SOLICITUD DE PRUEBAS EN SEGUNDA INSTANCIA – No hay lugar a pronunciamiento. El documento ya hace parte del expediente porque se incorporó en primera instancia, dado que pertenece a los antecedentes administrativos

La Sala pone de presente que la DIAN, en el recurso de apelación, aportó como prueba la consulta de la información exógena de la actora para el año gravable 2010, con el fin de que sea valorada al decidir sobre el recurso. Durante el trámite de segunda instancia no se decretó la prueba aportada. Sin embargo, dicho documento fue incorporado en primera instancia al expediente porque pertenece a los antecedentes administrativos. En consecuencia, no se realizará ningún pronunciamiento sobre la solicitud de pruebas en segunda instancia.

CERTIFICADO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE EXPEDIDO POR AGENTE RETENEDOR – Finalidad y alcance probatorio. Es un documento idóneo para acreditar las retenciones en la fuente practicadas en un determinado periodo gravable, siempre que cumpla los requisitos formales del artículo 381 del Estatuto Tributario / CERTIFICADO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE EXPEDIDO POR AGENTE RETENEDOR – Requisitos formales / PRUEBA DE RETENCIONES EN LA FUENTE – Idoneidad del certificado de retención en la fuente expedido por el agente retenedor. Requisitos formales. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBAS EN EL PROCESO JUDICIAL – Alcance y libertad probatoria. Reiteración de jurisprudencia. Las partes están facultadas para allegar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido, pues así lo permite expresamente el artículo 212 del CPACA

Esta Sección considera que el certificado expedido por el agente retenedor es un documento idóneo para acreditar las retenciones en la fuente practicadas en un determinado periodo gravable, siempre y cuando cumpla con los requisitos formales del artículo 381 del Estatuto Tributario. La norma establece que el certificado de retención en la fuente debe contener la siguiente información: *i)* año gravable y ciudad donde se consignó la retención, *ii)* apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor, *iii)* dirección del agente retenedor, *iv)* apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona a la que se practicó la retención, *v)* monto total y concepto del pago sujeto a retención, *vi)* concepto y cuantía de la retención efectuada y *vii)* la firma del pagador o agente retenedor. (…) [E]l certificado aportado durante el procedimiento de fiscalización cumplió con los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario, por lo que constituye una prueba idónea de la retención en la fuente practicada (…) por el año gravable 2010. Pese a lo anterior, la Resolución (…), que decidió el recurso de reconsideración, negó valor probatorio a este documento porque la revisora fiscal *«no se identifica con número de Cédula ni Tarjeta Profesional, no aporta el certificado de antecedentes disciplinarios de la Junta Central de Contadores y no hace mención a que se encuentra respaldada la información conforme* ***a la indicación del número y fecha del comprobante diario, de las cuentas que se afectan, del valor de la transacción, asientos contables debidamente respaldados por comprobantes internos y externos****, solo se refiere a que fueron declaradas y pagadas en la ciudad de Bogotá, tal como lo describe el certificado adjunto, y este carece de la misma información, además una de ellas omite el nombre y de* (sic) *la identificación de quien firma»*. Todas estas objeciones fueron reiteradas por la

SC 5780-6

DIAN en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación. No obstante, ninguna de estas objeciones tiene fundamento en el artículo 381 del Estatuto Tributario, por lo que no tienen la entidad suficiente para restarle valor probatorio al certificado del 18 de marzo de 2011. 4. En todo caso, con la demanda, la contribuyente aportó un nuevo certificado expedido por la revisora fiscal de Capital Dinámico S.A. el 8 de julio de 2015. Al igual que el certificado del 18 de marzo de 2011, este documento contiene la información exigida por el artículo 381 del Estatuto Tributario. Pero, además, el nuevo certificado indica *i)* el nombre y el número de la tarjeta profesional de la revisora fiscal, *ii)* anexó copia de los antecedentes disciplinarios expedido por la Junta Central de Contadores, *iii)* menciona que la información fue tomada fielmente de los libros de contabilidad e *iv)* identifica cada uno de los comprobantes de la contabilidad. Así las cosas, el certificado del 8 de julio de 2015 aportado con la demanda deja sin fundamento las objeciones formuladas por la DIAN en la contestación de la demanda y en la apelación frente al certificado del 18 de marzo de 2011. En la apelación, la autoridad tributaria sostuvo que este certificado es una prueba post-constituida, por lo que carece de valor probatorio. Sin embargo, como lo indicó el Ministerio Público, la demandante puede allegar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido, pues así lo permite expresamente el artículo 212 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Así las cosas, no existe motivo para no dar valor probatorio al certificado de retención del 8 de julio de 2015.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 381 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 212

