



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

**CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D. C., diecisiete (17) de marzo de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	68001-23-33-000-2016-01391-01 (25625)
<b>Acumulado</b>	68001-23-33-000-2016-01392-00
<b>Demandante</b>	CLÍNICA BUCARAMANGA CENTRO MÉDICO DANIEL PERALTA S.A. EN LIQUIDACIÓN.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
<b>Temas</b>	Retención en la fuente. Reiteración de jurisprudencia. Validez probatoria de la declaración de retención en la fuente presentada sin pago total. Validez probatoria de la información exógena presentada por terceros. Principio de favorabilidad.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 10 de septiembre de 2020 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió:

«**Primero. Denegar las pretensiones.**

**Segundo. Condenar en costas a la parte demandante.**

(...)»<sup>1</sup>.

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

La sentencia apelada resolvió las pretensiones formuladas en dos demandas, que fueron acumuladas en este proceso por petición del demandante, mediante auto del 6 de diciembre de 2019<sup>2</sup>. La demanda principal es la identificada con el radicado Nro. 2016-01391 y la demanda acumulada corresponde al radicado Nro. 2016-01392. En consecuencia, para dar claridad, los hechos relevantes de cada proceso serán expuestos de forma separada.

**1. Hechos de la demanda principal (Radicado Nro. 2016-01391).**

La Clínica de Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. presentó, el 16 de junio de 2011, la declaración mensual de retenciones en la fuente por el período 5 de 2011<sup>3</sup>. En ella determinó un total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) de \$107'019.000 y un total de retenciones del IVA (renglón 48) de \$27'664.000, para un total de retenciones (renglón 52) de

<sup>1</sup> Página 15 del PDF 21 del índice 2 de SAMAI.

<sup>2</sup> Páginas 81 a 83 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI.

<sup>3</sup> Página 12 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI



\$134'683.000. Esta declaración se presentó sin pago.

Luego, el 19 de julio de 2013, la contribuyente presentó una nueva declaración mensual de retenciones en la fuente por el período 5 de 2011<sup>4</sup>. En esa ocasión liquidó un total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) de \$29'058.000, un total de retenciones del IVA (renglón 48) de \$0, y sanciones (renglón 53) de \$0, para un total de retenciones más sanciones (renglón 54) de \$29'058.000.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN) fiscalizó las declaraciones presentadas por la clínica en el período 5 de 2011 y profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000004 del 8 de febrero de 2016<sup>5</sup>. En este acto determinó que el total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) es de \$107'019.000, que el total de retenciones del IVA (renglón 48) es de \$27'664.000, que las sanciones procedentes (renglón 53) son de \$169'000.000 y que el total de retenciones más sanciones (renglón 54) es de \$303'683.000.

La contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el 15 de marzo de 2016, pero la DIAN la confirmó mediante la Resolución Nro. 042362016000007 del 29 de julio del mismo año<sup>6</sup>.

## **2. Hechos relevantes de la demanda acumulada (Radicado Nro. 2016-01392).**

La Clínica de Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. presentó, el 18 de noviembre de 2011 la declaración mensual de retenciones en la fuente por el período 10 de 2011<sup>7</sup>. En ella determinó un total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) de \$70'191.000 y un total de retenciones del IVA (renglón 48) de \$18'587.000, para un total de retenciones (renglón 52) de \$88'778.000. Esta declaración se presentó sin pago.

El 27 de enero de 2014, la clínica presentó una nueva declaración mensual de retenciones en la fuente por el período 10 de 2011<sup>8</sup> acogéndose al beneficio de la Ley 1607 de 2012. En esta ocasión liquidó un total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) de \$13'260.000, un total de retenciones del IVA (renglón 48) de \$0 y sanciones (renglón 53) de \$13'260.000, para un total de retenciones más sanciones (renglón 54) de \$26'520.000.

La DIAN fiscalizó las retenciones practicadas en dicho período por la contribuyente y profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000009 del 8 de febrero de 2016. En ella determinó que el total de retenciones a título de renta y complementarios (renglón 44) es de \$70'191.000, que el total de retenciones del IVA (renglón 48) es de \$18'587.000, que las sanciones procedentes (renglón 53) son de \$134'089.000 y que el total de retenciones más sanciones (renglón 54) es de \$222'867.000.

