

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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de marzo de dos mil veintitrés (2023)

<b>Referencia:</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación:</b>	17001-23-33-000-2019-00603-01 (26520)
<b>Demandante:</b>	Operadora de Reposterías y Otros SAS y otros
<b>Demandada:</b>	DIAN
<b>Temas:</b>	Renta. CREE. IVA. 2016. Notificación acto comisorio y diligencia de registro. Derogación de impuesto. Retroactividad. Sanciones.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra el fallo del 23 de abril de 2021, proferido por el Tribunal Administrativo de Caldas, que negó las pretensiones de la demanda, condenó en costas a la parte actora y fijó agencias en derecho en el equivalente al 1% de la cuantía del asunto controvertido (índice 2).

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Las declaraciones del IVA presentadas por la sociedad demandante por los cuatrimestres 1.º y 2.º de 2016 fueron modificadas por la demandada, respectivamente, mediante las liquidaciones oficiales de revisión nros. 102412018000034 y 102412018000035, del 04 de diciembre de 2018 (ff. 31 a 41 y 53 a 62), para aumentar el impuesto a cargo e imponer sanción por inexactitud en una cuantía equivalente al mayor impuesto determinado, actos que fueron confirmaron las resoluciones nros. 102362019000001 y 102362019000002, del 30 de julio de 2019 (ff. 42 a 51 y 65 a 72). Así mismo, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016 que presentó la misma sociedad fue modificada por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412018000036, del 11 de diciembre de 2018 (ff. 74 a 85), para determinar un mayor impuesto a cargo, sancionar por inexactitud en un monto igual a ese mayor impuesto e imponer sanción al representante legal y al revisor fiscal, todo lo cual confirmó la Resolución nro. 992232019000180, del 26 de noviembre de 2019 (ff. 87 a 93 vto.); y la declaración presentada por el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE) del año gravable 2016 fue modificada por la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412018900007, del 17 de diciembre de 2018 (ff. 95 a 103), en el sentido de establecer un mayor impuesto a cargo y una sanción por inexactitud por la misma cifra (ff. 104 a 111 vto).

**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), las demandantes formularon las siguientes pretensiones (ff. 28 vto. y 29):

5.1. Pretensiones principales

5.1.1. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 102412018000036, del 11/DIC/2018, asociada al impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2016, así como las sanciones al representante legal y revisor fiscal de Operadora de Reposterías y Otros SAS.

5.1.2. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 102412018900007, del 17/DIC/2018, asociada al impuesto sobre la renta para la equidad CREE.

5.1.3. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 102412018000034, del 04/DIC/2018, asociada al impuesto sobre las ventas, período 2016-1.

5.1.4. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial nro. 102412018000035, del 04/DIC/2018, asociada al impuesto sobre las ventas, período 2016-2.

5.1.5. Que se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración nro. 992232019000180, del 26/NOV/2019, que confirmó la modificación a la declaración de renta y complementarios del año gravable 2016, así como las sanciones al representante legal y al revisor fiscal de Operadora de Reposterías y Otros SAS.

5.1.6. Que se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración nro. 9253, del 26/NOV/2019, que confirmó la modificación a la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016.

5.1.7. Que se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración nro. 102362019000001, del 30/JUL/2019, que confirmó la modificación a la declaración del impuesto sobre las ventas del período 2016-1.

5.1.8. Que se declare la nulidad de la Resolución Recurso de Reconsideración nro. 102362019000002, del 30/JUL/2019, que confirmó la modificación a la declaración del impuesto sobre las ventas del período 2016-2.

5.1.9. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que Operadora de Reposterías y Otros SAS no se encuentra obligada a pagar las obligaciones determinadas en cada uno de los actos administrativos demandados.

5.1.10. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que la señora (...), no se encuentra obligada a pagar la sanción de representante legal determinada en la Liquidación Oficial nro. 102412018000036, del 11/DIC/2018, y en la Resolución de Recurso de Reconsideración nro. 992232019000180, del 26/NOV/2019.

5.1.11. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que el señor (...), no se encuentra obligado a pagar la sanción de revisor fiscal determinada en la Liquidación Oficial nro. 102412018000036, del 11/DIC/2018, y en la Resolución de Recurso de Reconsideración nro. 992232019000180, del 26/NOV/2019.

5.1.12. Que se condene en costas procesales y agencias en derecho a la entidad demandada.

5.2. Pretensiones subsidiarias. En el evento que no se concedan las pretensiones principales, solicito:

5.2.1. Que se declare la nulidad parcial de la totalidad de los actos administrativos demandados.

5.2.2. Que a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi prohijada no está obligada al pago del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016.

