



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL HUILA

SALA SEXTA DE DECISIÓN

MAG. P.: DR. JOSÉ MILLER LUGO BARRERO

Neiva, dos (2) de abril de dos mil veinte (2020)

MEDIO DE CONTROL : NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
DERECHO –TRIBUTARIO-
DEMANDANTE : LINA MATILDE ANDRADE DE VEGA
DEMANDADA : DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES -DIAN.
PROVIDENCIA : SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA No. 041
RADICACIÓN : 41 001 33 33 005-2012-00226 01

Aprobado en Sala Virtual según Acta No. 16-A de la fecha.

ASUNTO

Una vez agotadas las etapas procesales atinentes a la segunda instancia y al no observar causal de nulidad que invalide lo actuado, decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 18 de octubre de 2017, proferida por el Juzgado Noveno Administrativo de Neiva, mediante la cual **accedió** a las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

1. LA DEMANDA (fl. 2 a 23 C. Ppal. 1)

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho LINA MATILDE ANDRADE VEGA, a través de apoderado judicial, demanda a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, para que previa citación se declare la nulidad de los actos administrativos contenidos en la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales obligados a llevar contabilidad –Revisión- No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y la Resolución Recurso de

Reconsideración No. 132012012000015 del 26 de junio de 2012, al ser proferidas violando las normas tributarias y constitucionales.

1.1. Menciona los siguientes **HECHOS**:

- Que el 24 de junio de 2008 presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2007 con el No. 328010100043175, determinando como valor a pagar \$0.
- Que la División de Gestión de Fiscalización Tributaria profirió el 21 de junio de 2009 auto de apertura No. 132382009001146, incluyendo a la contribuyente dentro del programa de “**Evasión Simple**” y que el **21 de abril de 2010**, profirió auto de **inspección tributaria** No. 1323820100000052, con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta del año gravable 2007.
- El 20 de mayo de 2010 se elevó acta, en la cual solicita información respecto de la declaración de renta del año gravable 2007, como explicación de cada uno de los renglones, relación de facturación de ingresos, relación de facturas de compras, relación de gastos y deducciones.
- El 11 de septiembre de 2009 se produce auto de apertura No. 132382009001461 por el año gravable 2007.
- El 8 de junio de 2010, profiere Requerimiento Ordinario No. 1323820100000480, solicitando relación de facturas de venta, discriminando IVA y devoluciones.
- El 15 de junio de 2010 la contribuyente presentó corrección a la declaración de renta y complementarios año 2007, liquidando saldo a pagar de \$746.000.
- El 12 de agosto de 2010 se produjo otro requerimiento ordinario distinguido con el No. 1323820100000594, solicitando extractos bancarios, relación de las facturas de venta, relación de las facturas de compras con relación de los gastos realizados durante el año gravable 2007.
- El 16 de septiembre de 2010 se elevó informe de expediente recomendando expedir requerimiento especial, proponiendo mayores ingresos por arrendamientos en cuantía de \$11.065.904,

otros conceptos por \$5.924.000, retenciones por \$422.446 y modificación en el pasivo registrado por \$206.660.535, disminución de costos a \$586.288.673 y deducciones por \$58.377.000.

- El 17 de septiembre de 2010 se profirió requerimiento especial por medio del cual se propone modificar la declaración de renta; el 20 de diciembre de 2010 se presentó respuesta al mismo, corrigiendo parcialmente la declaración de renta del año gravable 2007, según lo propuesto por la División de Fiscalización.
- El 31 de mayo de 2011 se profirió la liquidación oficial de revisión No. 132412011000081, modificando la declaración del año gravable 2007, distinguida con el No. 3251601013135 del 5 de junio de 2010 – corrección, fijando impuesto a pagar de \$40.212.000, en lugar del valor propuesto en el requerimiento especial de \$90.150.000; es decir que se aceptó parcialmente los argumentos expuestos por la contribuyente.
- El 2 de agosto de 2011 interpone recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 132112011000081 del 31 de mayo de 2011, el cual fue aceptado mediante auto admisorio del 1 de septiembre de 2011, y resuelto mediante Resolución Recurso de Reconsideración No. 132012012000015 confirmando la decisión.

1.2. Normas violadas y concepto de violación

Invoca como normas violadas los artículos 58, 59, 105, 107, 178, 683, 705, 706, 710, 714, 730, 731, 771-2 y 779 del Estatuto Tributario; el preámbulo y los artículos 1, 2, 5, 6, 13, 14, 16, 29, 83, 95 numeral 9, 209 y 363 de la Constitución Política.

Expuso que la investigación se inició por el programa “Evasión Simple”, en la que la División de Gestión de Fiscalización propone modificar la declaración de renta y complementarios No. 3251601013135 presentada el 15 de junio de 2010 (corrección) mediante requerimiento especial, rechazando costos por la suma de \$40.601.000 y gastos o deducciones por la suma de \$58.377.000.

En cuanto a los ingresos recibidos de Productora de Insumos Agropecuarios Somex S.A., por la suma de \$16.989.940, fueron aceptados e incorporados por la División de Gestión de Fiscalización en

el requerimiento especial, solicitando los respectivos gastos o deducciones incurridos en la producción de la renta, según lo establecido en los artículos 105, 107, 178 y 683 del E.T.

Se rechazaron gastos por la suma de \$58.377.000 a pesar de haber aportado las pruebas tanto de los gastos por arrendamientos por \$38.000.000 pagados a Matilde Andrade Silva y transporte por la suma de \$20.000.000, según contratos y recibos de pago y documentos equivalentes adjuntados, desconociendo lo establecido en los artículos 105, 107, 178, 771-2 parágrafo del ET y artículos 3 del Decreto 3050 de 1997.