La contribuyente presentó recurso de reconsideración contra la anterior decisión el

<sup>4</sup> Página 13 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI

<sup>5</sup> Páginas 14 a 22 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI

<sup>6</sup> Páginas 23 a 35 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI

<sup>7</sup> Página 11 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI

<sup>8</sup> Página 13 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI



15 de marzo de 2016, pero la DIAN la confirmó mediante la Resolución Nro. 042362016000011 del 8 de agosto del mismo año.

## ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

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), la Clínica Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. en liquidación formuló las siguientes pretensiones en la demanda principal (Radicado Nro. 2016-01391):

- «1. Que es nula la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE RETENCIONES EN LA FUENTE – REVISIÓN No. 042412016000004 del 8 de febrero de 2016, mediante la cual se determina un mayor valor de retenciones y sanción por inexactitud por concepto de retención en la fuente 2011, período 5 a la CLÍNICA BUCARAMANGA CENTRO MÉDICO DANIEL PERALTA S.A. (hoy en liquidación).
2. Que es nula la RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA No. 042362016000007 del 29 de julio de 2016, mediante la cual confirma la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE RETENCIONES EN LA FUENTE – REVISIÓN No. 042412016000004 del 8 de febrero de 2016, mediante la cual se determina un mayor valor de retenciones y sanción por inexactitud por concepto de retención en la fuente 2011, período 5.
3. Que como consecuencia de lo anterior, se tenga en firme la declaración de retención en la fuente año gravable 2011, período 5, presentada virtualmente en el formulario 3507752607457, sticker 91000188514689, el día 19 de julio de 2014»<sup>9</sup>.

En la demanda acumulada (Radicado Nro. 2016-01392), presentada en ejercicio del mismo medio de control, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

- «1. Que es nula la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE RETENCIONES EN LA FUENTE – REVISIÓN No. 042412016000009 del 8 de febrero de 2016, mediante la cual se determina un mayor valor de retenciones y sanción por inexactitud por concepto de retención en la fuente 2011, período 10 a la CLÍNICA BUCARAMANGA CENTRO MÉDICO DANIEL PERALTA S.A. (hoy en liquidación).
2. Que es nula la RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA No. 042362016000011 del 8 de agosto de 2016, mediante la cual confirma la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE RETENCIONES EN LA FUENTE – REVISIÓN No. 04242016000009, la cual determina un mayor valor de retenciones y sanción por inexactitud por concepto de retención en la fuente 2011, período 10.
3. Que como consecuencia de lo anterior, se tenga en firme la declaración de retención en la fuente año gravable 2011, período 9 (sic), presentada virtualmente en el formulario 3507766286565, sticker 91000218884508, el día 27 de Enero de 2014»<sup>10</sup>.

Las dos demandas invocaron las mismas normas violadas y propusieron los mismos cargos de nulidad en el concepto de la violación. En consecuencia, estos aspectos serán expuestos de forma conjunta.

En cuanto a las normas violadas, la demandante invocó el artículo 29 de la Constitución; los artículos 580-1, 750, 751, 752 y 753 del Estatuto Tributario; los

<sup>9</sup> Página 3 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI.

<sup>10</sup> Página 1 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.



artículos 211 y 212 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y el artículo 176 del Código de Procedimiento Civil.

Los cargos de nulidad se resumen así<sup>11</sup>:

### **1. Error de derecho en la apreciación de la prueba.**

La DIAN allegó al expediente administrativo como prueba las declaraciones iniciales de retención en la fuente por los períodos 5 y 10 de 2011, que fueron presentadas el 16 de junio y el 18 de noviembre de 2011 respectivamente, pero no tuvo en cuenta que dichas declaraciones no fueron pagadas en su totalidad y, por lo tanto, se reputan ineficaces en los términos del artículo 580-1 del Estatuto Tributario.