A los anteriores efectos, invocaron como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución; 658.1, 730 y 742 del ET; y 42, 76, 137 y 138 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 17 a 28):

Alegó la violación del debido proceso y de los derechos de defensa y contradicción porque no le fue notificado el auto que comisionó a unos funcionarios para practicar la visita de comprobación de la facturación y porque en la constancia de notificación de las resoluciones que ordenaron el registro de sus oficinas no se indicó que se le hubiese entregado una copia a la persona que dijo ser notificada, que en todo caso no fue el líder de logística que se encontraba en el sitio, contrariando el procedimiento de notificación personal previsto en el artículo 67 del CPACA. Por esas irregularidades, consideró que fueron ineficaces los actos que ordenaron el registro y la comisión de los funcionarios para llevar a cabo el registro, por lo que serían ilícitas y carecerían de aptitud probatoria las pruebas recaudadas; vicio que afectaría todas las actuaciones administrativas acusadas. De fondo, planteó respecto de la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE, que no realizó su hecho generador durante el período revisado, pues, la derogación de ese impuesto, dispuesta por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, implicaba la inexistencia de la obligación, de modo que era impropio modificar la declaración tributaria de una obligación inexistente. En ese orden, solicitó que la disposición derogatoria se aplique retroactivamente. No propuso argumentos en contra de las glosas y las sanciones por inexactitud dispuestas en los actos demandados.

Finalmente, alegó que la Liquidación Oficial de Revisión nro. 102412018000036, del 11 de diciembre de 2018, fue falsamente motivada e infringió las normas en que debía fundarse, pues al tenor del artículo 658-1 del ET, al tiempo que cuantificó las multas al revisor fiscal y representante legal, empleó las expresiones gramaticales de «*se propone sanción*» para dichas personas; de manera que a juicio de la parte demandante propiamente no se impusieron las multas, sino que se propusieron en contravía de lo señalado en la norma. A partir de ello, adujo que, ante la ausencia de la imputación, no surgió la obligación de pago de las sanciones porque solo fueron propuestas.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 132 a 148), para lo cual negó haber transgredido las garantías fundamentales invocadas, teniendo en cuenta que en el expediente reposa la prueba de las notificaciones de los actos de trámite (*i.e.* diligencias de registro y verificación), que estas fueron tempestivas y se practicaron de conformidad con el artículo 779-1 del ET. En esos términos, aseguró que las pruebas recaudadas en las diligencias debatidas gozaron de validez y eficacia, de manera que tenían la aptitud para fundar los actos demandados, sin que se advirtiera la configuración de alguna causal de nulidad que invalidara el procedimiento promovido.

Consideró que, a la luz del artículo 123 de la Ley 1819 de 2016, la derogatoria del impuesto CREE por el artículo 376 *ibidem* no afectaba el impuesto causado por el año gravable 2016, en tanto que se trató de un tributo de período, así que subsistía el deber de declararlo y la potestad de gestión y revisión sobre ese impuesto por el período mientras estuvo vigente. Agregó que conforme a los artículos 363 y 368 de la Constitución no aplica la retroactividad en las normas tributarias. Defendió la procedencia de las sanciones impuestas al representante legal y revisor fiscal, pues en el procedimiento de fiscalización encontró probada la adecuación típica de las conductas reprochadas, de suerte que fue determinada en el acto definitivo, sin que se advirtieran elementos fácticos y jurídicos que enervaran su imputación. Aseguró que los planteamientos de la actora se limitan a cuestionar la semántica utilizada en los actos, pero no plantea argumentos de fondo que desvirtúen la legalidad de las multas impuestas.

### **Sentencia apelada**

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (índice 2). En concreto, consideró que el ordenamiento tributario no exige la notificación de los actos de trámite en los términos alegados por la actora, sin embargo, encontró que las actuaciones en disputa (*i.e.* visitas de facturación y diligencia de registro) se surtieron conforme a las reglas previstas en los artículos 653 y 779-1 del ET. Por ello, juzgó que no se vulneraron las garantías fundamentales invocadas, pues, la actora contó con diversas oportunidades procesales para debatir los medios de prueba recaudados en las diligencias cuestionadas. Por otra parte, concluyó que el impuesto sobre la renta para la equidad CREE fue un impuesto de período, de manera que, para el año gravable de la declaración tributaria objeto de revisión por parte del acto acusado, la sociedad contribuyente debió autoliquidar y satisfacer la deuda tributaria a su cargo y sobre ello la autoridad guardaba las potestades para fiscalizar el tributo. Así, las normas de su derogatoria rigieron a partir de la vigencia fiscal 2017. En lo que respecta a las multas al representante legal y revisor fiscal, halló que en los respectivos actos acusados se propusieron e impusieron correctamente.