INFORMACIÓN EXÓGENA - Idoneidad probatoria. Reiteración de jurisprudencia. Depende de su valoración o estudio de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el grado de convencimiento que genere / PRUEBA DE RETENCIONES EN LA FUENTE CON CERTIFICADO EXPEDIDO POR AGENTE RETENEDOR – Alcance probatorio de la consulta de información exógena para desvirtuar el certificado de retención en la fuente. Falta de idoneidad en el caso concreto

[L]a DIAN también afirmó que la información contenida en los certificados de retención no pudo ser verificada por la información exógena aportada por terceros. Esta Sala señaló que, en virtud del artículo 743 del Estatuto Tributario, la idoneidad probatoria de la información exógena depende de su estudio de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el grado de convencimiento que genere. Ahora, en el expediente consta la consulta realizada el 19 de marzo de 2013 por la DIAN de la información exógena reportada por terceros respecto de Mariana Rodríguez Marroquín por el año gravable 2010, donde no hay ninguna referencia a la retención en la fuente practicada por Capital Dinámico S.A., sino a las practicadas por otro tercero (Cooperativa de Fomento). Empero, también está probado que, el 2 de abril de 2011, Capital Dinámico S.A. entregó a la DIAN el formato 1002 sobre retenciones en la fuente practicadas en el periodo gravable 2010, donde consta que realizó retenciones a la demandante por valor de $509.181. Además, esta información fue entregada exitosamente mediante el aplicativo dispuesto por la DIAN para estos efectos. Pese a esto, la entidad demandada no da ninguna explicación de por qué esta información no se ve reflejada en la consulta de la

SC 5780-6

información exógena de Mariana Rodríguez Marroquín. En consecuencia, la consulta de la información exógena realizada el 19 de marzo de 2013 a que alude la demandada, no constituye prueba que desvirtúe los certificados de retención en la fuente expedidos por Capital Dinámico S.A. el 18 de marzo de 2011 y el 8 de julio de 2015

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 743

BENEFICIO DE AUDITORÍA EN LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Término especial de la firmeza / TÉRMINO ESPECIAL DE FIRMEZA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON BENEFICIO DE AUDITORÍA – Contabilización. Iniciación del término. Se cuenta desde la presentación de la declaración de renta / FIRMEZA DE DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CON BENEFICIO DE AUDITORÍA – Configuración. La notificación del requerimiento especial se efectuó después de que la declaración quedó en firme

[L]a Sala comparte la conclusión del Tribunal en el sentido que la declaración adquirió firmeza, pero no por el cómputo efectuado. Se equivoca el tribunal al realizar el conteo del término especial desde el vencimiento del plazo para declarar, porque lo procedente es desde la presentación de la declaración de renta, conforme a lo previsto en la normativa fiscal. Entonces, es necesario establecer el computo desde la presentación de la declaración del impuesto de renta, al amparo del artículo 28 de la Ley 863 de 2003 (vigente para la época de los hechos de la demanda con base en la prórroga de la Ley 1111 de 2006), para establecer si la DIAN notificó el requerimiento especial antes de que la declaración quedara en firme en el término previsto en la ley para el efecto, con el fin de que la decisión judicial impugnada sea coherente y adecuada a las normas que rigen el caso concreto. Al respecto, se observa que la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 el 9 de mayo de 2011, por lo que se enmarcaría en el término de firmeza de 6 meses del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual finalizaba el 9 de noviembre de 2011. También está probado que la DIAN trató de notificar el requerimiento especial mediante correo depositado el 5 de agosto de 2013. Entonces, el envío del correo de notificación (5 de agosto de 2013) fue posterior a la firmeza de la declaración (9 de noviembre de 2012), por lo que la declaración presentada por la actora estaba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 689-1 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 28 / LEY 1111 DE 2006

RECURSO DE APELACIÓN - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Debe guardar congruencia y tener relación con la providencia impugnada / INCONGRUENCIA DE LOS MOTIVOS DE INCONFORMIDAD EXPRESADOS EN EL RECURSO DE APELACIÓN FRENTE A LA PROVIDENCIA APELADA - Efectos. Reiteración de jurisprudencia. Conlleva a la carencia de objeto del recurso y a la confirmación de la providencia impugnada

En la apelación, la DIAN señaló que el representante legal de la contribuyente (quien era menor de edad cuando inició el trámite de fiscalización) se allanó a la

SC 5780-6

sanción por no enviar información al dar respuesta al requerimiento especial, por lo que admitió que cometió la infracción sancionada. Empero, este argumento no tiene relación con la sentencia apelada. En efecto, el Tribunal anuló la sanción por no enviar información porque, con la firmeza de la declaración, también prescribió la facultad sancionatoria de la administración tributaria. Así las cosas, la sentencia de primera instancia no analizó si se cometió o no la infracción que fundamentó la sanción por no enviar información. La Sala señaló, en casos similares, que cuando la apelación no plantea argumentos dirigidos a desvirtuar la sentencia impugnada, es imperativo confirmarla. Entonces, comoquiera que este cargo de la apelación no controvierte la sentencia apelada, no está llamado a prosperar.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 320 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 328