La ineficacia de la declaración tributaria, que es un acto privado, supone que no nació a la vida jurídica. Así lo señaló el Consejo de Estado, al considerar que este fenómeno jurídico impide que el acto jurídico surta efectos hacia el pasado o hacia el futuro, por lo que no requiere ser decretada por el juez, aunque esto no impide que el eventual conflicto relacionado con este punto se ventile ante la Jurisdicción<sup>12</sup>.

Así las cosas, una declaración de retención en la fuente ineficaz porque no fue pagada en su totalidad no puede tener validez como prueba porque, de lo contrario, se desconoce el principio de congruencia, además de violar los derechos de igualdad y equidad.

La doctrina también sustenta esta postura, pues señala que la ineficacia de pleno derecho es una sanción *in limine* que no requiere de pronunciamiento judicial para que opere la sanción a los actos que quebrantan normas imperativas, el orden público o las buenas costumbres<sup>13</sup>.

### **2. Error de hecho en la apreciación de la prueba.**

La segunda prueba que fundamentó los actos administrativos acusados fue la información exógena de terceros suministrada a la DIAN. Sin embargo, tomar la información exógena como cierta al compararla con la declaración ineficaz no es procedente porque no ofrece credibilidad ni certeza.

Es sabido por todos, incluyendo la DIAN, que la información exógena presenta errores. Por este motivo, en 2014, la autoridad tributaria creó el Formato Nro. FT-FL-2239 que consiste en el «*REPORTE ÚNICO DE INCONSISTENCIAS INFORMACIÓN EXÓGENA*».

La DIAN tiene razón en que el artículo 750 del Estatuto Tributario asigna a las declaraciones rendidas por terceros el valor de prueba testimonial. Pero en este caso no se cumplieron los requisitos de los artículos 750, 751, 752 y 753 *ibidem* para que la información exógena tenga eficacia probatoria.

<sup>11</sup> Páginas 5 a 8 del PDF 2 y páginas 3 a 7 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI

<sup>12</sup> La demandante invocó la providencia identificada con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Proceso: 2858. Sentencia del 5 de agosto de 1994. CP: Miguel González Rodríguez.

<sup>13</sup> En este punto, la demandante realizó la siguiente cita: Alarcón Rojas, Fernando. La Ineficacia de Pleno Derecho en los Negocios Jurídicos. Ed. Universidad Externado de Colombia, 2011.



En efecto, como lo señaló el Consejo de Estado, la información exógena no puede tomarse como cierta, sino que la administración debe pedir los documentos que la respaldan y adelantar todas las diligencias necesarias para la correcta determinación del impuesto<sup>14</sup>.

La estructura del Estado ha permitido la concentración de poderes en algunas entidades. Esto ocurrió con la DIAN, que propone normas de carácter tributario, fiscaliza su cumplimiento, impone sanciones y ejerce funciones de cobro coactivo.

El ejercicio de las funciones sancionatorias en sede administrativa o judicial debe respetar las normas constitucionales, entre las cuales se prevé el derecho al debido proceso en el artículo 29 de la Constitución, lo que supone una adecuada valoración de pruebas.

### **Oposición a la demanda**

La DIAN controvertió las pretensiones de las demandas por separado, antes de que fuera ordenada la acumulación de procesos. No obstante, los argumentos de defensa expuestos en ambas oposiciones son idénticos, por lo que se resumen en conjunto, a continuación<sup>15</sup>:

#### **1. Sobre el error de derecho en la apreciación de la prueba.**

Los actos administrativos acusados fueron proferidos con respeto del Título VI del Estatuto Tributario, que establece el régimen probatorio en materia tributaria y que no prevé ninguna tarifa legal para desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones del artículo 746 *ibidem*.

El 15 de abril de 2013, la DIAN practicó una visita a la clínica demandante para recaudar pruebas en ambos procedimientos de fiscalización, en la que solicitó la información contable. Sin embargo, esta información no fue presentada porque la actora no había pagado el software de contabilidad y, por lo tanto, no se podía acceder a la información del año 2011. Además, la revisora fiscal señaló que se hizo cargo de la contabilidad desde febrero de 2013, pero en ese momento no recibió los auxiliares contables porque el software estaba dañado y la clínica tuvo muchos problemas, embargos y demandas.

