado general de

² Aplicable por remisión del párrafo 2.º del artículo 2.º del Decreto 20 de 2001, en la medida en que corresponde a la modificación de las disposiciones del Decreto 2418 de 1999, así se reconoce expresamente en la Resolución nro. 001, del 13 de junio de 2007, «*por medio de la cual se efectúa el reconocimiento, calificación y graduación del pasivo a cargo de la masa liquidable del banco, se relacionan las sumas y bienes excluidos de ella, se deciden las reclamaciones, solicitudes y objeciones presentadas u los créditos cobrados ejecutivamente, cuyos expedientes fueron remitidos a la liquidación*» (ff. 90 a 136).



los negocios de la empresa (sentencias del 12 de octubre de 2015, exp. 19999, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de septiembre de 2019, exp. 21675, CP: Julio Roberto Piza). Ese alcance probatorio no se afecta por la circunstancia de que la prueba contable sea aportada a través de certificaciones de contador o de revisor fiscal, en los términos contemplados por el artículo 777 del ET; sin perjuicio de lo cual esta judicatura ha precisado que la idoneidad probatoria de esas certificaciones depende de su grado de detalle para brindarle certidumbre a la autoridad administrativa o judicial que la valora (sentencias del 21 de junio de 2018, exp. 22154, CP: Milton Chaves García; del 30 de mayo y del 02 de octubre de 2019, exs. 23140 y 21518, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y del 21 de febrero de 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza).

Con lo anterior, la contabilidad solo probará los hechos alegados si, entre otros requisitos, los respectivos libros están respaldados por soportes documentales, que deben ser puestos a disposición de la autoridad fiscal para constatar los hechos con relevancia tributaria, aun si media certificación contable (sentencia del 15 de julio de 2021, exp. 24660, CP: Julio Roberto Piza).

3.3- Visto el derecho aplicable, de cara a resolver el litigio que ocupa a la Sala, se encuentran acreditados en el plenario los siguientes hechos:

(i) La demandante es una sociedad comercial obligada a llevar contabilidad (ff. 2 y 3).

(ii) Mediante sentencia del 07 de julio de 2004, emitida por el Juzgado 37 Civil del Circuito de Bogotá, se declaró a un banco responsable precontractualmente frente a la actora por «haber interrumpido en forma unilateral e intempestiva sin motivo justo y abusando de la posición dominante, las negociaciones relativas al perfeccionamiento de la dación en pago acordada, contenida en la escritura pública número 14537 del 31 de diciembre de 1998 de la notaría veintinueve del círculo de Bogotá y en los demás documentos subyacentes». Consecuentemente, se lo condenó a pagar los «perjuicios causados, adicionados con los frutos que perciba después de presentada la demanda (lucro cesante y daño emergente) a la entidad activa en la cantidad de \$13.214.544.445 suma calculada hasta 30 de noviembre de 2003, más la suma por concepto de valor indexado a la fecha por la cantidad de \$607.758.064,60, para un gran total por concepto de perjuicios materiales y de daño emergente a cargo de los pasivos y a favor de la activa en la suma de \$13.822.298.509. Tal suma tendrá que ser debidamente valorizada a la fecha de la cancelación total de la misma» (ff. 61 a 86). Esa decisión se notificó mediante edicto desfijado el 15 de julio de 2004 (f. 88), y el siguiente 25 de agosto del mismo año se emitió constancia secretarial sobre su ejecutoria y mérito ejecutivo (f. 88 vto.).

(iii) El 26 de marzo de 2007, la demandante presentó reclamación en el proceso liquidatorio del banco para que la acreencia a su favor, debidamente registrada como pasivo en la contabilidad del banco deudor, fuera modificada para reconocer su cuantía por \$16.266.379.216 distribuida así: (a) la suma de \$15.575.264.291 correspondiente a la condena actualizada, y (b) \$691.114.925 por costas judiciales. Lo anterior, «con fundamento en que mediante la sentencia proferida el 07 de julio de 2004 se condenó al banco a pagar la suma de \$13.822.298.509 más su valorización hasta la fecha del pago y las costas que fueron aprobadas en el valor antes señalado» (f. 95).