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la coherencia y congruencia que debe existir entre los argumentos de la sentencia impugnada y los del recurso de apelación se reiteran el auto del 5 de abril de 2018, radicación 25000-23-37-000-2015-00510-01(22755) C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y las sentencias del 24 de octubre de 2019, radicación 08001-23-33-000-2014-00435-01(22758) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 7 de mayo de 2020, radicación 08001-23-31-000-2011-00998-01 (21732), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Falta de prueba de su causación

No habrá condena en costas por esta instancia porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: : **MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

Bogotá D.C., veintidós (22) de abril de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2015-01384-01(25029)

Actor: MARIANA RODRÍGUEZ MARROQUÍN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

SC 5780-6

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) contra la Sentencia del 14 de agosto de 2019, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

> ***PRIMERO. DECLÁRESE*** *la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412014000084 del 13 de marzo de 2014, proferida por la División de Gestión de la Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, mediante la cual se modificó la declaración de impuesto sobre la renta y complementario de la actora, por el año gravable 2010 y de la Resolución 900303 del 14 de abril de 2015, proferida por la Dirección de Gestión Jurídica, de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – DIAN, que confirmó la anterior, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*
>
> ***SEGUNDO.*** *En consecuencia, de lo anterior y a título de* ***RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, declárese*** *la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta presentada por MARIANA RODRÍGUEZ MARROQUÍN, correspondiente al año gravable 2010.*
>
> ***TERCERO.*** *Sin condena en costas.*
>
> *(…)*[1]

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

La menor de edad Mariana Rodríguez Marroquín, a través de su representante legal, presentó, el 9 de mayo de 2011, la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el periodo gravable 2010.

La DIAN profirió el Requerimiento Especial Nro. 322392013000161 del 1° de agosto de 2013, en el que propuso modificar el valor a pagar del tributo e imponer las sanciones por no enviar información y por inexactitud.

El representante legal de la contribuyente se allanó a la sanción por no informar y se opuso en lo demás al requerimiento especial. Sin embargo, la DIAN rechazó sus argumentos de defensa y, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000084 del 13 de marzo de 2014.

Mariana Rodríguez Marroquín, mediante su representante legal, presentó recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo. Empero, la DIAN confirmó su decisión mediante la Resolución Nro. 900303 del 14 de abril de 2015.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

Demanda

[1] Folio 130 reverso del cuaderno principal.

SC 5780-6

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011, C.P.A.C.A.), Mariana Rodríguez Marroquín formuló las siguientes pretensiones:

1. *Declarar la nulidad de la liquidación oficial impuesto sobre la renta revisión No. 322412014000084 , proferida el 13 de marzo de 2014 por medio de la cual s modifica la Declaración del Impuesto de Renta Año 2010.*

2. *Declarar la nulidad y de la* (sic) *Resolución No. 900303 del 14 de abril de 2015 por medio de la cual se modifica la Declaración del Impuesto de Renta Año 2010.*

3. *Que se declare la firmeza de la Declaración de Renta presentada por el contribuyente y correspondiente al año gravable 2010 y que se orden el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 176 del CCA*[2]*.*

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 381, 638 y 689-1 del Estatuto Tributario; el artículo 9 del Decreto 406 de 2001; y el artículo 9 del Decreto 19 de 2012.

El concepto de la violación de las citadas normas se sintetiza así:

- Firmeza de la declaración.

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario[3] establece el beneficio de auditoría, según el cual, las declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios con un incremento de al menos 3 veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto del año inmediatamente anterior, quedará en firme en el término de 12 meses.

En el caso bajo examen, manifiesta la parte demandante que, la declaración del Impuesto sobre la renta por el año gravable 2010, tuvo un incremento en el impuesto neto del 14.14% y la inflación del año 2010 fue del 3.17%, y, en tal contexto señala que cumplió con el incremento de 3 veces la inflación, por lo que la declaración objeto de fiscalización gozaba del beneficio de auditoría.

Pese a lo anterior, la liquidación oficial de revisión desconoció este beneficio porque consideró inexistente la retención en la fuente realizada por Capital Dinámico S.A.

Contrario a lo dicho por la DIAN, la retención en la fuente fue demostrada mediante el certificado expedido por la revisora fiscal de dicha sociedad el 18 de marzo de 2011, que cumple con los requisitos formales del artículo 381 del Estatuto Tributario.