Luego de un año de la visita, el 30 de julio de 2014, la clínica entregó la información contable que corresponde al libro mayor y balance y auxiliares de las cuentas 5 y 6. Empero, la presentación extemporánea de la contabilidad impide su valoración en favor del contribuyente porque, según lo dispone el artículo 781 del Estatuto Tributario, la renuencia de su entrega constituye indicio en su contra.

En enero de 2014 fue consultada la información exógena presentada por la misma Clínica Bucaramanga y la información exógena presentada por terceros y se encontraron inexactitudes respecto de las declaraciones de retención fiscalizadas.

Por lo expuesto, no es cierto que los actos administrativos acusados fueron

<sup>14</sup> La demandante invocó la providencia que identificó con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16752. Sentencia del 10 de febrero de 2011. CP: William Giraldo Giraldo.

<sup>15</sup> Páginas 64 a 71 del PDF 2 y páginas 74 a 82 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI



expedidos con fundamento en las declaraciones inicialmente presentadas en cada caso, el 16 de junio y el 18 de noviembre de 2011.

## 2. Sobre el error de hecho en la apreciación de la prueba.

La DIAN insistió en que los actos administrativos acusados no se fundamentaron en las declaraciones iniciales, sino en las pruebas recaudadas en ambos trámites administrativos, por lo que en este caso no es relevante la eficacia jurídica de las declaraciones iniciales presentadas sin el pago.

De otro lado, la clínica se limitó a afirmar de forma general que existen errores en la información exógena y que la autoridad tributaria implementó el Formato Nro. FT-FL-2239 para el «*REPORTE ÚNICO DE INCONSISTENCIAS INFORMACIÓN EXÓGENA*». Empero, no indicó que existiera algún error en la información suministrada por terceros y que fue analizada para este caso, por lo que no demostró su dicho.

Además, la demandante sostuvo que se desconocieron los requisitos de los artículos 750 a 753 del Estatuto Tributario, pero, de nuevo, no fundamentó adecuadamente su argumento. Así mismo, no tuvo en cuenta que también fue estudiada la información exógena suministrada por la misma clínica, de tal modo que los actos administrativos se fundamentaron en una serie de indicios que acreditan la inexactitud de las declaraciones fiscalizadas.

### Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de las demandas acumuladas con base en las siguientes consideraciones<sup>16</sup>:

#### 1. Sobre la eficacia probatoria de las declaraciones de retención en la fuente sin pago total.

El artículo 580-1 del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010, establece que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producen efectos legales, sin necesidad de un acto administrativo que así lo declare. Esta norma fue declarada constitucional mediante la Sentencia C-102 de 2015, en la que la Corte Constitucional señaló que el objetivo de la disposición es realizar el principio de eficacia tributaria. Postura que fue reiterada por el Consejo de Estado en la sentencia del 21 de febrero de 2019<sup>17</sup>.

Con base en lo anterior, no es posible acoger el argumento del demandante, según el cual los actos acusados son nulos porque dieron valor probatorio a declaraciones de retención en la fuente ineficaces, pues desconocería el principio de eficacia tributaria resguardado por el artículo 15 de la Ley 1430 de 2010. Además, debe tenerse en cuenta que esta norma no restringe las potestades investigativas y probatorias de la DIAN.

De otro lado, en los requerimientos especiales se indicó que la modificación propuesta a las declaraciones tiene como fundamento *i)* la información exógena presentada por la misma parte actora, *ii)* la información exógena de terceros, *iii)* las visitas de inspección tributaria en la que no se exhibió la contabilidad y *iv)* la

<sup>16</sup> PDF 21 del índice 2 de SAMAI

<sup>17</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 54001-23-33-000-2014-00134-01 (21604). Sentencia del 21 de febrero de 2019. CP: Milton Chaves García.



declaración juramentada de la revisora fiscal. Así las cosas, no es cierto que los actos objeto de controversia se fundamentaron solo en las declaraciones ineficaces presentadas en el año 2011, como lo pretende hacer ver la demandante. Todos estos elementos probatorios, analizados en conjunto, ofrecen el respaldo suficiente para la decisión de la autoridad tributaria.