Con base en el artículo 365 del CGP condenó en costas a la parte demandante -vencida- y sostuvo que con un juicio valorativo objetivo la demandada tuvo que concurrir al proceso mediante apoderado e intervenir en cada etapa procesal, por lo que procedía la fijación de agencias en derecho en el equivalente al 1% de la cuantía del proceso.

### **Recurso de apelación**

El extremo activo apeló la decisión de primer grado (índice 2). Reiteró que su contraparte transgredió las garantías al debido proceso y derecho de defensa al omitir la notificación de los actos de trámite con los que dio inicio a las diligencias de verificación y registro, lo que vició los medios de prueba recaudados y los actos demandados, pues con base en dichas pruebas fueron motivados. Además, cuestionó la valoración normativa del *a quo*, pues, en su criterio, los artículos 779-1 del ET y 67 del CPACA contemplan el trámite de notificación de los actos que desconoció la Administración y agregó que los actos demandados se fundaron en pruebas ocultas e ilícitas, respecto de las que no ejerció su derecho de contradicción. En otro punto, censuró que el tribunal fundara parte de la decisión apelada con base en el artículo 653 del ET, toda vez que esa norma se aplica a procedimientos para imponer sanción, en tanto que la actuación debatida era de determinación del mayor impuesto a cargo.

Adujo que la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año gravable 2016 fue ineficaz, pues su régimen normativo se derogó con la Ley 1819 de 2016, lo que impedía su revisión oficial. Para soportar su tesis, propuso un nuevo argumento en el que plantea el supuesto desconocimiento del precedente constitucional.

Por último, replicó los argumentos en contra de las sanciones al representante legal y al revisor fiscal, pues persiste en que fueron proposiciones, pero no se impusieron y que ello desatendía el artículo 658-1 del ET. No planteó reparos contra la condena en costas y agencias en derecho.

### **Pronunciamientos finales**

Las partes y el ministerio público guardaron silencio.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados atendiendo a los cargos de apelación planteados por la parte actora contra la sentencia de primera instancia que negó sus pretensiones. Así, corresponde establecer si se notificó en debida forma el acto que comisionó funcionarios para la visita de control de facturación y los que ordenaron el registro a las instalaciones de la sociedad demandante, actos administrativos que posibilitaron el recaudo de pruebas que fundan los actos demandados y, en consecuencia, si se garantizó el debido proceso y derecho de defensa. También, se determinará si la derogatoria del impuesto CREE por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 tornó en inexistente la obligación tributaria y, por ende, la autoridad carecía de potestades para revisar la declaración tributaria de una obligación inexistente. Por último, se decidirá sobre si la expresión de proposición de multas a la representante legal y al revisor fiscal como se hizo en los actos acusados, significó la falta de imposición de las señaladas sanciones.

La Sala destaca que le está vedado resolver sobre el nuevo cargo planteado en el recurso de apelación referente al desconocimiento del precedente constitucional al momento de imponer las sanciones debatidas, pues se trata de un cuestionamiento novedoso al formulado desde el escrito de demanda, no siendo esta la oportunidad para adicionar la sustentación de los cargos de anulación.

2- En contexto del primer problema jurídico a resolverse, la parte demandante aduce una violación al debido proceso y derecho de defensa, al estimar que la Administración omitió notificar el Acto nro. 158, del 09 de febrero de 2018, que comisionó funcionarios de la entidad demandada para llevar a cabo la visita de control a la facturación, y que notificó de forma indebida las resoluciones nros. 0415, del 02 de marzo de 2018, y 432, del 06 de marzo de 2018, con las cuales se ordenaron las diligencias de registro para comprobar irregularidades en la contabilidad, de acuerdo con el cruce de información reportada por terceros. Sobre el acto comisario se limitó a aseverar que no fue notificado, mientras que respecto de las resoluciones que ordenaron el registro, la parte demandante reconoce que podían ser notificados en la diligencia, de acuerdo con el parágrafo 2.º del artículo 779-1 del ET, pero asegura que no se practicó conforme al artículo 67 del CPACA, es decir, la constancia de notificación no registró la entrega de ejemplares de esos actos, además de que la persona que firmó no era la empleada de logística de la empresa - quien considera debió ser la notificada-. Ante dicha irregularidad, concluye que el acervo probatorio recaudado es ilícito, carece de validez y vicia el procedimiento adelantado, porque es el fundamento fáctico de los actos acusados.