La DIAN no puede exigir que se acrediten retenciones mediante pruebas diferentes al certificado que cumpla los requisitos de ley. Por el contrario, si desea rechazar la retención, debe demostrar por otros medios probatorios que dicho

[2] Folio 3 del cuaderno principal.
[3] Para el periodo gravable 2010, objeto de controversia, esta norma había sido modificada por el artículo 69 de la Ley 863 de 2003 y el artículo 63 de la Ley 1111 de 2006.

SC 5780-6

certificado no atiende a la realidad, lo que no ocurrió en este caso.

En todo caso, además del certificado de 2011, la retención fue probada mediante la información exógena aportada por la misma sociedad. De igual forma, con la demanda se aportó un nuevo certificado expedido por la revisora fiscal del agente retenedor el 8 de julio de 2015, que cumple con los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario y con los exigidos por la DIAN en los actos administrativos acusados.

- No procede la sanción por no enviar información.

El artículo 9 del Decreto 19 de 2012 establece que las entidades públicas no pueden exigir la entrega de información que reposa en sus archivos. En este caso, la DIAN desconoció esta norma porque parte de la información solicitada ya estaba en poder de la entidad o podía solicitarla directamente a otra entidad pública.

Concretamente, la información echada de menos por la entidad es la siguiente:

Respecto del renglón 33 (deudas), con la respuesta al requerimiento especial fue entregada copia de la certificación expedida por el acreedor y la declaración del año 2012 en el que constan los activos omitidos en 2010, por lo que la información fue debidamente entregada. Es cierto que no fueron entregadas las copias de los pagarés, pero se debió a que se perdieron, por lo que la DIAN exige un imposible. Además, es cierto que hubo un error en la información, pero fue involuntario porque se desplazó una columna al momento de incluirla en el documento Excel.

En cuanto al renglón 40 (ingresos no constitutivos de renta), la información fue entregada, según lo reconoce la liquidación oficial en la página 14. Si los certificados entregados presentan algún error no es atribuible a la contribuyente, sino a los terceros que los expidieron. En todo caso, se informó a la DIAN que se solicitará la expedición de nuevos certificados para aportarlos con el cumplimiento de los requisitos legales.

Sobre el renglón 54 (costos por ganancias ocasionales), las certificaciones de Capital Dinámico S.A. y Procesos de PVC S.A. reposan en los archivos de la entidad, además que se adjunta un cuadro explicando dicha información.

En cuanto al renglón 64 (total retenciones por el año gravable 2010), la entidad también aceptó recibir esta información en la página 17 de la liquidación oficial de revisión.

- Prescripción de la facultad sancionatoria.

Al quedar en firme la declaración en aplicación del beneficio de auditoría, también prescribió la facultad sancionatoria de la DIAN para imponer las sanciones por inexactitud y por no enviar información.

Contestación de la demanda

SC 5780-6

La DIAN contestó la demanda con base en los siguientes argumentos:

- La contribuyente no cumplió los requisitos para acceder al beneficio de auditoría.

La actora no gozaba del beneficio de auditoría del artículo 689-1 del Estatuto Tributario porque no pagó el total de la obligación tributaria, pues fue rechazada la retención en la fuente practicada por Capital Dinámico S.A. por valor de $509.181.

Al realizar el cruce de la información entregada por terceros, se evidencia que Capital Dinámico S.A. no informó la retención practicada a la contribuyente, por lo que no existe ningún registro que corrobore la información contenida en el certificado de retención expedido por la revisora fiscal de la sociedad.

La demandante solicitó tener como pruebas las fotocopias de las declaraciones de retención presentadas por Capital Dinámico por los periodos 1 a 5 de 2010, los recibos de pago y las copias del libro auxiliar general, pero estos documentos no tienen valor probatorio porque no fueron firmados por un contador o un revisor fiscal.

De otro lado, la certificación expedida por la revisora fiscal y aportada durante el procedimiento administrativo no identifica quien firmó el documento, no informa el número de registro profesional o la tarjeta profesional del contador, no anexó el certificado de los antecedentes disciplinarios expedidos por la Junta Central de Contadores y no mencionó que la información fue respaldada en documentos contables. Entonces, este certificado tampoco tiene valor probatorio porque no cumplió con los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario.

- No se exigieron documentos que estuvieran en los archivos de la entidad.

La demandante aceptó que no fueron entregados todos los documentos solicitados en el requerimiento ordinario, pues afirma que debieron ser pedidos por la DIAN a otras entidades públicas. Además, la actora no aportó ninguna prueba conducente ni pertinente de lo dicho en este acápite de la demanda.

De otro lado, la demandante afirmó que la DIAN exigió una prueba imposible porque los pagarés fueron extraviados. Pero este argumento no es válido porque la declarante tenía la obligación legal de conservar las pruebas que acrediten sus pasivos, según lo dispone el artículo 632 del Estatuto Tributario.