Con relación al rechazo de los gastos operacionales de venta por la suma de \$58.377.000, están acordes con la producción de la renta por cuanto en relación con los ingresos arroja un 8.21940%, lo cual es mínimo, máxime que es una actividad de baja productividad y de alto riesgo, porque tiene causales de pérdida por fuerza mayor o caso fortuito, además de incluir los costos y deducciones que se deben aceptar por los ingresos reportados de Somex S.A., por lo tanto las deducciones cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad de que trata el artículo 107 del E.T.

Que las deducciones o gastos tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, siendo indispensables y necesarios para obtención de la renta y proporcionadas en relación con el ingreso.

En cuanto a los costos propuestos por la División de Fiscalización Tributaria por la suma de \$586.289.000, señala que difieren a los inicialmente reconocidos por el funcionario comisionado que en el anexo No. 3 del 1 de junio de 2010, acepta como costos procedentes la suma de \$626.890.466 e ingresos por la suma de \$710.028.572, corrigiéndose la declaración de renta del año gravable 2007 con los ingresos y costos procedentes y sugeridos por el funcionario.

Entonces, no entiende por qué este cambio de proceder, si el contribuyente acepta lo sugerido por el funcionario de la DIAN y corrige la declaración de renta del año gravable 2007, pero posteriormente tanto la División de Fiscalización como la de Liquidación, rechazan la suma de \$40.601.000 por ser un presunto mayor costo declarado, lo cual debe aceptarse al ser determinados como procedentes los costos por la suma de \$262.890.466.

Que las compras realizadas cumplen con los requisitos del artículo 771-2 E.T. y Decreto 3050 de 1997.

En cuanto a la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del E.T., no era procedente por cuanto los costos y deducciones son reales y se adjuntaron las pruebas o soportes, por tanto, al tenor de este artículo y la sentencia 13027 de 6 de marzo de 2003 del Consejo de Estado, se deben aceptar todos los costos y deducciones.

Que de acuerdo a lo manifestado por la División de Gestión de Liquidación en la Liquidación Oficial Renta la sanción por inexactitud solamente aplica para los ingresos por valor de \$16.990.000, aplicando el concepto de la DIAN No. 027512 del 9 de mayo de 2002, tasando la sanción por inexactitud por un valor diferente al inicialmente determinado.

De esta manera consideró que, si no es aplicable la sanción por inexactitud, porque la misma división de gestión de liquidación y división de gestión jurídica de la DIAN desconocen los costos y deducciones solicitados por la contribuyente cuando no se puede afirmar que los mismos hayan sido falsos o inexistentes.

Así mismo, afirma que los actos administrativos fueron proferidos por fuera del término de firmeza de que trata el artículo 705, 706, 710 y 714 del E.T., por cuanto la declaración de renta del año gravable 2007 fue presentada oportunamente.

Consideró que la declaración privada fue presentada oportunamente el 24 de junio de 2008, de conformidad con las fechas establecidas en el Decreto 4818 de 2007; así las cosas, el requerimiento especial debía notificarse a más tardar el 24 de junio de 2010, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 705 del E.T., sin embargo, operó la suspensión de los 3 meses de que trata el artículo 706 del E.T. al proferirse el auto de Inspección Tributaria, tal como lo dispone el artículo 779 del E.T.

Así, la División de Gestión de Fiscalización profirió el auto de inspección tributaria el 21 de abril de 2010, siendo notificado el 23 de abril del mismo año, con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta año gravable 2007; por lo tanto, la inspección tributaria debía practicarse dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto que la decretó; es decir, el 23 de julio de 2010 y no el 24 de septiembre de 2010 como lo sostiene la entidad, por cuanto el acta de inspección

tributaria del 16 de septiembre de 2010 se expidió por fuera del término de los 3 meses, por tanto, el requerimiento especial y acta de inspección tributaria se emitieron por fuera del término, violando los artículos 705 y 706 del E.T.

Aunado a lo anterior, la inspección tributaria se suscribió a respuesta y cruces de información, los cuales se dan a través de oficios y requerimientos ordinarios, y no por verificación directa del funcionario investigador.

Causales de nulidad.

Falsa Motivación: Las circunstancias de tiempo, modo y lugar que originaron la expedición de los actos administrativos demandados desconocen los verdaderos antecedentes fácticos y jurídicos relatados en la demanda.

Desviación y abuso de poder: Los fines estatales que debe perseguir una entidad de la naturaleza y régimen jurídico de la demandada fueron desconocidos y tergiversados para imponer criterios sancionatorios de tipo económico tributarios ajenos al interés general y alejadas de una correcta y eficiente prestación del servicio público que la corresponde a la entidad.

Expedición irregular y desconocimiento del derecho de audiencia y/o defensa: Los términos del procedimiento administrativo aplicable en este caso fueron desatendidos como también los derechos fundamentales invocados en los hechos y normas violadas.

Violación o desconocimiento de normas: De acuerdo a lo expresado, se han desatendido los principios orientados de la función administrativa y demás disposiciones constitucionales y legales, en unos casos por falta de aplicación, indebida aplicación o por indebida interpretación.

2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA (fls. 100 a 118 C. Ppal.).

La entidad demandada, a través de apoderado judicial, se opone a las peticiones formuladas, en razón a los argumentos plasmados en la Liquidación Oficial de Revisión No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y la Resolución Recurso de Reconsideración No.

132012012000015 del 26 de junio de 2012, proferidas por la División de Gestión de Liquidación y Grupo de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Neiva, teniendo en cuenta que la actuación administrativa surtida se encuentra revestida de legalidad.

En tales condiciones, considera que se encuentra demostrado que los funcionarios encargados dieron aplicación íntegra y correcta a las normas relacionadas con el asunto en estudio, solicitando no acceder a las pretensiones de la parte actora.