En contraste, su contraparte asevera que en el plenario se acreditó la notificación de los actos de trámite cuestionados en la visita de control de factura (artículo 653 del ET) y en la diligencia de registro, este último según lo prescrito en el artículo 779-1 del ET; con lo cual garantizó el derecho de contradicción de la contribuyente. Así, señala que los medios de convicción incorporados en las actuaciones administrativas gozaron de aptitud probatoria para fundar los hechos glosados en los actos demandados, sin que se advierta un vicio que afecte su valoración. Por su parte, el *a quo* consideró que respecto del acto comisario al control de facturación, el acta de verificación de facturas levantada según lo regulado en el artículo 653 *ibidem* no requería de su notificación al investigado, porque se producía con intervención de este. Asimismo, juzgó como probadas las notificaciones de las diligencias de registro, que no se rigen por un procedimiento general del CPACA, de suerte que se efectuaron conforme al parágrafo 2.º del artículo 779-1 del ET. En definitiva, estimó que las diligencias, medios de pruebas y procedimientos administrativos garantizaron el debido proceso y derecho de defensa de la actora.

Al tenor de los planteamientos expuestos, la decisión que debe proferir esta judicatura se

orienta a establecer si la demandada transgredió el debido proceso y si tal irregularidad afecta la validez de las pruebas que fundamentan los actos demandados, en la medida en que las pruebas recaudadas en la visita de control de facturación y la de registro fueron utilizadas en los procedimientos de revisión de los impuestos a la renta, ventas (cuatrimestres 1.º y 2.º) y CREE del período 2016 que se demandan.

2.1- Como primera medida, las potestades y funciones de comprobación e investigación de los tributos por parte de la autoridad fiscal la dotan de gestiones investigativas para cerciorarse de la correcta aplicación de los tributos por parte de los contribuyentes o declarantes lo que podrá aparejar el inicio de actuaciones administrativas cuyo primer trámite estará orientado al recaudo probatorio pertinente que recaerá sobre la información privada de los sujetos implicados dentro del procedimiento administrativo iniciado, lo cual es compatible con el inciso final del artículo 15 constitucional. En consonancia con la disposición constitucional, el artículo 688 del ET enuncia no de forma taxativa ni limitativa el tipo de actuaciones que emprenderán las autoridades tributarias para comprobar la correcta autoliquidación de las obligaciones tributarias, dado que los procedimientos que regula ese dispositivo promoverán el completo recaudo de la deuda tributaria y la imposición de multas para disuadir el incumplimiento de la normativa fiscal. Para el desarrollo del ejercicio de esas potestades, el legislador incorporó la realización de visitas de verificación que pueden recaer en la revisión de la facturación y el levantamiento de acta de hechos circunscrita a dejar evidencia sobre los defectos en la facturación, según lo indicado en el artículo 653 del ET. Asimismo, en el artículo 779-1 del ET se previó el procedimiento de registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios, y demás locales del contribuyente investigado -que no sea su casa de habitación-, cuyo trámite es preparatorio cautelar para «evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas», de tal forma que este tipo de diligencia no puede ser anunciada o comunicada previamente al contribuyente o sujeto sometido a investigación, debido a que los resultados de la práctica de este medio de prueba y la eficacia del acto administrativo que la decreta, dependerá «en buena parte, de la oportunidad, la celeridad y lo imprevisible que alcance a ser la orden de allanamiento, por lo cual la norma acusada se justifica constitucionalmente» (sentencia C-505 de 1999, MP: Alejandro Martínez Caballero).

A efectos de cumplir esas finalidades, el párrafo 2.º del artículo 779-1 ídem dispuso que la notificación del acto que decreta el registro debe ser notificado «en el momento de practicarse la diligencia» a quien se encuentre en la misma, sin que contra esta decisión proceda recurso alguno, pues como ya se indicó, la inmediatez de esta diligencia y su contundencia dentro de la gestión de comprobación solo podrá darse en la medida en que no se cuenten con mecanismos legales que dilanten el tiempo entre que se puedan recaudar las pruebas que revelen el incumplimiento del contribuyente y el que tendría el sujeto investigado para alterarlas, ocultarlas o destruirlas y con ello frustrar la eficacia de la potestad de fiscalización. En ese orden de ideas, el procedimiento de notificación prescrito en el artículo 779-1 *ibidem* no podrá ser realizado de la misma manera en la que ordinariamente el Estatuto Tributario ritúa la notificación de sus actos administrativos de trámite y definitivos (artículo 565 del ET), pues ellos anunciarían con anticipación la práctica de la diligencia de registro, siendo incompatible con el propósito cautelar que gobierna esa prueba; sin embargo, es lo cierto que en todo caso debe haber un procedimiento de notificación que blinde de ilegalidad la práctica de la diligencia, para lo cual la normativa que la regiría debe corresponder a la misma que regula los procedimientos administrativos tributarios, que no los dispositivos generales del CPACA, pues aunque es una norma supletiva, no es la prevista para los procedimientos de la especialidad del derecho tributario.