De otro lado, nadie puede beneficiarse de su propio error. Entonces, la actora no puede exculparse en que cometió un simple error involuntario, en especial cuando dicho error hace inútil la información entregada.

Respecto del resto de la información solicitada, la contribuyente no la aportó o la aportó sin el cumplimiento de los requisitos legales.

- No prescribió la facultad sancionatoria de la autoridad tributaria.

Al desvirtuarse la firmeza de la declaración, la DIAN gozaba de las facultades

SC 5780-6

legales para imponer las sanciones procedentes por las infracciones cometidas por la contribuyente.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, accedió a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

El artículo 689-1 del Estatuto Tributario vigente al momento de los hechos de la demanda establece que no gozan del beneficio de auditoría cuando se demuestre que las retenciones en la fuente declaradas son inexistentes. Además, dispuso que se interrumpe la firmeza de la declaración si la DIAN notifica el emplazamiento para corregir. Pero la jurisprudencia precisó que también se interrumpe por la notificación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.

Los actos acusados consideraron que no se probó la retención realizada por Capital Dinámico S.A. Sin embargo, la DIAN no valoró todas las pruebas aportadas y que demuestran que si se realizó esa retención. Concretamente, no tuvo en cuenta: *i)* la información exógena de la entidad, *ii)* el certificado anual emitido por la revisora fiscal de la sociedad el 18 de marzo de 2011, *iii)* las declaraciones de retención en la fuente presentadas por la sociedad, *iv)* el certificado detallado emitido por la revisora fiscal de la misma sociedad el 8 de julio de 2015, y *v)* los antecedentes disciplinarios de la revisora fiscal.

Estos certificados de retención cumplen los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario y, adicional a esto, las demás pruebas aportadas acreditan la existencia de la retención declarada por la demandante. Entonces, la actora no perdió el beneficio de auditoría, por lo que *«le era aplicable un término de firmeza especial, es decir, de 6 meses siguientes al vencimiento del plazo para la presentación oportuna de la declaración»*[4].

Teniendo esto presente, y en atención al artículo 15 del Decreto 4836 de 2010, el 11 de agosto de 2011 vencía el plazo para presentar la declaración por el periodo gravable 2010. Pero está probado que fue presentada el 9 de mayo de 2011, por lo que fue oportuna. En consecuencia, señala el tribunal que quedó en firme el 13 de febrero de 2012.

En este caso no se profirió emplazamiento para corregir y el requerimiento especial fue notificado el 6 de agosto de 2013, es decir, cuando la declaración estaba en firme.

Ahora, como la administración impuso la sanción por no enviar información en la liquidación oficial, la potestad sancionatoria debía ser ejercida en el mismo término para proferir la liquidación oficial. Es decir, que en este caso prescribió la facultad sancionatoria con la firmeza de la declaración, por lo que no procedía la imposición de la sanción por no enviar información.

Recurso de apelación

[4] Folio 128 del cuaderno principal.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co
SC 5780-6

La DIAN interpuso recurso de apelación y solicitó que se revocara la sentencia de primera instancia con base en los siguientes argumentos:

El Tribunal no tuvo en cuenta que en el Requerimiento Ordinario Nro. 322392013000343 de 2013 solicitó a la actora la relación detallada de las retenciones en la fuente invocadas en la declaración de renta del año gravable 2010, indicando el nombre y/o razón social y NIT del agente retenedor, el concepto de la retención, la base de la retención, la tarifa y valor de la retención que fueron practicados. El representante legal de la demandante allegó copia de los documentos solicitados, pero correspondientes al periodo 2011 y no al 2010.

Luego de la notificación de requerimiento especial, el representante legal de la sociedad entregó los siguientes documentos: *i)* certificación de retención del 18 de marzo de 2011, *ii)* carta de aceptación de la sanción propuesta por no enviar información, *iii)* respuesta al requerimiento ordinario, *iv)* copia de la declaración de renta del año 2012 del acreedor Gustavo Adolfo Rodríguez, *v)* certificados expedidos por Capital Dinámico S.A., PVC Leo S.A. y Procesos de PVC S.A., y *vi)* certificado de Cementos del Oriente S.A. por la adquisición de acciones de Capital Dinámico S.A. y Procesos de PVC S.A.

Lo anterior demuestra que la contribuyente no allegó los documentos requeridos para acreditar las retenciones en la fuente practicadas por Capital Dinámico S.A.

De otro lado, se debe destacar que, con la respuesta al requerimiento especial, se evidencia que la contribuyente se allanó a la sanción por no enviar información, por lo que aceptó que no envió la información de forma oportuna.