(iv) Mediante la Resolución nro. 001, del 13 de junio de 2007 (ff. 90 a 136), el gerente liquidador del banco en cuestión aceptó la reclamación, determinado que, con corte a 31 de marzo de 2007, arrojaba «un valor total de \$16.596.648.131, discriminado así: \$15.905.533.206 por la condena liquidada de conformidad con la sentencia proferida y \$691.114.925» Además, se dispuso que «dada la naturaleza de la condena se ratifica la calificación y graduación de quinto orden» (f. 95 y 124).



(v) Con cheques recibidos el 28 de septiembre de 2007, el banco pagó a la actora el 74,87% de la acreencia (\$12.425.910.455,68), así: (a) daño emergente: \$8.251.081.112,36, (b) lucro cesante: \$1.642.648.313,61; (c) costas: \$517.437.744,35; y (d) indexación: \$2.014.743.285,36 (ff. 77 a 82 caa). Además, el certificado de la sociedad fiduciaria administradora del patrimonio autónomo creado con ocasión de la liquidación final del banco, para el pago de los gastos finales de la liquidación, da cuenta del registro de un rubro «a favor de Constructora Gran Alcalá Ltda. ... por la suma de \$4.170.737.675.32, correspondiente al valor por pagar del 25.13%, por concepto de acreencias de quinta clase, reconocida mediante la Resolución nro. 001, del 13 de Junio de 2007, con valor para pago de \$0 en razón de que no fueron recibidos recursos monetarios para efectuar este pago» (ff. 75 y 76 caa).

(vi) Previo emplazamiento para declarar (ff. 5 a 9 caa), el 17 de septiembre de 2010, la actora presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en la que reportó un patrimonio líquido de \$220.458.000, así: (a) otros activos: \$4.170.738.000 y (b) pasivos: \$3.950.280.000. En cambio, no declaró ingresos ni erogaciones y, por ende, determinó su impuesto a cargo sobre la renta presuntiva (f. 4 caa)

(vii) A partir de lo anterior, la demandada profirió requerimiento especial proponiendo modificar la anterior liquidación privada, para gravar con el impuesto sobre la renta del 2007 el pago de la indemnización ordenada en la sentencia del 07 de julio de 2004. Así, propuso adicionar ingresos no operacionales por \$10.411.167.000 e ingresos por rendimiento financieros por \$2.014.743.000; imputar retenciones en la fuente por \$198.525.000, discriminadas así (a) \$57.492.691 por el pago de lucro cesante y (b) \$141.032.030 por la corrección monetaria de los rubros pagados; e imponer una multa a título de sanción por inexactitud por \$6.438.419.000 (ff. 117 a 126 caa).

(viii) Mediante la liquidación oficial de revisión, la Administración adicionó los ingresos y las retenciones en la fuente y sancionó por inexactitud en el sentido propuesto con el acto previo (ff. 252 a 263 caa), considerando que en el escrito de objeciones presentado por la contribuyente se limitó a hacer afirmaciones sobre la causación de esos réditos en el periodo gravable 2004, «pero no presentó ningún soporte sobre las cuentas contables afectadas, con esa indemnización, en el año gravable 2004, ni movimiento contable que, en su criterio, eran procedentes o con los cuales pudiera desvirtuar las adiciones propuestas» (f. 259 vto. caa).

(ix) Con la demanda con la que acudió ante esta judicatura, la demandante aportó: (a) declaración del impuesto sobre la renta del 2006, presentada el 30 de octubre de 2007, en la que registró un patrimonio líquido de \$222.730.000, así: «otros activos» por \$15.593.642.000 y «pasivos» por \$15.370.912.000 (f. 138); y (b) certificado de contador público que indica «que dentro de la contabilidad de la sociedad para el ejercicio 2006 se encuentra contabilizada dentro del activo, en la cuenta de “deudores varios” una cuenta por cobrar a cargo de un banco en cuantía de \$15.590.301.000» (f. 140).

3.4- Frente a los anteriores hechos, observa la Sala que, como consecuencia del procedimiento de revisión que culminó con el acto enjuiciado, la demandada encontró que su contraparte había percibido ingresos en el periodo gravable que omitió incluir en su autoliquidación del impuesto; todo por cuenta de que estimó que la acreencia por \$12.425.910.000 originada en una orden judicial del año 2004, debía ser declarada en el periodo que se reconoció en el proceso liquidatorio del deudor y se recibió el pago, porque la contribuyente habría omitido probar las cuentas contables que fueron afectadas, con el valor de la misma, en el periodo gravable 2004. De ahí que la liquidación oficial adicionara los montos recibidos como pago de la indemnización por daño emergente,



lucro cesante y costas procesales al rubro de ingresos no operacionales y el monto de la «indexación» como rendimientos financieros; atribuyéndole a la cuota tributaria determinada las retenciones en la fuente practicadas por el deudor al tiempo del pago.