Sobre ese particular, el artículo 565 del ET indica los medios de notificación tanto de los actos administrativos de trámite como de los definitivos, por lo que la autoridad podrá hacerlo a través de medios principales de notificación como lo son la electrónica, la personal o a través de correo por servicio de mensajería especializada o de la red oficial de correos; sin perjuicio de que la Sala advierta que no todos estos medios de notificación aseguran el propósito de la diligencia de registro como ya fue indicado, de tal forma que este dispositivo jurídico debe salvaguardar la visita de registro sin que previamente el administrado conozca de su realización. En ese sentido, el procedimiento de notificación personal del artículo 569 del ET sería compatible con la diligencia de registro, con la advertencia de que no tendría que hacerse previamente un envío de citación al sujeto a ser notificado, pues en la misma diligencia el funcionario que la practique dejará constancia de la fecha de su notificación, de la entrega del ejemplar del respectivo acto administrativo y de que contra este no procede recurso alguno, tal como lo prescribe la norma y que es consonante con el entonces párrafo 2.º del artículo 1.º de la Resolución nro. 009 de 2008 (que distribuye las funciones de las direcciones seccionales de la DIAN; disposición vigente para la época de los hechos), según la cual, las órdenes de diligencias de registro se notificarán personalmente a quien atiende la visita.

2.2- Cumplido el trámite de notificación que prevé el artículo 779-1 del ET, los medios de prueba obtenidos podrán fundar la expedición de los actos administrativos correspondientes, dado que se incorporarán a las actuaciones administrativas como resultado del ejercicio de las facultades de fiscalización, dentro de las oportunidades que señala el artículo 744 ET. En ese escenario, el recaudo del material probatorio que fundamentará la expedición de los actos administrativos (artículo 742 del ET) tendrá que respetar los derechos fundamentales y el procedimiento de recolección o aducción de la prueba. El incumplimiento del primero de ellos vicia de ilicitud la prueba y ameritaría su exclusión en la valoración probatoria, mientras que la prueba practicada con violación del procedimiento de su recolección derivaría en una eventual ilegalidad que no necesariamente implicaría la exclusión de su valoración, pues al tenor de la distinción que la Corte Suprema de Justicia ha hecho sobre la prueba ilícita y la ilegal; tratándose de esta última *«corresponde al juez determinar si el requisito legal pretermitido es esencial y discernir su proyección y trascendencia sobre el debido proceso, toda vez que la omisión de alguna formalidad insustancial por sí sola no autoriza la exclusión del medio de prueba»*.

En línea con lo antedicho, la Sección Cuarta ha considerado que dentro de las garantías de raigambre de derecho fundamental como lo es el debido proceso constitucional del artículo 29, pueden señalarse principalmente: el derecho al juez natural o funcionario competente; el derecho a ser juzgado según las formas de cada juicio o procedimiento, esto es, conforme a las normas procesales dictadas para impulsar la actuación judicial o administrativa; y los derechos de audiencia y defensa, que incluyen el derecho a ofrecer y producir la prueba de descargo, la presunción de inocencia, el derecho a la defensa técnica, el derecho a un proceso público y sin dilaciones, el derecho a que se produzca una decisión motivada, el derecho a impugnar la decisión y la garantía de *non bis in idem*. Aun cuando la observancia de cada una de estas garantías materializa ese postulado constitucional, lo cierto es que también la jurisprudencia reconoce en algunos eventos, que no cualquier irregularidad se proyecta con el efecto de viciar la legalidad de los actos administrativos, pues para que lo sea es necesario que la irregularidad sea grave, habida cuenta de que el principio de eficacia y de primacía del derecho material de la respectiva actuación administrativa se impone sobre los defectos que no hayan disminuido o evitado el ejercicio del derecho de defensa y contradicción del sujeto administrado.

En ese sentido, las eventuales irregularidades en la práctica de la notificación del auto

que decreta una prueba o comisione funcionarios no significarán *prima facie* la ilicitud ni ilegalidad de la prueba recaudada, siempre que al contribuyente se le brinden las oportunidades tempestivas para su defensa, lo que desde luego incluye la posibilidad de contraponer a las pruebas recaudadas aquellas que le servirían para desvirtuar las incorporadas por la autoridad, lo que ocurrirá en el momento posterior a la diligencia cuando el acta de la visita y los medios de prueba recaudados se incorporen al expediente y se pongan en conocimiento del obligado tributario mediante el respectivo acto preparatorio (requerimiento especial, pliego de cargos u otro) y el acto definitivo<sup>1</sup>.