La demandante solicitó tener como pruebas las fotocopias de las declaraciones de retención presentadas por Capital Dinámico por los periodos 1 a 5 de 2010, los recibos de pago y las copias del libro auxiliar general, pero estos documentos no tienen valor probatorio porque no fueron firmados por un contador o un revisor fiscal.

De otro lado, la certificación expedida por la revisora fiscal y aportada durante el procedimiento administrativo no identifica quien firmó el documento, no informa el número de registro profesional o la tarjeta profesional del contador, no anexó el certificado de los antecedentes disciplinarios expedidos por la Junta Central de Contadores y no mencionó que la información estaba respaldada en documentos contables. Entonces, este certificado tampoco tiene valor probatorio porque no cumplió con los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario.

En cuanto al certificado del 8 de julio de 2015, aportado en sede judicial, señala la DIAN que verificó nuevamente la información exógena y corroboró que Capital Dinámico S.A. reportó la retención practicada a la contribuyente. Este documento fue aportado con el recurso de apelación con el propósito de demostrar que el certificado de 2015 es una prueba post-constituida y que por tanto, carece de validez jurídica para ser la prueba en que el Tribunal fundamentó la sentencia de primera instancia. Además, señala que se trata de un hecho nuevo de la demanda, pues no fue aportado durante el procedimiento de fiscalización.

SC 5780-6

Con lo anterior, se demuestra que la actora no acreditó el pago del total de la obligación tributaria porque no demostró la realidad de todas las retenciones que le fueron practicadas.

Alegatos de conclusión

La demandante solicitó reiterar los argumentos expuestos por la sentencia de primera instancia.

La DIAN reiteró los argumentos planteados en el recurso de apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la decisión apelada. Señaló que las oportunidades probatorias no se agotan en el trámite de fiscalización ante la autoridad tributaria, pues el artículo 212 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo permite allegar pruebas con la demanda. Así las cosas, no puede afirmarse que haya una prueba post-constituida, como lo sostuvo la apelante, en especial cuando el certificado el 8 de julio de 2015 es una prueba sobre un hecho económico discutido en sede administrativa.

Ahora, el certificado aportado con la demanda demuestra suficientemente que Capital Dinámico S.A. realizó retenciones en la fuente a Mariana Rodríguez Marroquín durante el año gravable 2010 por el valor de $509.181.

Este certificado cumple con todos los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario, por lo que no hay motivo para no otorgarle valor probatorio. Además, dicho documento fue puesto en consideración de la parte demandada con la demanda, por lo que si lo consideró falso debió controvertirlo probatoriamente con la contestación de la demanda y no con el recurso de apelación.

Además, este certificado no es la única prueba de la retención realizada, pues también fue aportada copia de la información exógena de la contribuyente por el periodo gravable 2010 por la sociedad Capital Dinámico S.A.. Y también fueron aportadas las copias de las declaraciones de retención presentadas por el agente retenedor.

Así las cosas, en el expediente está probado que la actora goza del beneficio de auditoría.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 322412014000084 del 13 de marzo de 2014 y de la Resolución Nro. 900303 del 14 de abril de 2015 expedidas por la DIAN, mediante las cuales modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios presentada por Mariana Rodríguez Marroquín para el año gravable 2010, según los argumentos propuestos en la apelación.

SC 5780-6

1. Antes de resolver el problema jurídico planteado, la Sala pone de presente que la DIAN, en el recurso de apelación, aportó como prueba la consulta de la información exógena de la actora para el año gravable 2010, con el fin de que sea valorada al decidir sobre el recurso. Durante el trámite de segunda instancia no se decretó la prueba aportada. Sin embargo, dicho documento fue incorporado en primera instancia al expediente porque pertenece a los antecedentes administrativos[5]. En consecuencia, no se realizará ningún pronunciamiento sobre la solicitud de pruebas en segunda instancia.

2. Según la DIAN, no está acreditada la retención practicada por Capital Dinámico S.A., por lo que no aplicaría el beneficio de auditoría a la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante respecto del año gravable 2010, por expreso mandato del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

   Esta Sección considera que el certificado expedido por el agente retenedor es un documento idóneo para acreditar las retenciones en la fuente practicadas en un determinado periodo gravable, siempre y cuando cumpla con los requisitos formales del artículo 381 del Estatuto Tributario[6].

   La norma establece que el certificado de retención en la fuente debe contener la siguiente información: *i)* año gravable y ciudad donde se consignó la retención, *ii)* apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor, *iii)* dirección del agente retenedor, *iv)* apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona a la que se practicó la retención, *v)* monto total y concepto del pago sujeto a retención, *vi)* concepto y cuantía de la retención efectuada y *vii)* la firma del pagador o agente retenedor.