Adicionalmente, el artículo 684 del Estatuto Tributario otorga amplias facultades de investigación a la DIAN, para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, por lo que está habilitada para desvirtuar los hechos declarados por los contribuyentes. En consecuencia, dentro de las pruebas admisibles en el procedimiento de fiscalización, se encuentra la prueba indiciaria.

## **2. Sobre la eficacia probatoria de la información exógena de terceros.**

La demandante afirmó que la información exógena de terceros que sustentó los actos acusados, desconocieron los artículos 750 a 753 del Estatuto Tributario. Al respecto, el artículo 752 señala que no es admisible la prueba testimonial para demostrar hechos que no sean susceptibles de probarse por ese medio, pero el artículo 750 admite como prueba testimonial los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros relacionadas con las obligaciones del contribuyente fiscalizado, de tal modo que no hay ninguna irregularidad. Además, el artículo 753 no es aplicable al caso bajo examen, pues regula las declaraciones rendidas por fuera de la actuación, lo cual no fue mencionado en este caso.

De otro lado, la demandante tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y de solicitar la práctica de pruebas desde la notificación de los requerimientos especiales. No obstante, esto no ocurrió, pues se limitó a afirmar que las pruebas invocadas por la DIAN son ineficaces. De esta forma, la Clínica Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. en liquidación no cumplió con su carga de la prueba, que no solo deriva de la presunción de legalidad de los actos administrativos, sino también del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil.

## **3. Sobre las costas procesales.**

En este caso procedía la condena en costas en contra de la parte vencida, según lo prevé el numeral 1° del artículo 365 del Código General del Proceso.

### **Recurso de apelación**

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con el fin de que se accedan a las pretensiones de las demandas, con base en lo siguiente<sup>18</sup>:

#### **1. Sobre la eficacia probatoria de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.**

El Tribunal centró su decisión en que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total tienen eficacia probatoria, a pesar de que el artículo 580-1 del Estatuto Tributario establece que estas declaraciones son ineficaces de pleno derecho y, por lo tanto, no nacen a la vida jurídica.

<sup>18</sup> PDF 24 del índice 2 de SAMAI



La ineficacia de pleno derecho aplica para ambas partes de la relación jurídico-tributaria. Así las cosas, no es coherente que este tipo de declaraciones no surta ningún efecto para el contribuyente, pero sí para la DIAN como prueba indiciaria y como punto de partida para tasar los valores de la revisión.

Es contrario a los principios tributarios que el Tribunal simplifique el principio de eficiencia tributaria en mero recaudo y traslado de recursos. Además, este principio no tiene relación con la ineficacia de la declaración tributaria, pues se insiste en que la ineficacia de pleno derecho supone que no surte efectos para ninguna de las partes, por lo que no puede constituir una pieza procesal indiscutible para la determinación de los valores por pagar e imposición de sanciones.

## 2. Sobre la eficacia probatoria de la declaración exógena presentada por terceros.

El otro pilar de la sentencia de primera instancia consistió en que el Tribunal otorgó validez a la información exógena presentada por la Clínica Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. en liquidación y por terceros. No obstante, no tuvo en cuenta que la información exógena presentada por terceros no cumplió los requisitos de los artículos 752 y 753 del Estatuto Tributario, por lo que no tiene eficacia probatoria, convirtiéndola en simple prueba sumaria.

Como se indicó en las demandas, el Consejo de Estado señaló que la información exógena no puede tomarse como cierta, sino que la administración debe pedir los documentos que la respaldan y adelantar todas las diligencias necesarias para la correcta determinación del impuesto<sup>19</sup>.

En este orden, se trata de una decisión que se fundamenta en la información exógena que se contrasta con unas declaraciones de retención en la fuente ineficaces, asignándoles certeza probatoria a una *“pieza carente de toda credibilidad probatoria”*.

### Alegatos de conclusión

La **demandante** reiteró lo dicho en el recurso de apelación<sup>20</sup>.

La **demandada** solicitó que sean acogidos los argumentos que sustentaron la sentencia de primera instancia<sup>21</sup>. Destacó que el hecho de que la investigación administrativa iniciara por la discrepancia entre las declaraciones iniciales ineficaces y las fiscalizadas no es ilícito porque fueron practicadas diversas pruebas que sustentan la decisión.