3- En el caso enjuiciado, la actora cuestiona que la demandada omitió notificar el acto comisorio nro. 158, del 09 de febrero de 2018, y que las resoluciones nros. 0415, del 02 de marzo de 2018, y 432, del 06 de marzo de 2018, que ordenaron las diligencias de registro fueron indebidamente notificadas. A partir de ello, sostiene que las pruebas obtenidas en las diligencias son ilícitas y viciaron las actuaciones administrativas que derivaron en la expedición de los actos acusados. Con miras a comprobar la notificación de los señalados actos administrativo, la Sala considera como hechos relevantes los siguientes:

(i) A través del auto comisorio nro. 158, del 09 de febrero de 2018 (ff. 1 y 2 caa), la Administración comisionó a dos funcionarios de la entidad para que realizaran la visita de verificación el 10 de febrero de 2018, a fin de revisar la obligación de facturar y verificar ingresos. Este acto de trámite se notificó en la fecha de la visita a una de las vendedoras de la investigada, tal como se identificó al momento de dejar constancia de su firma y cédula, quien además suscribió el acta levantada por dicha visita, sin que repose constancia de entrega del ejemplar del acto notificado (f. 2 caa). En esa fecha (ff. 3 a 7 caa), la Administración indagó sobre las actividades de comercio que realizó la contribuyente en uno de sus establecimientos de comercio; la diligencia fue adelantada por dos funcionarios de la entidad y, como ya fue indicado, en presencia de una de las vendedoras de la investigada, para constancia fue firmada por los intervinientes.

(ii) La demandada, en las resoluciones nros. 0415, del 02 de marzo de 2018 (ff. 24 y 25 caa), y 432, del 06 de marzo de 2018 (ff. 26 y 27 caa), ordenó el registro previsto en el artículo 779-1 del ET a los establecimientos de comercio de la sociedad contribuyente. Actos que se notificaron a la contadora de la sociedad en la fecha de inicio de la diligencia, el 06 de marzo de 2018 (ff. 25 y 27 caa), de conformidad con el artículo 779-1 del ET. No reposa constancia de entrega de los ejemplares de los actos notificados.

(iii) Las visitas realizadas con ocasión de la orden de registro fueron documentadas en el acta de la diligencia de registro (ff. 18 a 23 caa), mediante la cual, la Administración manifestó que *«una vez presentes en la dirección antes anunciada, se procede a notificar personalmente a la señora (...) identificada con número de cédula (...) y con tarjeta profesional (...) y en calidad de contadora, lo anterior de conformidad con el párrafo 2.º del art. 779-1 del Estatuto Tributario y (sic) el inciso 4 del artículo 657 del Decreto 390 de 2016, informándole que contra la misma no procede recurso alguno»*, también señaló que *«mediante la Resolución 432, del 06 de marzo de 2016, se procede a notificar nuevamente a la señora (...) identificada con número de cédula (...) y con tarjeta profesional (...) y en calidad de contadora, teniendo en cuenta que la diligencia se llevaría a cabo en la [dirección] de la ciudad de Manizales, que corresponde al lugar donde se encuentran ubicadas las oficinas administrativas»*. De acuerdo con el documento del plenario, se observa que la demandada dejó constancia de los hallazgos de la comisión que visitó las instalaciones de la empresa y relacionó la información física que trasladó a la entidad; diligencia que fue presenciada por la contadora y la representante legal suplente, según consta en las firmas del acta (f. 23 caa).

(iv) Mediante Oficio nro. 110238000416, del 09 de mayo de 2018, la autoridad citó a la representante legal de la sociedad demandante para revisar los documentos recaudados en las visitas de registro llevadas a cabo el 06 y 07 de marzo de 2018, con la finalidad de

<sup>1</sup> Sentencias del 11 de julio y 14 de agosto de 2019 (exps. 22045 y 23003, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).

determinar los valores ciertos de la presunta omisión de ingresos detectada por la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2016. El oficio fue notificado mediante correo, el 11 de mayo de 2018, al representante legal y a la empresa que delegó en uno de sus empleados la realización de la revisoría fiscal de la declaración tributaria de ese período, presentada por la sociedad demandante (ff. 132 a 135 caa).

4- De acuerdo con el anterior material probatorio registrado, la Sala evidencia que tanto el auto comisorio nro. 158, del 09 de febrero de 2018, que permitió una visita de control a la facturación, y las resoluciones nros. 0415, del 02 de marzo de 2018, y 432, del 06 de marzo de 2018, que ordenaron las prácticas de registros a los establecimientos de comercio, fueron notificadas en las mismas diligencias llevadas a cabo a quienes las atendieron. Si bien para el caso de la visita de control de facturación el auto comisorio fue notificado en la propia diligencia a la vendedora de la parte demandante -quien atendió la visita-, este procedimiento de notificación no enervó la legalidad de la actuación, puesto que una vez incorporada a la actuación administrativa la parte actora pudo ejercitar su derecho de contradicción y defensa frente al material probatorio y los hechos que derivaron en las glosas formuladas contra sus declaraciones de renta y CREE del año gravable 2016 y los cuatrimestres 1.º y 2.º del IVA de 2016.

Lo propio debe concluirse frente a la notificación de los actos que ordenaron el registro, pues aun cuando no reposa constancia de la entrega de los ejemplares de los anteriores actos administrativos en las diligencias de notificación, tal irregularidad tampoco vicia de ilicitud o ilegalidad las pruebas practicadas y obtenidas, como quiera que estas fueron incorporadas a la actuación administrativa en los respectivos requerimientos especiales emitidos en cada procedimiento de revisión efectuado a las declaraciones de los tributos ya identificados, por lo que la actora tuvo las oportunidades de defensa y contradicción para contraponerse a la pruebas obtenidas. De esta forma, conforme al fundamento jurídico 2.2, la demandada no estaba en el deber de practicar la notificación de los anteriores actos administrativos en la forma prevista en el artículo 67 del CPACA, así que la notificación efectuada en las propias diligencias salvaguardaron las garantías del debido proceso de la parte actora, máxime cuando las actas de las visitas hicieron parte de la actuación administrativa que originaron los actos demandados y que se le concedieron las oportunidades de contradicción legalmente previstas.

Finalmente, el hecho de que la diligencia de registro haya sido atendida por la contadora pública y no por la persona de logística que señala el escrito de demanda, no es un hecho atribuible a la Administración como tampoco vicia el procedimiento de la diligencia. No prospera el cargo de apelación.

5- Asegura la parte demandante que la autoridad no podía modificar la declaración del CREE del año gravable 2016, debido a que este tributo fue derogado por el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, circunstancia que impidió que por el año debatido se configuraran los elementos de la obligación tributaria sustancial de tal manera que la declaración presentada se tornó en ineficaz y no podía ser objeto de modificación por expresa determinación de la norma posterior, *i.e.*, artículo 376 *ibidem*, cuya aplicación debía ser retroactiva. En el otro extremo, la demandada argumenta que el artículo 123 *ejusdem* contempló un régimen de transición de la derogatoria prevista en el artículo 376 *ibidem*,

de manera que los elementos del tributo debatido se reputaron válidos y vigentes por el año gravable 2016 y la obligación autoliquidada por la actora era susceptible del procedimiento de revisión. Asimismo, arguye que a la luz de los artículos 338 y 363 de la Constitución, está proscrita la aplicación retroactiva de la ley en materia tributaria.

Así, la litis trabada entre las partes se circunscribe a una cuestión de derecho, *i.e.*, si la declaración del impuesto sobre la renta para la equidad CREE del año 2016 se reputó eficaz y susceptible de revisión oficial, considerando la derogatoria que introdujo el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

5.1- En criterio de esta Sección<sup>2</sup> el artículo 363 de la Constitución proscribió los efectos retroactivos de las disposiciones tributarias, al tiempo que el inciso 3.º del artículo 338 *ibidem* determinó que el establecimiento de normas referidas a tributos cuya «*base sea el resultado de hechos ocurridos durante un periodo determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo*», previsiones que se dirigen a evitar la vulneración de la seguridad jurídica de los obligados tributarios con la prohibición expresa de retrotraer los efectos de nuevas disposiciones jurídicas a situaciones económicas y/o jurídicas concluidas o sobre hechos anteriores del período en curso, así que se prefirió positivizar, con rango constitucional, la particular regla de inicio de la vigencia de las nuevas normas sobre tributos periódicos y prohibir cualquier forma de retroacción de la normativa fiscal, como sí opera por disposición constitucional la aplicación retroactiva de la norma favorable en materia sancionadora, existiendo una clara bifurcación entre el tratamiento normativo de tipo punitivo o sancionador con el que rige para las obligaciones tributarias en las que no tiene lugar la aplicación retroactiva de las normas.

En ese sentido, el efecto derogatorio que incorpore una nueva norma frente a un tributo mientras su período gravable no ha culminado no puede comportar la extinción de la obligación que nació mientras el dispositivo jurídico derogado tuvo vigencia, pues el efecto de la derogatoria es hacia futuro y, tratándose de tributos de período, su derogatoria no es inmediata a la fecha de su publicación o comunicación, sino al inicio del período siguiente en el que ya no perviviría la norma jurídica que regulaba el respectivo tributo o el elemento de la obligación tributaria derogada.

5.2- En cuanto al asunto debatido, se advierte que con la Ley 1607 de 2012, el legislador creó el impuesto sobre la renta para la equidad CREE, cuyo hecho generador era la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio en el año o período gravable, siendo el mismo lapso contemplado para su causación -periódica-; tributo que fue derogado con el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016, publicada el 29 de diciembre de 2016. Sobre el particular, la Sala advierte que de acuerdo con el criterio jurisprudencial de esta Sección y de la Corte Constitucional señalado en el fundamento jurídico 5.1, la derogatoria que efectuó la Ley 1819 de 2016 sobre el impuesto del CREE, cuya período de causación no había culminado al momento de entrada en vigencia de la mencionada ley -29 de diciembre de 2016- no tuvo la entidad de modificar el régimen impositivo del referido impuesto en el mismo año de su entrada en vigor. Por consiguiente, no se acoge la argumentación de la parte actora en cuanto a que la declaración tributaria se tornó en ineficaz por una suerte de derogatoria del tributo desde el inicio del período de causación, lo cual no fue legalmente previsto a más de que la obligación tributaria subsistió hasta la finalización del período gravable 2016, por lo cual el deber de autoliquidarlo correctamente también, así que la liquidación oficial de revisión fue expedida con base en las potestades de gestión que aún tenía la autoridad tributaria sobre el impuesto legalmente causado. No prospera el cargo de apelación.

6- Finalmente, procede la Sala a resolver si la liquidación oficial que modificó la declaración del impuesto sobre la renta del período 2016 de la sociedad demandante se abstuvo de «*imponer*» las sanciones al revisor fiscal y a la representante legal, pues, empleó la expresión de «*proponer*» las sanciones, lo cual, al entender de la parte apelante, significó que no hizo un juicio de imputación en contravención del artículo 658-1 del ET ni cuantificó una deuda en ese sentido punitivo. Su contraparte sostiene que con

<sup>2</sup> Sentencias del 23 de noviembre de 2018 (exp. 22392, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 20 de mayo y 24 de junio de 2021 (exps. 22479 y 22794, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), y del 27 de junio de 2019 (exp. 22421 CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

base en los hechos económicos revisados y glosados encontró probada la adecuación típica de la conducta de la actora, lo que motivó la imposición de la sanción prevista en el artículo 658-1 *ibidem* para la representante legal y el revisor fiscal. En la misma línea, sostiene que los planteamientos de la actora se limitan a cuestionar la semántica de las glosas y no plantea argumentos que desvirtúen las infracciones que se sancionan.

De acuerdo con las anteriores alegaciones, el debate recae en establecer si la liquidación oficial acusada impuso las aludidas multas, pese a la expresión empleada de proposición de multa que en criterio de las actoras significó que estas personas naturales no fueron sancionadas ni existe una deuda por ese concepto. A ese respecto, la Sala comprueba que dentro del procedimiento de revisión a la declaración del impuesto de renta del período 2016, la autoridad propuso sancionar a la representante legal y al revisor fiscal, de acuerdo con la adecuación típica de las conductas infractoras que señala el artículo 658-1 del ET, por cuanto hubo omisión de ingresos operacionales que implicó una autoliquidación incorrecta del tributo a cargo. Estas multas fueron fijadas dentro del acto de liquidación oficial y tras la interposición del recurso de reconsideración fueron confirmadas por la parte demandada, frente a las que no planteó ningún reparo de fondo. Si bien el anexo explicativo de la liquidación oficial propiamente no incorporó una parte resolutive, al momento de exponer las sanciones a imponerse empleó la expresión de «*se propone sancionar*» (f. 85) al revisor fiscal y a la representante legal; sin embargo es claro para la Sala que la semántica utilizada no desvirtúa que los actos acusados impusieron las multas y que el cargo de apelación no enerva el juicio que tuvo la autoridad sobre la conducta infractora que dio lugar a las multas impuestas y cuantificadas en las sumas de \$130.622.000, para cada uno de los sujetos sancionados. No prospera el cargo de apelación.

7- Considerando que ninguno de los cargos de apelación prosperó, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia, incluida la condena en costas impuesta que no fue apelada. En cambio, por no estar probadas en el expediente, no se condenará en en segunda instancia (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. Confirmar** la sentencia apelada.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO</b> Presidenta	<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO</b>
<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>MILTON CHAVES GARCÍA</b>	<i>(Firmado electrónicamente)</i> <b>WILSON RAMOS GIRÓN</b>