Como se expuso al analizar la normativa pertinente, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad los ingresos realizados fiscalmente corresponden a los causados durante el año, es decir, aquellos cuyo pago es legalmente exigible, aunque no se haya hecho efectivo el cobro o pago, conforme al entonces vigente artículo 28 del ET. En consecuencia, no es de recibo el argumento de la demandada según el cual los ingresos por la indemnización, que se reconoció a favor de la demandante mediante sentencia debidamente ejecutoriada en el año 2004, fueron realizados fiscalmente en el año 2007 al no encontrarse acreditado su reconocimiento contable en el periodo en el que se originó el derecho a reclamarlos, y por ser la vigencia fiscal en la que se reconoció por el deudor como una acreencia del proceso liquidatorio; pues los ingresos por la indemnización debieron realizarse fiscalmente cuando se hicieron exigibles en favor de su contraparte, aunque no fueran cobrados o pagados. Como lo juzgó el tribunal y no se discutió por la autoridad tributaria, la exigibilidad del pago de la indemnización ocurrió en el año gravable 2004 cuando quedó ejecutoriada la sentencia en la que se condenó al banco a sufragar el daño emergente y el lucro cesante como indemnización de los perjuicios que causó a la actora «*por haber interrumpido en forma unilateral e intempestiva sin motivo justo y abusando de la posición dominante, las negociaciones relativas al perfeccionamiento de la dación en pago acordada*» y las costas del proceso ordinario.

Para la Sala, la falta de prueba del reconocimiento contable de los réditos en el periodo de su causación a la que aluden la demandada y el *a quo* como justificación para su adición a la base gravable del impuesto sobre la renta del periodo en que se efectuó el pago de la acreencia, carece de sustento normativo y, en cambio, transgrede las disposiciones relativas a los elementos del hecho generador del impuesto sobre la renta. Al respecto, el artículo 26 del ET, señala que dicho impuesto somete a tributación los réditos gravables percibidos por el contribuyente durante un periodo que, según especifican las disposiciones reglamentarias (puntualmente, el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 187 de 1975, norma codificada en el artículo 1.6.1.5.7 del Decreto Único 1625 de 2016 reglamentario en materia tributaria, DUR), coincide con el «*año calendario que comienza en el 1 de enero y termina el 31 de diciembre*». Por tanto, como lo precisó la Sección en el fallo del 18 de julio de 2018 «*la determinación de cada una de las obligaciones que surgen por el impuesto toma en consideración, únicamente, los factores de depuración y de descuento correspondientes al periodo impositivo, o sea, al año natural*». Bajo este principio, «*no se le reconocen efectos intertemporales, de un periodo a otro, a ningún elemento determinante de la deuda tributaria, a menos de que la ley prevea expresamente lo contrario*» (exp. 20607, CP: Julio Roberto Piza).

Entonces, como la exigibilidad legal o cobrabilidad de la indemnización y de las costas de la litis, no se dio en el año 2007, como lo sostiene el acto acusado bajo el sustento de que en ese año fueron reconocidos en el proceso de liquidación del deudor; sino que ello ocurrió en el año 2004, cuando quedó ejecutoriada la sentencia del juez ordinario que condenó al deudor al pago, no cumple con los requisitos necesarios para su causación fiscal en el año gravable 2007.

3.5- En torno a la «indexación» percibida y que la autoridad tributaria adicionó a la base gravable del periodo revisado y a la retención en la fuente practicada cuando fue pagada, observa la Sala que son factores de determinación de la deuda tributaria que sí se causaron en el año gravable 2007, toda vez que su exigibilidad tuvo lugar en la fecha del cumplimiento final de la obligación a cargo del banco que tuvo que indemnizar a la actora.