Finalmente, solicitó que se confirme la condena en costas de primera instancia, para lo cual indicó que anexaba pruebas tendientes a demostrar su causación<sup>22</sup>.

<sup>19</sup> La demandante invocó la providencia que identificó con la siguiente información: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 16752. Sentencia del 10 de febrero de 2011. CP: William Giraldo Giraldo.

<sup>20</sup> Índice 20 de SAMAI

<sup>21</sup> Índice 19 de SAMAI

<sup>22</sup> En los alegatos la Dian expuso « como prueba de los costos, adjunto la correspondiente certificación, expedida por el jefe de la División de Gestión Administrativa y Financiera de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga», sin embargo, no aportó ningún documento.





## Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000004 del 8 de febrero de 2016 y de la Resolución Nro. 042362016000007 del 29 de julio del mismo año, que modificaron la declaración de retención en la fuente presentada por la demandante por el período 5 del año 2011; así como de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 042412016000009 del 8 de febrero de 2016 y de la Resolución Nro. 042362016000011 del 8 de agosto del mismo año, que modificaron la declaración de retención en la fuente presentada para el período 10 del año 2011.

Para resolver los cargos del apelante único, la Sala reiterará en lo pertinente, los criterios que orientaron la decisión de la sentencia del 7 de octubre de 2021, que resolvió un litigio que guarda identidad fáctica y jurídica entre las mismas partes, suscitado respecto de la declaración de retención en la fuente por el período 12 del 2011<sup>23</sup>.

### 1. Sobre la eficacia probatoria de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total.

Acorde con el artículo 580-1 del Estatuto Tributario, según el texto vigente para la época, las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total no producían efecto alguno sin necesidad de acto que así lo declare.

Con base en lo anterior, el pago total de las retenciones quedó establecido como un presupuesto de eficacia de las declaraciones de retención en la fuente, por lo que su incumplimiento bastaba para tener como incumplido el deber a cargo del agente retenedor de declarar, sin que fuera necesario expedir un acto administrativo<sup>24</sup>, lo que también significaba, para ese momento que, tales declaraciones no constituyeran título ejecutivo de la deuda a cargo del obligado a retener<sup>25</sup>, por lo que la autoridad tributaria debía adelantar el procedimiento de aforo para determinar y exigir la cuantía respectiva.

Para tal efecto, destacó la Sala que la demostración de la cuantía de las retenciones en la fuente practicadas por los obligados, estaban sometidas a la regla general de libertad probatoria del artículo 165 del Código General del Proceso, además del artículo 743 del Estatuto Tributario que dispone que la eficacia de los medios probatorios recaudados depende de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse. En consecuencia, la DIAN tiene competencia para adelantar investigaciones encaminadas a corroborar o desvirtuar las operaciones, sin perjuicio de que el obligado pueda desvirtuar probatoriamente los hechos propuestos por la administración.

<sup>23</sup> Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 68001-23-33-000-2016-01372-01 (23502). Sentencia del 7 de octubre de 2021. CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>24</sup> El fallo analizado citó en este punto la sentencia del 26 de agosto de 2021, exp. 25460, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello

<sup>25</sup> Aspecto que fue modificado por la Ley 2010 de 2019 en su artículo 101

No obstante, precisó la providencia que: **«ninguna de estas consecuencias lleva a concluir que las declaraciones ineficaces carezcan en términos absolutos de mérito probatorio, puesto que, aunque no valgan jurídicamente como una autoliquidación, sí que son representativas de los hechos manifestados por el obligado tributario, hechos que quedan sujetos a comprobación».**

Al hilo de lo cual, concluyó:

*«De modo que, contrariamente a lo argumentado por la apelante, si bien la norma objeto de comentario despoja de “efectos legales” a esas liquidaciones privadas, por otra parte, se trata de documentos que contienen denuncios de hechos económicos susceptibles de comprobación por parte de la autoridad. Con lo cual, aunque la declaración presentada por la apelante no sea apta como forma de cumplimiento del deber de autoliquidar la obligación tributaria, indica datos con relevancia tributaria que pueden ser tenidos en cuenta como punto de partida de las tareas de fiscalización que le corresponde adelantar a la autoridad fiscal “para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales” (artículo 684 del ET); junto a lo cual cabe advertir que, en el marco del respectivo ejercicio de comprobación que se adelante, la Administración tendrá que valorar conjuntamente los medios que conforman el acervo probatorio del caso (artículo 176 del CGP) y someter a contradicción la valoración efectuada y las conclusiones que deriven de ella (artículo 29 de la Constitución). En consecuencia, no encuentra la Sala que se hayan vulnerado los principios de igualdad y de equidad de la apelante por el hecho de que la demandada haya comprobado la realidad de las manifestaciones efectuadas en la declaración de retención en la fuente presentada, a partir de una declaración ineficaz anterior» (subrayado propio).*

A partir de lo anterior y, descendiendo al caso concreto, no es de recibo la afirmación de la demandante en el sentido que, la ineficacia de las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin pago total del 16 de junio<sup>26</sup> y del 18 de noviembre<sup>27</sup> de 2011 las hace inoperantes en materia probatoria. Como se expuso, los datos allí consignados tenían relevancia tributaria y era legítimo tomarlos como punto de partida en la actividad fiscalizadora.

Es así como en los actos acusados se pone de presente que la entidad demandada no se limitó a tomar como ciertos los valores contenidos en las declaraciones del 16 de junio y del 18 de noviembre de 2011, sino que las contrastó con otras pruebas que obran en los expedientes administrativos, esto es contra la información exógena reportada por la misma demandante en 2011 respecto de las retenciones que practicó, así como con la información exógena reportada por terceros a los cuales se les practicaron las retenciones, encontrándolas coincidentes con los valores reportados en las declaraciones ineficaces y, la declaración juramentada de la revisora fiscal para la época de presentación de las declaraciones ineficaces, quien sostuvo que algunas retenciones las pudo revisar contra los auxiliares de contabilidad<sup>28</sup>.

Por lo expuesto, no prospera el cargo de la apelación

## **2. Sobre la validez probatoria de la información exógena presentada por terceros.**

Esta Sección señaló, en sentencia del 10 de septiembre de 2020<sup>29</sup>, que la información exógena «es el conjunto de datos que las personas naturales y jurídicas presentan

<sup>26</sup> Página 12 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI.

<sup>27</sup> Página 11 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.

<sup>28</sup> Páginas 19 a 21 del PDF 2 y páginas 17 a 19 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.

<sup>29</sup> 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.



a la DIAN sobre las operaciones realizadas con sus clientes, que permite a la Administración en su facultad de fiscalización, efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los impuestos». En la misma providencia manifestó que la información exógena no es el único medio probatorio para demostrar las inconsistencias de las declaraciones, pues su idoneidad (como la de cualquier otro medio de prueba) depende de los hechos que se pretendan probar y del valor de convencimiento que pueda atribuírsele con base en las reglas de la sana crítica, según lo prevé el artículo 743 del Estatuto Tributario.

Para el caso, se encuentra acreditado que, la DIAN sustentó su decisión en varios medios probatorios, pues no solo analizó la información exógena reportada por los terceros, sino además la información reportada por la propia clínica actora sobre las retenciones practicadas en el año 2011 y la declaración juramentada de la revisora fiscal al momento de la presentación de las declaraciones sobre las que operó la ineficacia<sup>30</sup>.

Ahora, respecto de la información exógena reportada por terceros, procede replicar en este caso, el razonamiento y conclusión de la providencia en mención, en el sentido de que «el hecho de que esos datos hayan sido suministrados por quienes soportaron las retenciones en la fuente pone de manifiesto que los mismos son lo suficientemente cercanos al tema de prueba como para brindar convicción acerca de que las retenciones practicadas por la actora ascendieron a una cuantía superior a la denunciada en la autoliquidación revisada, circunstancia en la cual sería coincidente con los demás medios probatorios que obran en el plenario y, en todo caso, no fue desacreditada de manera específica». Esto en tanto la actora no aportó ninguna prueba tendiente a demostrar que la información suministrada por los terceros no correspondía. Por el contrario, como se señaló en apartes anteriores, coincide con la información exógena reportada por la propia demandante para el año 2011, hecho puesto de presente en los actos acusados y que no fue controvertido en la demanda ni en la apelación.

Inclusive uno de los fundamentos de la sentencia apelada para negar las pretensiones de la demanda fue que la demandante «tuvo oportunidad de aportar y solicitar las pruebas que considerara necesarias para demostrar el cumplimiento de sus deberes fiscales; sin embargo, no lo hizo, y al igual que en el presente proceso judicial, se limitó a sostener, sin ser así, que las pruebas valoradas por el ente fiscal no eran eficaces»<sup>31</sup>, fundamento que no fue objetado en el recurso de apelación.

Finalmente, la demandante sostuvo en la apelación que la información exógena reportada por terceros no cumple los requisitos de los artículos 752 y 753 del Estatuto Tributario. Sin embargo, se limitó a hacer una afirmación general, sin exponer los motivos específicos por los que dichas normas fueron desconocidas, no sustentó esta inconformidad con la sentencia de primera instancia.

Por lo expuesto, este cargo de la apelación tampoco prospera.

### 3. Aplicación del principio de favorabilidad.

La Sala observa que los actos acusados impusieron sanción por inexactitud por un valor equivalente al 160% de la diferencia entre las retenciones declaradas y las

<sup>30</sup> Páginas 19 a 21 del PDF 2 y páginas 17 a 19 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.

<sup>31</sup> Página 14 del PDF 21 del índice 2 de SAMAI.



determinadas en las liquidaciones oficiales acusadas, por valor de \$169.000.000<sup>32</sup> y de \$120'829.000<sup>33</sup>.

Dado que esta sanción fue reducida al 100% por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario, procede en aplicación del principio de favorabilidad, la reducción de la sanción, la cual quedará así:

Período 5 de 2011	
Total retenciones determinadas	\$134'683.000
Total retenciones declaradas	\$29'058.000
Base de la aplicación de la sanción	\$105'625.000
Porcentaje de la sanción	100%
<b>Total</b>	<b>\$105'625.000</b>

Período 10 de 2011	
Total retenciones determinadas	\$88'778.000
Total retenciones declaradas	\$13'260.000
Base de la aplicación de la sanción	\$75'518.000
Porcentaje de la sanción	100%
<b>Total de la sanción por inexactitud</b>	<b>\$75'518.000</b>
Sanción declarada por la contribuyente	\$13.260.000
<b>Total sanciones</b>	<b>\$88.778.000</b>

#### 4. Sobre la condena en costas.

La Sala no realizará ningún pronunciamiento sobre la condena en costas en primera instancia porque no fue objeto del recurso de apelación.

De otro lado, respecto de las costas causadas en segunda instancia, no se impondrá condena alguna porque no fue demostrada su causación, según lo exige el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso.

#### 5. Conclusión.

Aunque no prosperó el recurso de apelación, dando aplicación al principio de favorabilidad respecto de la sanción de inexactitud, se revocará el ordinal primero de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, se disminuirá la sanción por inexactitud conforme con el cálculo realizado previamente. Además, no habrá condena en costas en esta instancia.

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

### FALLA

1. **Revocar** el ordinal primero de la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, el 10 de septiembre de 2020, el cual quedará así:

1. **Declarar** la nulidad parcial de las Liquidaciones Oficiales de Revisión Nro.

<sup>32</sup> Página 21 del PDF 2 del índice 2 de SAMAI.

<sup>33</sup> Página 20 del PDF 3 del índice 2 de SAMAI.



042412016000004 y Nro. 042412016000009, ambas del 8 de febrero de 2016, así como de las Resoluciones Nro. 042362016000007 del 29 de julio de 2016 y Nro. 042362016000011 del 8 de agosto del mismo año, proferidas por la DIAN, únicamente en lo que se refiere a la cuantía de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, **reducir** la sanción por inexactitud a cargo de la Clínica Bucaramanga Centro Médico Daniel Peralta S.A. en liquidación, por la aplicación del principio de favorabilidad, para el período 5 de 2011 a \$105'625.000 y para el período 10 del mismo año a \$75'518.000, según lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia de primera instancia.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Aclara el voto

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**