3. Durante el procedimiento de fiscalización, la contribuyente aportó el *«CERTIFICADO DE RETENCIÓN EN LA FUENTE»* del 18 de marzo de 2011 en el que consta *i)* que la retención se realizó en el año gravable 2010 y que se consignó en la ciudad de Bogotá, *ii)* que el agente retenedor fue Capital Dinámico S.A., identificado con el NIT 830.143.352-2, *iii)* que la dirección del agente retenedor es la Carrera 32 Nro. 13-99 de Bogotá, *iv)* que la retención se practicó a la demandante, *v)* que el monto total de la retención fue de $509.181 por el pago de rendimiento financieros y *vi)* que firmó la persona autorizada por Capital Dinámico S.A. para hacerlo, aunque no consta su nombre[7].

   Lo anterior significa que el certificado aportado durante el procedimiento de fiscalización cumplió con los requisitos del artículo 381 del Estatuto Tributario, por lo que constituye una prueba idónea de la retención en la fuente practicada a Mariana Rodríguez Marroquín por el año gravable 2010.

---

5 Folio 19 de los antecedentes.

6 En este sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2003-01402-01 (18191). Sentencia del 24 de octubre de 2013. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; y *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 27001-23-31-000-2011-00151-01 (20591). Sentencia del 30 de agosto de 2016. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

7 Folio 213 de los antecedentes.

SC 5780-6

Pese a lo anterior, la Resolución Nro. 900303 de 2015, que decidió el recurso de reconsideración, negó valor probatorio a este documento porque la revisora fiscal *«no se identifica con número de Cédula ni Tarjeta Profesional, no aporta el certificado de antecedentes disciplinarios de la Junta Central de Contadores y no hace mención a que se encuentra respaldada la información conforme* ***a la indicación del número y fecha del comprobante diario, de las cuentas que se afectan, del valor de la transacción, asientos contables debidamente respaldados por comprobantes internos y externos****, solo se refiere a que fueron declaradas y pagadas en la ciudad de Bogotá, tal como lo describe el certificado adjunto, y este carece de la misma información, además una de ellas omite el nombre y de* (sic) *la identificación de quien firma»*[8]. Todas estas objeciones fueron reiteradas por la DIAN en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

No obstante, ninguna de estas objeciones tiene fundamento en el artículo 381 del Estatuto Tributario, por lo que no tienen la entidad suficiente para restarle valor probatorio al certificado del 18 de marzo de 2011.

4. En todo caso, con la demanda, la contribuyente aportó un nuevo certificado expedido por la revisora fiscal de Capital Dinámico S.A. el 8 de julio de 2015. Al igual que el certificado del 18 de marzo de 2011, este documento contiene la información exigida por el artículo 381 del Estatuto Tributario. Pero, además, el nuevo certificado indica *i)* el nombre y el número de la tarjeta profesional de la revisora fiscal, *ii)* anexó copia de los antecedentes disciplinarios expedido por la Junta Central de Contadores, *iii)* menciona que la información fue tomada fielmente de los libros de contabilidad e *iv)* identifica cada uno de los comprobantes de la contabilidad.

   Así las cosas, el certificado del 8 de julio de 2015 aportado con la demanda deja sin fundamento las objeciones formuladas por la DIAN en la contestación de la demanda y en la apelación frente al certificado del 18 de marzo de 2011.

   En la apelación, la autoridad tributaria sostuvo que este certificado es una prueba post-constituida, por lo que carece de valor probatorio. Sin embargo, como lo indicó el Ministerio Público, la demandante puede allegar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido, pues así lo permite expresamente el artículo 212 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo[9]. Así las cosas, no existe motivo para no dar valor probatorio al certificado de retención del 8 de julio de 2015.

---

8 Folio 359 de los antecedentes.

9 En este sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 73001-23-33-000-2013-00264-01 (21061). Sentencia del 14 de agosto de 2018. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; y *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00501-01 (23046). Sentencia del 26 de noviembre de 2020. CP: Milton Chaves García.

SC 5780-6

5. En el recurso de apelación, la DIAN también afirmó que la información contenida en los certificados de retención no pudo ser verificada por la información exógena aportada por terceros.

   Esta Sala señaló que, en virtud del artículo 743 del Estatuto Tributario, la idoneidad probatoria de la información exógena depende de su estudio de acuerdo con las reglas de la sana crítica y el grado de convencimiento que genere[10].

   Ahora, en el expediente consta la consulta realizada el 19 de marzo de 2013 por la DIAN de la información exógena reportada por terceros respecto de Mariana Rodríguez Marroquín por el año gravable 2010, donde no hay ninguna referencia a la retención en la fuente practicada por Capital Dinámico S.A., sino a las practicadas por otro tercero (Cooperativa de Fomento)[11].