Dado que la corrección monetaria de la deuda buscó compensar la devaluación de la moneda por el tiempo que transcurrió entre la ejecutoria de la sentencia condenatoria y el momento del pago, la demandante solo podía exigirla en la fecha en que se sufragara la obligación que sería objeto de corrección, esto es el 28 de septiembre de 2007, dato temporal que ya venía reconocido en la sentencia que condenó al banco deudor al pago de la indemnización discutida, en la que se señaló que la suma reconocida por «*perjuicios materiales y de daño emergente ... tendrá que ser debidamente valorizada a la fecha de la cancelación total de la misma*» (f. 85). En esa medida, se debe avalar la juridicidad de la inclusión del monto de la indexación en la base gravable del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2007 de la actora, máxime cuando en nuestro ordenamiento no existe ninguna disposición que releve de tributación las cuantías recibidas a título de «*indexación*».

3.6- En suma, para la Sala era improcedente gravar, con el impuesto sobre la renta del año 2007, los ingresos que percibió la actora a título de indemnización de perjuicios y costas que habían sido reconocidos a su favor en una sentencia debidamente ejecutoriada en 2004, tampoco adicionar las retenciones en la fuente practicadas respecto de esos rubros al tiempo del pago de los mismos, puesto que estaba comprobado que se causaron en el periodo gravable 2004. En cambio, si procedía añadir a la base gravable del impuesto del periodo revisado, la corrección monetaria de esas cifras que se causó al tiempo del pago y la retención en la fuente correspondiente. Prospera parcialmente el cargo de apelación.

4- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos es una conducta punible, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En el caso *sub examine*, la apelante se limitó a señalar que, si se juzgara procedente la adición de ingresos por la indemnización de perjuicios que percibió, debía levantarse la sanción por inexactitud, porque la omisión de esos réditos en la autoliquidación del impuesto sobre la renta de 2007 era consecuencia de estar incurso en un error de comprensión de las disposiciones que regían el reconocimiento de los ingresos como obligada a llevar contabilidad, pero sin justificar lo propio respecto a la corrección monetaria de esos valores, gravada por la autoridad tributaria como rendimientos financieros. Juzga la Sala que hubo una adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, no está llamado a prosperar el cargo de apelación planteado contra la imposición de la sanción por inexactitud, pues no concurre al caso ninguna causal exculpatoria. A su vez, como el tribunal aplicó el principio de favorabilidad para la tasación de la multa, no hay lugar a pronunciarse sobre el particular.

Con todo, por el cargo de apelación que prosperó, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a pagar autoliquidados antes de sanciones	\$635.000
Saldo a pagar determinado antes de sanciones	\$542.344.000
Base de la sanción por inexactitud	\$541.709.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$541.709.000



5- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2007 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Ingresos brutos no operacionales	\$ 0	\$ 10.411.167.000	\$ 0
Intereses y rendimiento financiero	\$ 0	\$ 2.014.743.000	\$ 2.014.743.000
Total ingresos netos	\$ 0	\$ 12.425.910.000	\$ 2.014.743.000
Total costos	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total deducciones	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Renta líquida	\$ 0	\$ 12.425.910.000	\$ 2.014.743.000
Renta presuntiva	\$ 6.682.000	\$ 6.682.000	\$ 6.682.000
Renta líquida gravable	\$ 6.682.000	\$ 12.425.910.000	\$ 2.014.743.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 2.272.000	\$ 4.224.809.000	\$ 685.013.000
Descuentos tributarios	\$ 0	\$ 0	\$ 0
Total impuesto a cargo	\$ 2.272.000	\$ 4.224.809.000	\$ 685.013.000
Anticipo por el año gravable	\$ 3.341.000	\$ 3.341.000	\$ 3.341.000
Total retenciones	\$ 0	\$ 198.525.000	\$ 141.032.000
Anticipo por el año gravable siguiente	\$ 1.704.000	\$ 1.704.000	\$ 1.704.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 635.000	\$ 4.024.647.000	\$ 542.344.000
Sanciones	\$ 4.544.000	\$ 6.442.963.000	\$ 546.253.000
Total saldo a pagar	\$ 5.179.000	\$ 10.467.610.000	\$ 1.088.597.000

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** la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos acusados.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho, establecer como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 a cargo la demandante, la contenida en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y fijar la sanción por inexactitud en la suma de \$541.709.000.

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

3. **Reconocer** personería a Lilia Esperanza Amado Ávila como apoderada de la parte demandada (índice 14).

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
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Salva voto parcial

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN