CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: **Wilson Ramos Girón**

Bogotá, D.C., diecinueve (19) de noviembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 17001-23-33-000-2019-00590-01 (30716)
Demandante: Global Representaciones Limitada
Demandada: DIAN

Temas: Sanción por no declarar renta 2015. Auto declarativo. Costas

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de agosto de 2025, proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que resolvió:

> Primero: Levantar la suspensión por prejudicialidad que se ordenó mediante auto del 25 de marzo de 2021 dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesto por Global Representaciones Limitada contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.
>
> Segundo: Negar las pretensiones de la demanda, según lo expuesto en la parte motiva.
>
> Tercero: Condenar en costas, únicamente en lo atinente a agencias en derecho, a la parte demandante, Global Representaciones Limitada, cuya liquidación y ejecución se harán conforme al artículo 366 del Código General del Proceso. Se fijan agencias en derecho por valor de $23.195.580 a cargo de la parte demandante y a favor de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.[1]

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

El 12 de abril de 2016, la actora[2] presentó la declaración del impuesto sobre la renta 2015, firmada por el contador Juan Guillermo Posada Ángel, cuya facultad para firmar declaraciones tributarias había sido suspendida mediante la Resolución 128 del 22 de febrero de 2016 -ejecutoriada el 11 de abril de 2016-[3]. Con Auto Declarativo 102382018000001 del 22 de enero de 2018, confirmado por las Resoluciones 0002 del 12 de febrero de 2018 y 0001 del 19 de febrero de 2018,[4] la DIAN tuvo por no presentada la referida declaración del año 2015.

Previo emplazamiento para declarar y respuesta, la demandada profirió la Resolución Sanción 102412018000002 del 08 de agosto de 2018, por la cual impuso a la actora sanción por no declarar en la suma de $773.186.000[5]. Decisión confirmada con la Resolución 992232019000010 del 08 de agosto de 2019.

[1] En la parte motiva señaló que corresponde al 3 % de las pretensiones.
[2] Su objeto social esencialmente es la producción, venta y comercialización de textiles.
[3] La sanción al contador -artículo 660 del ET- se originó en la inexactitud de la declaración de renta 2012 de la misma actora.
[4] La legalidad del auto declarativo fue avalada por decisión en segunda instancia del Tribunal Administrativo de Caldas, en sentencia del 23 de mayo de 2025, confirmatoria de la de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda.
[5] Equivalente al 20 % de los ingresos brutos de la última declaración presentada, acorde con el artículo 643.1 del ET.

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones:

> Primera: Que se declare la nulidad de la Resolución Sanción por no declarar 102412018000002 del 8 de agosto de 2018, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la cual impuso una sanción por no haber presentado la declaración de renta por el periodo 1 del año gravable 2015 a la sociedad Global Representaciones Limitada, por la suma de $773.186.000.
>
> Segunda: Que se declare la nulidad de la Resolución 992232019000010 del 8 de agosto de 2019, proferida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por la cual se decide un recurso de reconsideración.
>
> Tercera: Que como consecuencia de la anterior declaración y a título de restablecimiento del derecho, se levante la sanción impuesta a Global Representaciones Limitada, por no haber presentado la declaración de renta por el periodo 1 del año gravable 2015, y se declare que mi patrocinada no está obligada a pagar suma alguna derivada de la operación administrativa demandada.
>
> Cuarta: Que se condene en costas y agencias en derecho a la parte demandada.

Invocó como vulnerados los artículos 6, 29, 83, 95.9, 209 y 363 de la Constitución; 683 y 829 del ET (Estatuto Tributario); y 87 del CPACA, bajo el siguiente concepto de violación:

Adujo vulnerado el debido proceso, porque la sanción se impuso cuando el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración no estaba en firme, pues había sido demandado ante la jurisdicción, por lo que, en su entender, debía esperarse el resultado del proceso judicial. Además, se desconocieron la buena fe y la confianza legítima, porque la actora presentó la declaración en tiempo y sin intención defraudatoria, y no conocía la sanción de su contador, que solo se comunica a las entidades financieras, cámaras de comercio y oficinas de impuestos, no a los particulares, de modo que se presumía habilitado; y no hubo detrimento al erario, pues pagó lo correspondiente.[6]

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones. Sostuvo que no se vulneró el debido proceso, porque el procedimiento para tener por no presentada la declaración y el sancionatorio por no declarar son independientes, y no estaba obligada a esperar la decisión judicial sobre el auto declarativo; además, debía ejercer su facultad sancionatoria en el término del artículo 638 ET. Destacó que la actora conocía la sanción del contador, pues se originó en la fiscalización de su propia declaración de renta 2012, en la que su representante legal también fue sancionado; se advirtió la irregularidad y se invitó a corregirla, dicho representante recibió copia de la Resolución 128 de 2016[7]; y la declaración del 2015 no arrojó saldo a pagar, de modo que no hubo pago.

Sentencia apelada

El *a quo* negó las pretensiones y condenó en costas a la demandante. Señaló que la actora conocía la sanción impuesta a su contador —originada en su propia declaración de renta 2012— y que no podía trasladar a la DIAN la consecuencia de no haber vigilado a quien eligió. La sanción por no declarar se impuso estando en firme el auto declarativo, sin necesidad de esperar la decisión judicial sobre su legalidad; y, en todo caso, ese tribunal negó las pretensiones de nulidad de tal auto -sentencia de segunda instancia del 23 de mayo de 2025[8]- de modo que la declaración de renta del 2015 se tuvo por no presentada. Condenó en agencias en derecho en el 3 % de las pretensiones -$23.195.580-.

[6] Aludió genéricamente a los principios tributarios.
[7] Que sancionó al contador Juan Guillermo Posada Ángel.
[8] Proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas en el proceso 2018-00408-01.

Recurso de apelación

La actora cuestionó el fallo del tribunal. Reiteró que la sanción se impuso cuando el auto declarativo no estaba en firme judicialmente, lo que vulneraría el debido proceso y la prejudicialidad; que el contador no fue notificado personalmente, sino por aviso -argumento novedoso- y la sanción no se notificó a la actora como tercera interesada -según las normas del CPACA-, por lo que el *a quo* valoró erróneamente las pruebas al concluir que la sociedad conocía la sanción; que presentó la declaración de buena fe, confiando en un contador con firma habilitada, sin daño al erario, por lo que la sanción desconoce los principios tributarios. No procedía la condena en costas, porque no se causaron.

Pronunciamientos finales

La demandada se opuso al recurso con argumentos similares a los de la contestación y destacó que la legalidad del auto declarativo fue confirmada judicialmente. El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante -apelante única- contra la sentencia que negó las pretensiones y la condenó en costas. Corresponde establecer si: (i) la demandada podía imponer la sanción por no declarar mientras se discutía judicialmente el auto declarativo; (ii) la presunta falta de conocimiento de la sanción al contador y la buena fe de la actora enervan la sanción por no declarar; (iii) la sanción desconoce los principios tributarios; y (iv) procedía la condena en costas.

2- La demandante cuestiona que no se le podía sancionar por no declarar hasta tanto no se resolviera en sede judicial la legalidad del auto declarativo -que tuvo por no presentada la declaración de renta 2015-. La demandada y el *a quo* coinciden en que la firmeza del auto declarativo se adquiere una vez resueltos los recursos en sede administrativa sin necesidad de esperar la decisión judicial sobre su legalidad.

Para resolver, se destaca que el artículo 829 del ET regula la ejecutoria de los actos que sirven de fundamento al cobro coactivo, es decir, los que tienen la naturaleza de títulos ejecutivos y se encuentran consignados en el artículo 828 *ibidem;* -esto es, declaraciones privadas, liquidaciones oficiales, demás actos que fijen sumas líquidas a favor del fisco, garantías y cauciones y sentencias judiciales-. De esa manera, el auto declarativo que tiene por no presentada la declaración tributaria no se encuentra dentro de aquellos cuya firmeza se encuentra regulada por el Estatuto Tributario, sino que, acorde con la cláusula de remisión prevista en los artículos 2 y 34 del CPACA y por la ausencia de disposición expresa en la norma tributaria sobre la firmeza del auto declarativo, se debe aplicar lo previsto en el artículo 87 del CPACA, con lo cual su ejecutoria se surte, para el caso, *«desde el día siguiente a la publicación, comunicación o notificación de la decisión sobre los recursos interpuestos»*.[9] Así pues, la DIAN no debía esperar la decisión en sede judicial acerca de la legalidad del auto declarativo para imponer la sanción por no declarar renta del año 2015. Por lo demás, se advierte que, con sentencia de segunda instancia del 23 de mayo de 2025, el tribunal confirmó la decisión de negar las pretensiones de nulidad del auto declarativo, de modo que su legalidad fue ratificada con fuerza de cosa juzgada y, por

[9] Sentencias del 22 de octubre de 2020 y 06 de octubre de 2022 (exps. 23672 y 26300, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto).

tanto, la declaración de renta del 2015 se tuvo por no presentada. Lo anterior descarta la aludida vulneración a la prejudicialidad y al debido proceso invocados por la apelante.

3- De otro lado, el procedimiento para suspender la facultad de los contadores para firmar declaraciones tributarias está regulado en los artículos 660, 661 y 661-1 del ET. La sanción se impone previo requerimiento al contador que *«se notificará personalmente o por edicto y se comunicará a la Junta Central de Contadores»* y, una vez en firme, se informa a las entidades financieras, cámaras de comercio y oficinas de impuestos. Ninguna de esas normas exige notificar a los clientes del contador, que no son parte en ese procedimiento ni destinatarios de la sanción, la cual recae sobre una facultad personal del profesional contable. Por ello, al tratarse de un procedimiento especial reglado por el ET, no hay lugar a aplicar las normas generales sobre comunicación a terceros previstas en el CPACA.

En el caso, la Resolución 128 del 22 de febrero de 2016 —sanción al contador— se notificó al profesional conforme con el artículo 661 ET, la cual quedó en firme el 11 de abril de 2016 —aspecto no discutido—. La comunicación posterior a la Junta Central de Contadores —cuando la sanción se encontraba en firme— y a las demás entidades (artículo 661-1 del ET) tiene una finalidad informativa, que no incide en su ejecutoria. Por demás, no es cierto que la actora desconociera la sanción al contador, dado que la misma se originó en la fiscalización de la declaración de renta del 2012 de la propia actora -Global Representaciones Limitada-, en la que su representante legal también fue sancionado, recibiendo personalmente copia de la citada resolución 128 de 2016 (f. 46 caa). Adicionalmente, el auto declarativo le indicó la razón por la cual su declaración se tenía por no presentada; y, pese a ello, al responder el emplazamiento para declarar, la actora se negó a presentar la declaración, por considerar que se trataba de una «*persecución*», con lo cual se descarta la aludida vulneración a la buena fe de la demandante.

Cabe destacar que la sociedad apelante trae como argumento novedoso una presunta irregularidad de la notificación al contador -que adujo ser «por aviso»-, frente a la cual no cabe pronunciarse en garantía del debido proceso y derecho de defensa de su contraparte y acorde con el precedente de la Sección según el cual *«no le es permitido a las partes la inclusión en sede de apelación de cargos novedosos, desconocidos y ausentes a lo largo del debate judicial, pues supone el planteamiento de asuntos que no han sido objeto de controversia, siendo este un requisito de las normas que regulan el derecho procesal administrativo y las garantías del debido proceso*[10]».

4- Y en cuanto a la alusión genérica al desconocimiento de los principios de equidad, justicia y lesividad, se observa que, acorde con el artículo 640 ET, la omisión de declarar lesiona la función de control de la Administración, pues la declaración es el instrumento a través del cual se determina el tributo, con lo cual se genera afectación al fisco —como fue motivado en el acto sancionatorio—. Aunado a que la Sección ha reiterado que el incumplimiento de las obligaciones tributarias configura lesividad.[11] En ese orden, contrario a lo aducido por la apelante, en el caso no se desconocieron los invocados principios.

Conclusión

5- Por lo razonado en precedencia, se establece que, en el caso, procedía imponer la sanción por no declarar sin esperar la decisión judicial sobre la legalidad del auto declarativo. No se desconocieron los principios invocados por la demandante. En consecuencia, no prospera la apelación.

[10] Sentencias del 08 de agosto de 2024 y 09 de abril de 2026 (exps. 28522 y 30546, CP. Wilson Ramos Girón).
[11] Ver entre otras, sentencia del 04 de junio de 2026 (exp. 29629, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

Costas

6- Como la demandante apeló las costas, se observa que, acorde con los artículos 188 del CPACA y 365 del CGP, la condena en costas -agencias en derecho- no depende de la actuación por conducto de abogado, sino del resultado del proceso.[12] En el caso, la actora resultó vencida y por ello procede la condena en costas —en el segmento de agencias en derecho—. Con todo, acorde con la letra *b)* del ordinal 11 del artículo 5 del Acuerdo PCSJA25-12355 del 28 de noviembre de 2025, en los juicios de los que sean competentes en primera instancia los tribunales administrativos, las agencias en derecho de la primera instancia se tasarán «*entre el 3 % y el 7.5 % del valor de las pretensiones, sin llegar a superar nunca el monto de seis (6) salarios mínimos mensuales legales vigentes*». En esa medida, atendiendo al límite fijado en el referido acuerdo, se modificará el ordinal tercero de la sentencia para incluir la advertencia de que el monto no podrá superar seis (6) smmlv.[13]

Y con fundamento en los artículos 188 del CPACA y 361 y siguientes del CGP, se condenará en costas —agencias en derecho— en esta instancia a la parte demandante, en la medida en que se confirma la providencia apelada y hubo una parte vencida en el proceso. Así, se fijará como agencias en derecho en esta instancia el equivalente a un salario mínimo mensual legal vigente al momento de la ejecutoria de la providencia, de conformidad con el Acuerdo PCSJA25-12355, del 28 de noviembre de 2025. Por lo tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación de la condena en costas, conforme con las reglas consagradas en el artículo 366 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal tercero de la sentencia de primera instancia, el cual queda así:

   Tercero: Condenar en costas a la parte demandante. Se fijan agencias en derecho en la suma equivalente al tres (3 %) por ciento de las pretensiones, sin exceder de seis (6) smmlv.

2. **Confirmar** en lo demás la sentencia apelada.

3. **Condenar** en costas a la demandante en esta instancia. En consecuencia, ordenar al tribunal tramitar el respectivo incidente, conforme a lo expuesto en la parte motiva.

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

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclaro voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador

[12] Ver sentencia del 23 de septiembre de 2025, exp. 28292, CP. Wilson Ramos Girón.
[13] En el mismo sentido, las sentencias del 16 de julio y del 05 de noviembre de 2026 (exps. 30155 y 29274, CP. Wilson Ramos Girón)