   Empero, también está probado que, el 2 de abril de 2011, Capital Dinámico S.A. entregó a la DIAN el formato 1002 sobre retenciones en la fuente practicadas en el periodo gravable 2010, donde consta que realizó retenciones a la demandante por valor de $509.181[12]. Además, esta información fue entregada exitosamente mediante el aplicativo dispuesto por la DIAN para estos efectos. Pese a esto, la entidad demandada no da ninguna explicación de por qué esta información no se ve reflejada en la consulta de la información exógena de Mariana Rodríguez Marroquín.

   En consecuencia, la consulta de la información exógena realizada el 19 de marzo de 2013 a que alude la demandada, no constituye prueba que desvirtúe los certificados de retención en la fuente expedidos por Capital Dinámico S.A. el 18 de marzo de 2011 y el 8 de julio de 2015.

   Con base en lo expuesto, el cargo de la apelación relacionado con la prueba de la retención en la fuente practicada por Capital Dinámico S.A. no prospera.

6. Ahora, la Sala comparte la conclusión del Tribunal en el sentido que la declaración adquirió firmeza, pero no por el cómputo efectuado. Se equivoca el tribunal al realizar el conteo del término especial desde el vencimiento del plazo para declarar, porque lo procedente es desde la presentación de la declaración de renta, conforme a lo previsto en la normativa fiscal.[13]

   Entonces, es necesario establecer el computo desde la presentación de la declaración del impuesto de renta, al amparo del artículo 28 de la Ley 863 de

---

[10] En este sentido ver: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2014-00423-01 (23435). Sentencia del 10 de septiembre de 2020. CP: Milton Chaves García; y *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01092-01 (24914). Sentencia del 29 de octubre de 2020. CP: Julio Roberto Piza (E).

[11] Folio 19 de los antecedentes.

[12] Folios 305 a 309 de los antecedentes.

[13] Folio 2 del cuaderno principal.

SC 5780-6

2003 (vigente para la época de los hechos de la demanda con base en la prórroga de la Ley 1111 de 2006[14]), para establecer si la DIAN notificó el requerimiento especial antes de que la declaración quedara en firme en el término previsto en la ley para el efecto, con el fin de que la decisión judicial impugnada sea coherente y adecuada a las normas que rigen el caso concreto.

Al respecto, se observa que la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 el 9 de mayo de 2011[15], por lo que se enmarcaría en el término de firmeza de 6 meses del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, el cual finalizaba el 9 de noviembre de 2011.

También está probado que la DIAN trató de notificar el requerimiento especial mediante correo depositado el 5 de agosto de 2013[16]. Entonces, el envío del correo de notificación (5 de agosto de 2013) fue posterior a la firmeza de la declaración (9 de noviembre de 2012), por lo que la declaración presentada por la actora estaba en firme al momento de la notificación del requerimiento especial.

7. En la apelación, la DIAN señaló que el representante legal de la contribuyente (quien era menor de edad cuando inició el trámite de fiscalización) se allanó a la sanción por no enviar información al dar respuesta al requerimiento especial, por lo que admitió que cometió la infracción sancionada.

Empero, este argumento no tiene relación con la sentencia apelada. En efecto, el Tribunal anuló la sanción por no enviar información porque, con la firmeza de la declaración, también prescribió la facultad sancionatoria de la administración tributaria. Así las cosas, la sentencia de primera instancia no analizó si se cometió o no la infracción que fundamentó la sanción por no enviar información.

La Sala señaló, en casos similares, que cuando la apelación no plantea argumentos dirigidos a desvirtuar la sentencia impugnada, es imperativo confirmarla[17]. Entonces, comoquiera que este cargo de la apelación no controvierte la sentencia apelada, no está llamado a prosperar.

---

[14] Artículo 63. Ley 1111 de 2006: *"Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.*
"*El beneficio contemplado en este artículo se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007".*

[15] Folio 25 de los antecedentes.

[16] Folio 158 de los antecedentes.

[17] Ver en este sentido: *i)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-00510-01 (22755). Sentencia del 5 de abril de 2018. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; *ii)* Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-000-2014-00435-01 (22758). CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez; y *iii)* Consejo de Estado.

SC 5780-6

Como no prosperó ningún cargo de la apelación, la Sala confirmará la sentencia recurrida, pero se precisará que por los motivos expuestos en esta providencia. Además, no habrá condena en costas por esta instancia porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

En mérito de lo expuesto, **el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuart**a, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada, proferida el 14 de agosto de 2019 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, según los términos expuestos en la parte motiva de esta providencia.

2. **Sin condena en costas** en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y **devuélvase** el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-31-000-2011-00998-01 (21732). Sentencia del 7 de mayo de 2020. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

SC 5780-6