Como fundamentos de oposición afirma que se encuentra en discusión la legalidad de los actos administrativos correspondientes a la Liquidación Oficial de Revisión del 31 de mayo de 2011 y la Resolución Recurso de Reconsideración del 26 de junio de 2012, mediante los cuales se modificó la declaración de renta año gravable 2007, presentada por la contribuyente, determinando como saldo a pagar la suma de \$40.212.000.

Indicó que, por regla general, las declaraciones tributarias pueden ser revisadas por la DIAN dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar o de la fecha en que se haya presentado en caso que haya sido en forma extemporánea, o cuando se presente saldo a favor a partir de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.

Vencido el plazo que tiene para revisar las declaraciones tributarias de los contribuyentes, estas quedan en firme, no existiendo competencia para cuestionarlas o modificarlas.

Trajo a colación lo dispuesto en los artículos 714, 705 y 706 del E.T., para precisar que a partir de la expedición de la Ley 223 de 1995, artículo 251, la suspensión de los términos para efecto de la inspección tributaria opera a partir de la notificación del auto que la decreta.

En el presente caso la declaración privada inicial fue presentada oportunamente el 24 de junio de 2008, por tanto, de conformidad con los artículos 705 y 714 del E.T., los dos años de firmeza de la declaración tributaria se predicarían después de esta fecha, es decir, el 24 de junio de 2010.

En desarrollo del proceso administrativo tributario, la División de Fiscalización profirió auto de inspección tributaria No. 132382010000052 del 21 de abril de 2010, notificado el 23 de abril de

2010, suspendiendo el término de firmeza de que trata el artículo 714 del E.T., por 3 meses, conforme lo preceptuado en el artículo 706 del E.T., modificado por el artículo 251 de la Ley 223 de 1995; es decir, hasta el 24 de septiembre de 2010.

Adelantadas las actuaciones decretadas con ocasión de la inspección tributaria, el 16 de septiembre de 2010 la División de Gestión de Fiscalización suscribió el Acta de Inspección Tributaria y el 17 de septiembre profirió el requerimiento especial No. 132382010000189, siendo notificado el 18 de septiembre de 2010, proponiendo modificar la declaración privada No. 3251601013135 del 15 de junio de 2010, por lo que asegura, el acta de inspección tributaria como el requerimiento especial, fueron proferidos dentro del término legal.

A partir de dicha fecha, la actora disponía de 3 meses para contestar el requerimiento, esto es, hasta el 18 de diciembre de 2010, y conforme a lo preceptuado en el artículo 707 del E.T., la División de Gestión de Liquidación Seccional disponía de 6 meses para proferir el acto liquidatorio -hasta el 18 de junio de 2011-, siendo proferida y notificada la Liquidación Oficial el 02 de junio de 2011; es decir, dentro de la oportunidad consagrada en el artículo 710 ídem.

En estos términos, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva profirió y notificó dentro del término legal el requerimiento especial y el acto administrativo liquidatorio.

Así las cosas, el término de suspensión del término para proferir requerimiento especial de que trata el artículo 706 del E.T., modificado por el artículo 251 de la Ley 223 de 1995, opera por el hecho de la notificación del auto que decretó la inspección tributaria, por un término de 3 meses y por el desarrollo de la diligencia oficial a través de la cual se practicó las pruebas necesarias para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de impuesto de renta año gravable 2007.

Arguye que la parte actora de manera equivocada precisa que la inspección debe practicarse dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto que la decretó, lo cual carece de sustento legal, en razón a que el término que se suspende es el término de 2 años para notificar el requerimiento especial.

Que en el sub lite, el auto que ordenó la inspección tributaria fue proferido el 21 de abril de 2010; es decir, antes del vencimiento del término en que acaecía la firmeza de la declaración privada (24 de junio

de 2010), lo que no implica que la inspección tributaria tenga que practicarse o durar exclusivamente 3 meses, pues el término de esos 3 meses consagrados en la ley, suspende el término para notificar el requerimiento especial, lo cual es diferente a la duración de la misma.

En cuanto al desconocimiento de *costos y deducciones* precisó que, el reconocimiento de costos como consecuencia de la adición de ingresos por valor de \$16.989.940, reportados por la Sociedad Productora de Insumos Somex S.A., correspondiente, según la parte actora, al pago de impuesto predial del local y otros gastos como pintura, arreglo de pisos y otros; la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina de hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley y en el informativo se establece que no existe prueba de las solicitadas erogaciones, hecho que fue advertido en el acto administrativo liquidatorio demandado.

Adicionalmente, los gastos de pintura, arreglo de pisos y otros, no pueden ser llevados como costos sino como un mayor valor del activo en atención a que aumenta la vida útil de los mismos –art. 69 E.T.-.

En cuanto a que los costos propuestos por la División de Fiscalización Tributaria difieren en los inicialmente reconocidos por el funcionario comisionado, consideró que tal como quedó en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión del 31 de mayo de 2011, la diferencia planteada en el requerimiento especial del 17 de septiembre de 2010, en el cual se propuso determinar como costos la suma de \$586.289.000 y no la suma de \$626.890.466, que inicialmente se le había planteado a la contribuyente para que corrigiera su declaración de renta año gravable 2007, obedeció al hecho de que con los documentos puestos a disposición en la visita realizada el 20 de mayo de 2010, en cumplimiento del auto de inspección tributaria del 21 de abril de 2010, se elaboró una relación de compras, en la que se observa un valor total por la suma de \$707.448.466, constatando que dicha cifra contenía valores correspondientes al año gravable 2006.

Dicho hecho originó la realización de cruces de información con los proveedores de la contribuyente demandante, lo que permitió determinar las compras procedentes por el año gravable 2007. Así, se observó que la contribuyente realizó compras netas durante el año 2007 por valor de \$586.288.673, siendo procedente entonces reconocer esos

costos por el año 2007 y no por valor de \$626.890.000, este último valor dispuesto en la declaración de corrección.

Así, las correcciones a las declaraciones presentadas por los contribuyentes durante la etapa de determinación de los impuestos en atención a los hallazgos encontrados durante la misma, vincula de manera exclusiva al contribuyente, quien tiene la potestad de analizar su conducencia.

En cuanto a los *gastos operacionales* por valor de \$58.377.000, la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, para ello se deben cumplir los requisitos legales descritos en la normatividad tributaria y aplicable al asunto.

En efecto, prevé la legislación las condiciones para la aceptación de costos y deducciones que se concretan en presupuestos esenciales y los requisitos de fondo y forma. Así mismo, dentro de los denominados *presupuestos esenciales*, es indispensable que entre el gasto y la renta se configuren presupuestos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad.

De otro lado, el artículo 617 del E.T., establece los requisitos que deben cumplir las facturas y el artículo 771-2 ídem, prevé como requisitos de la factura de venta para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, aquellos establecidos en los literales b), c), d), e) y g).

De esta manera, es clara la norma en señalar que es requisito indispensable para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, que se encuentren debidamente soportados con facturas que cumplan el lleno de los requisitos previstos en los artículos 671 y 618 del E.T.; sin embargo, en el presente caso la demandante no aportó los documentos con el requisito ya señalado, para la acreditación de gastos por valor de \$58.377.000, no siendo viable jurídicamente su reconocimiento fiscal.

En el proceso de determinación del tributo, la actora **no presentó libros de contabilidad**, debiéndose darle el trámite de documento privado a los documentos aportados como soporte, por no estar amparados por la presunción de veracidad que la ley le atribuye a los soportes presentados con ocasión de la contabilidad.

Por lo tanto, los contratos de arrendamiento por valor de \$24.000.000 de la Granja el Recreo y por \$14.000.000 de un galpón en la finca la Florida, así como los pagos por concepto de transporte efectuados al señor Gilberto Bonilla por la suma de \$58.000.000, no fueron demostrados durante la etapa de determinación del impuesto, al no presentar los libros de contabilidad; a pesar de ello, los comprobantes de orden externos los cuales tendrían tratamiento de documento privado, tienen valor probatorio siempre y cuando cumplan los requisitos legales para su consecuente validez.

Los recibos de pago aportados como soporte de pago de transporte no son el documento idóneo y pertinente para demostrar la existencia y vigencia del hecho económico, en razón a que dichos documentos no demuestran la operación realizada, las condiciones del servicio prestado, el origen y pago del mismo.

Los documentos privados para su validez probatoria deben reunir y cumplir los requisitos exigidos para los documentos privados consagrado en el artículo 767 del E.T.

En lo que respecta a la *sanción de inexactitud* afirmó que solo se calculó inexactitud como consecuencia de la adición de ingresos, más no por el desconocimiento de costos y deducciones, por cuanto su rechazo obedeció a falta de soporte probatorio.

Consideró que en la tasación de la sanción por inexactitud y en el desconocimiento de costos y deducciones si existió equidad jurídica, en razón a que la misma se determinó con ocasión de la adición de ingresos, sin tener en cuenta los costos y gastos no procedentes para ser reconocidos fiscalmente por falta de soporte probatorio idóneo, pero no se impuso sanción por dicho concepto, en razón a que los costos y gastos no fueron catalogados como falsos e inexistentes, simplemente no se probaron con los documentos pertinentes para su reconocimiento fiscal.

3. SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA¹

El Juzgado Noveno Administrativo de Neiva, mediante sentencia del 18 de octubre de 2017, resolvió:

¹ Fl. 161 a 171 C. Ppal.

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y de la RESOLUCION RECURSO DE RECONSIDERACION 132012012000015 del 26 de junio de 2012, mediante las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, modificó la liquidación privada No. 3251601013135 del 15 de junio de 2010 correspondiente al año gravable 2007, a la contribuyente LINA MATILDE ANDRADE VEGA.

SEGUNDO: ORDENAR, a título de Restablecimiento del Derecho TENER como liquidación del impuesto por el año gravable 2007, la realizada por el Despacho en la presente sentencia y en consecuencia se FIJA como saldo a pagar de la persona natural LINA MATILDE ANDRADE VEGA por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, la suma de TREINTA Y CINCO MILLONES CIENTO DOCE MIL PESOS M/CTE (\$35.112.000).

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: CONDENAR en costas a la parte demandada. Para tal efecto, FIJAR como agencias en derecho el valor equivalente a medio (1/2) SMLMV. Por Secretaría liquidense en la forma señalada en el artículo 366 del CGP.

QUINTO: (...).”

Respecto a la expedición de los actos demandados y firmeza de la declaración privada, consideró que no es correcta la interpretación dada por la demandante al artículo 706 del E.T., respecto a que no operó la suspensión del término para notificar el Requerimiento Especial, sustentado en que *“la inspección tributaria se suscribió a respuestas y cruces de información los cuales se dan por efecto de oficios y requerimientos ordinarios y no por verificación directa del funcionario investigador”*; sin embargo, para que la Inspección Tributaria pueda suspender términos, no basta con que se decrete, sino que debe practicarse efectivamente por la Administración de Impuestos, situación que se evidencia con el Acta de Inspección Tributaria de fecha 16 de septiembre de 2010.

Que, así las cosas, el Acta de Inspección Tributaria goza de presunción de legalidad, la que no logró ser desvirtuada por la demandante, como quiera que en el expediente allegado por la entidad se encuentra el *“Anexo No. 3 - Registro parcial de hechos”* de fecha 20 de mayo de 2010, firmado por la contribuyente y el funcionario encargado, en el cual consta, la visita realizada por el funcionario e inclusive la entrega de la información que la demandante hizo al mismo.

Igualmente, observó en acta *“Anexo No. 3 - Registro parcial de hechos”* de fecha 8 de junio de 2010, firmado solo por el funcionario

encargado, en el cual deja constancia acerca de la visita realizada a la casa de la contribuyente – Calle 11 No. 1E-78- quien le solicitó plazo hasta las 5:30 p.m. del mismo día para allegar la documentación relacionada con los costos del año 2007, debido a que el inmueble se encontraba en limpieza, tal como se pudo constatar por el funcionario, quien observó una máquina pulidora que limpiaba el piso de mármol.

Destaca el *a quo*, que los actos demandados se expidieron dentro de los términos legales señalados para ello, puesto que el requerimiento especial fue expedido el 17 de septiembre de 2010, el cual fue notificado a la demandante el 18 de septiembre del mismo año, en el que se propone modificar ingresos, reducir los costos, rechazar los gastos operacionales de ventas y deducciones por la suma de \$58.377.000, modificando de esta manera el impuesto a cargo y finalmente se impuso sanción por inexactitud por la omisión de ingresos de conformidad con el artículo 647 del E.T., fue contestado el día 20 de diciembre de 2010, esto es, dentro del término legal, solicitando dejar en firme la declaración de corrección presentada.

Que el 31 de mayo de 2011, la entidad accionada profirió la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o naturales obligados a llevar Contabilidad –Revisión- la cual fue notificada el 2 de junio de 2011, que la actora interpuso recurso de reconsideración el día 2 de agosto de 2011, el cual fue resuelto mediante Resolución No. 132012012000015 del 26 de junio de 2012, notificada por edicto desfijado el día 25 de julio de 2012; es decir, dentro del término fijado por el artículo 732 del E.T.

Respecto a los gastos, costos, deducciones y adición de ingresos, encontró como diferencia el rechazo de costos por valor de \$40.601.000, derivados de la diferencia entre el valor registrado en la declaración de renta del año 2007 presentada por la demandante (\$626.890.000) y el valor obtenido por la Dian en el cruce de información con los proveedores (\$586.289.000).

Conforme a lo anterior, la actora indica que acogió los costos propuestos por el funcionario investigador, razón por la cual realizó la corrección respectiva, no obstante, la DIAN explica que, en la carpeta que se entregó en la visita realizada el 20 de mayo de 2010, en cumplimiento de la Inspección Tributaria No. 132382010000052 del 21 de abril de 2010, y que contenía las compras del año gravable 2007, organizadas por bimestres, se constató que dentro del total de la cifra de \$707.448.466, que sumó la relación de compras elaborada por el funcionario visitador, contenían valores que correspondían al año

gravable 2006, lo cual condujo a que se efectuaran cruces de información con los proveedores de la contribuyente por el año gravable 2007, que finalmente arrojaron como resultado que para ese año gravable la contribuyente realizó compras en total de \$586.288.673 y no por \$626.890.000, como lo informó en su declaración de corrección renta año gravable 2007, presentada el 15 de junio de 2010.

Así las cosas, constató que el valor desconocido en la Liquidación de Revisión, no logró ser demostrado por la demandante, con los medios probatorios idóneos, a fin de que se reconsiderara dicha determinación en la presente decisión judicial.

De otro lado, advirtió que la demandada probó a través de cruce de información, la viabilidad de establecer dicha diferencia y desconocer la citada suma con la relación de ventas de la empresa Agrocosur a la actora por el año 2007; y las compras extractadas de la relación, correspondiente a las realizadas en el año 2007, extracto que tiene como soporte, el estudio de las facturas anexas al expediente administrativo, por lo que denegó dicho cargo.

Referente a la adición de ingresos por la suma de \$16.989.940, recibidos por la contribuyente de la Productora de Insumos Agropecuarios Somex S.A. y que fueron determinados por la DIAN con base en el cruce de información – información exógena suministrada por la Jefe del GIT Auditoría I “Detalle consulta general de lo reportado por terceros”, con corrección en la información de las columnas 2 y 3-, siendo aceptados por la demandante en la respuesta al requerimiento especial No. 132382010000189, correspondiendo los mismos a \$11.065.904 por arrendamientos y \$5.924.000 por otros costos y deducciones.

En cuanto al desconocimiento de la suma de \$58.377.000, declarados por la demandante por concepto de gastos operacionales, por no encontrarse demostrados a luz de las consideraciones hechas por la demandada.

Con relación a la discrepancia generada entre las partes, sobre este aspecto, observó que la actora, como anexos al recurso de reconsideración, allegó documentos considerados equivalentes con los cuales demostró la suma de \$15.000.000, por concepto de gastos operacionales, lo cuales fueron desconocidos por la DIAN, así:

FECHA/NO.	BENEFICIARIO DEL PAGO	CONCEPTO	VALOR TOTAL	FOLIO
20 de marzo de 2007/No. 001	Gilberto Bonilla Ruiz	Transporte concentrado y de pollo	\$5.000.000	700
25 de junio de 2007/No. 002	Gilberto Bonilla Ruiz	Transporte concentrado y de pollo	\$5.000.000	703
20 de septiembre de 2007/No. 003	Gilberto Bonilla Ruiz	Transporte concentrado y de pollo	\$5.000.000	705
		TOTAL	\$15.000.000	

Al respecto, recordó que el artículo 743 ibídem establece, que la idoneidad de los medios de prueba, depende que el ordenamiento jurídico no establezca la necesidad que determinados hechos se prueben de cierta manera, lo cual aplica en materia de impuestos descontables, amén, que el artículo 771-2 del E.T. prescribe, que deben demostrarse con facturas o documentos equivalentes que reúnan los requisitos de ley.

Sin embargo, lo anterior no es óbice para que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la veracidad de la transacción y desvirtúe la realidad de tales documentos –facturas y documentos equivalentes- con los medios probatorios admitidos por la ley.

De esta manera consideró que examinados los documentos, existen soportes idóneos y válidos como documentos equivalentes, que ratifican la suma de \$15.000.000 reportados por la contribuyente como gastos operacionales que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, que fueron necesarios para generarla y proporcionales con relación al ingreso causado y desconocidos por la DIAN, consideró el *a quo* que satisfacen los requisitos dispuestos en el artículo 771-2 parágrafo del E.T., en concordancia con los artículos 617 y 618 ibidem y por tanto, concluyó que dicha suma debe reconocerse como deducción.

De otro lado, afirmó que el documento equivalente visible a folio 707, no cumple con lo dispuesto en el artículo 3º del Decreto 522 del 2003, por no registrar el número consecutivo, de conformidad con lo dispuesto en el literal c) del citado artículo, por lo que le asiste razón a la demandada, al no aceptarlo como tal.

Ahora, en lo que tiene que ver con la no aceptación por la entidad demandada, de las deducciones por arrendamientos, soportados en los contratos suscritos con la señora Matilde Andrade Silva, de los predios Granja El Recreo y un galpón de la finca La Florida, si bien es cierto, reposan tales contratos, estos, no pueden considerarse como prueba idónea para soportar la deducción, por no cumplir con los requisitos del 771-2 E.T., pues brillan por su ausencia, documentos equivalentes y recibos de pago que prueben idóneamente el gasto, concluye que no

proceden las exigencias de la DIAN para el reconocimiento de los pasivos –art. 770 ET.-, pues no es el caso que se examina, ya que para el desconocimiento de costos y deducciones la norma aplicable es el artículo 771-2 *ibídem*.

Finalmente, respecto a la *sanción por inexactitud* impuesta a la contribuyente, señala que fue determinada sobre los mayores valores generados en la adición de los ingresos y no en virtud de costos y deducciones, porque en efecto, y tal como quedó demostrado, se presentó tal inexactitud, dada la omisión de ingresos, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto a pagar.

Como corolario de lo anterior, consideró procedente la sanción por inexactitud, tal como se autoriza por el E.T. en el artículo 647, destacando que, tal y como lo deja claro la entidad, dicha sanción solamente se calculó como consecuencia de la adición de ingresos, más no por el desconocimiento de costos y deducciones, por cuanto su rechazo se dio por falta de soporte probatorio y no porque fueran falsos e inexistentes, pues si se hubiesen probado, habría dado lugar a su reconocimiento.

Así las cosas, el *a quo* realizó una nueva liquidación, accediendo parcialmente a las pretensiones de la demanda, modificando el reglón 53 -gastos operacionales de venta- e incluyendo la suma de \$15.000.000, calculando nuevamente la renta líquida gravable y el impuesto a cargo; así como recalculando la sanción por inexactitud por aplicación del principio de favorabilidad sobre la nueva base.

Finalmente, condenó en costas a la demandada, de conformidad con lo señalado en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011 y fijó como agencias en derecho la suma equivalente a medio (1/2) SMLMV, considerando que la sentencia accede parcialmente a las pretensiones de la demanda y a que la parte demandante debió incurrir en gastos de apoderamiento y procesales; lo anterior, bajo un criterio “objetivo valorativo”.

4. RECURSOS DE APELACIÓN

4.1. ENTIDAD DEMANDADA²

² Fl. 180 a 191 C. Ppal.

Argumenta que contrario a lo expuesto por el *a quo*, de las glosas contenidas en los actos administrativos demandados, mediante los cuales se modificó el denuncia rentístico año gravable 2007, no es procedente otorgar reconocimiento fiscal a unos gastos operacionales de ventas por valor de \$15.000.000, porque no cumplen los requisitos de validez probatoria y tampoco pueden ser legalmente reconocidos como gastos deducibles.

Que de los documentos aportados por la señora Andrade, con ocasión del recurso de reconsideración, no cumplen los requisitos legales y probatorios para tenerse como prueba de los gastos rechazados, en razón a que éstos no pueden tenerse como documentos externos de la contabilidad, sino como documentos probatorios privados, los cuales no cumplen con los requisitos para su validez y reconocimiento fiscal.

Que, durante el año gravable 2007, la señora Andrade tenía la obligación de llevar contabilidad y tenía registradas en el RUT las responsabilidades de impuesto de renta y complementarios -régimen ordinario, retención en la fuente en el impuesto, ventas régimen común y productor de bienes y/o servicios exentos y en desarrollo de la investigación tributaria, la contribuyente fue requerida en varias oportunidades por la DIAN para que allegara la contabilidad y documentos y/o comprobantes externos que la soportaban, sin obtener la documentación solicitada, lo que imposibilitó hacer valer su contabilidad como prueba dentro del citado proceso.

Agrega que si bien es cierto los documentos equivalentes a factura soporte de gasto por valor de \$15.000.000, fueron allegados en la etapa de discusión como prueba documental con el memorial recurso de reconsideración, no era jurídicamente procedente valorarlos como comprobantes externos de la contabilidad, sino como documentos privados que debían cumplir los requisitos legales, entre ellos, la fecha cierta.

Los comprobantes de orden externo que soportan la contabilidad, en los casos en que se allegan a un proceso como parte de la misma, gozan de presunción de veracidad y no están sujetos al requisito de fecha cierta, en razón a que probatoriamente no se tendrían como un documento privado sino como un documento soporte de contabilidad. En el presente caso, partiendo de que la contabilidad no fue allegada en la etapa de determinación del tributo cuando fue requerida por la DIAN, los documentos equivalentes allegados tienen la calificación jurídica de

documento privado, los cuales están sujetos a los requisitos legales establecidos para su validez, entre los cuales está la de tener fecha cierta, tal como lo establece el artículo 767 del E.T.

Las erogaciones por valor de \$58.377.000, no fueron demostradas durante la etapa de determinación del impuesto, así como tampoco se presentaron los libros de contabilidad, de esta manera, los documentos que emanan de terceros, para tener valor probatorio, se convierten en documentos privados al no estar amparados de la presunción de veracidad que la Ley le atribuye a los soportes que hacen parte de la misma.

Por tanto, cuando el contribuyente no presenta los libros de contabilidad, previa exigencia de la administración, es actitud renuente, la cual es calificada como indicio en su contra al tenor del artículo 781 del E.T., con el agravante que se le impide invocar esa documentación posteriormente como prueba en su favor y se deben desconocer los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. En el presente caso, la contribuyente no presentó los libros de contabilidad cuando la DIAN lo requirió, de esta manera, los documentos equivalentes allegados con ocasión del recurso no pueden ser valorados como parte de la contabilidad sino como documentos privados que deben tener fecha cierta para tener la calidad de soporte documental probatorio válido.

Afirma que los documentos privados solo podrán ser valorados sin el requisito de autenticidad cuando gozan de veracidad y exactitud en los valores declarados, para el caso del impuesto de renta y complementarios año gravable 2007, es decir, constituye prueba fehaciente; no obstante, como quiera que en el caso concreto no puede predicarse idoneidad de la contabilidad, por tanto, correspondía a la contribuyente cumplir con las existencias del artículo 254 del C.P.C., en concordancia con el artículo 767 del E.T.

Considera errada la afirmación del *a quo* al respecto, porque controvierte la norma vigente y aplicable, en razón a que la exigencia de fecha cierta es para los documentos privados, y en este caso, los documentos allegados tienen tal calidad.

Si bien es cierto el artículo 771-2 del E.T., establece los requisitos para la validez del documento equivalente, la verificación de los mismos sin el requisito de fecha cierta hubiese tenido aplicación siempre y cuando tales documentos equivalentes se hubiesen allegado para su valoración en calidad de comprobantes externos de contabilidad, lo que no ocurrió en el

caso concreto, que no es jurídicamente viable otorgarle validez a los documentos como equivalentes, tal como lo consideró el *a quo*, olvidando que son documentos privados y deben cumplir con el requisito de fecha cierta, por lo que se hace necesario que se revoque el fallo.

Se opone a la condena en costas, pues si la nulidad es parcial de los actos administrativos y contraria a derecho, no existe jurídicamente ningún análisis o sustento que fundamente esa condena.

4.2. DEMANDANTE³

La apoderada actora planteó su desacuerdo con la providencia de primera instancia, reiterando lo expresado por la División de Fiscalización Tributaria que modifica el patrimonio de la demandante por haber los proveedores reportado deudas por valor de \$206.661.000, manifestando que dicho año tuvo prácticamente pérdidas, lo cual no se compensa con la renta liquidación propuesta por la misma entidad en el año 2007.

En cuanto a los ingresos recibidos por la Productora de Insumos Agropecuarios S.A. por la suma de \$16.989.940, se aceptaron, pero son ingresos que requieren costos y gastos para obtenerlos, es decir, que para que haya renta se necesita que existan costos y gastos o expensas necesarias, los cuales se produjeron por el pago de impuesto predial del mismo local y de otros como pintura, arreglo de pisos, etc.

En lo que respecta a los costos propuestos por la División de Fiscalización Tributaria por la suma de \$586.289.000, difieren a los reconocidos inicialmente por el funcionario comisionado, ya que este aceptó como costo procedente la suma de \$626.890.466 y de ingreso la suma de \$710.028.572, corrigiéndose la declaración de renta con los ingresos y costos procedentes y sugeridos por el funcionario asignado.

De lo anterior, no entiende por qué el cambio de proceder, si el contribuyente acepta lo sugerido por el funcionario de la DIAN, corrige la declaración de renta del año 2007 y después, tanto la División de Fiscalización como la de Liquidación, rechazan la suma de \$40.601.000, por ser un presunto mayor costo declarado, lo cual debe aceptarse, al ser determinado como procedentes los costos por la suma de \$626.890.466 por el funcionario designado al practicar o realizar la constatación directa

³ Fl. 192 a 198 C. Ppal.

de los hechos que interesaban al proceso, para verificar la existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Respecto de los gastos operacionales de ventas por la suma de \$58.377.000, rechazados por la División de Fiscalización, están acordes con la producción de la renta, por cuanto en relación con los ingresos arroja un 8.21940%, lo cual es mínimo, máxime que es una actividad de baja productividad y alto riesgo, porque tiene causales de pérdida de fuerza mayor y caso fortuito, además de incluir los costos y deducciones que se deben aceptar por los ingresos reportados de Somex S.A., por tanto, las deducciones cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad que trata el artículo 107 del E.T.

Indica que se adjuntó copia de los contratos de arrendamiento; sin embargo, el ente fallador no tuvo en cuenta las sumas de dinero por concepto de los cánones, cuando son documentos que, por el principio de la buena fe, tenían validez para ser tenidos como tales; así como los documentos equivalentes y recibos de pago por concepto de transporte que corresponden a gastos operacionales de ventas.

En lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud establecida en el artículo 647 del E.T., señala que no era procedente, por cuanto los costos y deducciones son reales y se adjuntaron pruebas o soportes; por tanto, al tenor del artículo mencionado y de la sentencia No. 13.027 del 6 de marzo de 2003 del Consejo de Estado, se deben aceptar todos los costos y deducciones.

Manifestó que la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o naturales obligados a llevar contabilidad –Revisión- del 31 de mayo de 2011, el Requerimiento Especial del 17 de septiembre de 2010 y el acta de inspección tributaria del 16 de septiembre de 2011 son nulos por cuanto se profirieron por fuera del término de los dos años de que tratan los artículos 705, 706, 710 y 714 del E.T., reiterando al respecto los argumentos expuestos en el escrito de la demanda, según los cuales, el requerimiento especial que le dio origen a la Liquidación Oficial debió notificarse a más tardar el 22 de julio de 2010 y no el 17 de septiembre de 2010, como lo hizo la entidad demandada.

Conforme lo anterior, solicita que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

5.1. De la entidad demandada⁴

La apoderada de la entidad reitera los fundamentos de hecho y de derecho expuestos en el memorial contentivo de la contestación de la demanda, al igual que los argumentos indicados en el memorial del recurso de apelación, los cuales controvierten las consideraciones planteadas por el Juez de primera instancia y soportan la legalidad de los actos administrativos demandados.

Señala que equivocadamente se otorga validez a unos documentos que no cumplen los requisitos legalmente establecidos para ello y por tanto, es errado declarar la nulidad de los actos administrativos demandados.

5.2. De la parte demandante y Ministerio Público⁵

Guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. PROBLEMA JURÍDICO

Como el *a quo* accedió parcialmente a las pretensiones de la demandante y las partes interpusieron recursos de apelación contra tal decisión, la Sala deberá resolver *¿si deben ser anuladas, por haber sido proferidas con violación al debido proceso, falsa motivación y desviación de poder, la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales obligados a llevar contabilidad –Revisión- No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 132012012000015 del 26 de junio de 2012, proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- durante el proceso de determinación y fiscalización de la declaración de renta y complementarios presentada por la señora LINA MATILDE ANDRADE VEGA por el año gravable 2007?*

3. LO PROBADO

⁴ Fl. 15 a 17 C. 2ª instancia

⁵ Fl. 20 C. 2ª instancia

- ✓ LINA MATILDE ANDRADE VEGA presentó declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas a llevar contabilidad, periodo gravable 2007, el 24 de junio de 2008 con valor pago de impuesto \$0.⁶
- ✓ Mediante Auto de Apertura No. 132382009001146 la División de Gestión de Fiscalización de Neiva ordenó iniciar investigación a la contribuyente mencionada, por concepto de renta año 2007, programa evasión simple.⁷
- ✓ El 21 de abril de 2010 profirió Auto de Inspección Tributaria No. 132382010000052, en el cual comisionó funcionario para ello y a través del Anexo 3 – Registro Parcial de Hechos⁸, se dejó constancia de la visita de inspección tributaria realizada el 20 de mayo de 2010, la cual fue atendida por la señora Matilde Andrade Silva en calidad de madre de la responsable y/o contribuyente, quien entregó la siguiente documentación:

- a) *Carpeta de compras año 2007 organizadas por bimestre*
- b) *17 talonarios desde el número 2201 al 850 que contiene las facturas de venta del año 2007.*

Adicional a ello, se solicitó la siguiente documentación:

1. *Anexo explicativo de la determinación de cada uno de los renglones de la declaración de renta año gravable 2007.*
 2. *Relación de facturación de ingresos año 2007 y poner a disposición del auditor los documentos soporte.*
 3. *Relación de facturas de compra de mercancías año 2007 y poner a disposición del auditor los documentos soporte.*
 4. *Relación de gastos y deducciones año 2007 y poner a disposición del auditor los documentos soporte para revisión.*
- ✓ Se profirió el **Requerimiento Ordinario** No. 132382010000480 del 08 de junio de 2010⁹, mediante el cual se solicitó a la contribuyente la relación de facturas de venta discriminando IVA y devoluciones del año 2007 en transacciones con el Nit. 1.134.034.024 (Lina Matilde Andrade), para lo cual se otorgó el término de 15 días para su cumplimiento, siendo notificado el 10 de junio de 2010.

⁶ Fl. 17 C. Pruebas 1

⁷ Fl. 13 C. ídem

⁸ Fl. 29 C. Pruebas 1 al 607 del C. Pruebas 3

⁹ Fl. 610 C. Pruebas 3

- ✓ Anexo 3 – Registro Parcial de Hechos¹⁰, en el que aparece que se realizó visita el 8 de junio de 2010, siendo atendida por la señora Matilde Andrade Silva, quien manifestó que no podía atender la misma y solicitó plazo hasta las 5:30 p.m., para allegar la documentación de gastos del año 2007 a la DIAN.
- ✓ Requerimiento Ordinario No. 132382010000594 del 12 de agosto de 2010¹¹, notificado el 14 de agosto de 2010; por medio del cual solicita a la hoy demandante la siguiente documentación:

1. *Extractos de sus cuentas bancarias y de ahorros manejadas durante el año gravable 2007*
2. *Relación de todas sus facturas de venta que soportan sus transacciones realizadas en el año 2007 que según sus declaraciones de IVA por los seis períodos de dicho año suman \$710.234.000, detallando número, fecha, nombre del cliente, identificación del cliente, cantidades vendidas, precios unitarios y valores totales. Se solicita detallar los valores por cobrar a 31 de diciembre de 2007 por este concepto.*
3. *Relación de todas sus facturas de compra del año 2007, con la identificación del proveedor.*
4. *Relación de sus gastos realizados en el año 2007, con detalle de la fecha, identificación del beneficiario del pago y concepto de la transacción.*

Si por el año investigado llevaba libros de contabilidad entonces se solicita que la anterior información venga certificada por el Representante Legal y el Revisor Fiscal o Contador Público, según el caso, anexando fotocopia de la tarjeta profesional expedida por la Junta Central de Contadores; adicionalmente se solicita enviar Certificado de Existencia y Representación Legal vigente y Certificado de Registro de los libros de contabilidad expedido por la Cámara de Comercio.”

- ✓ Declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio para personas jurídicas y asimiladas, personas naturales y asimiladas obligadas a llevar contabilidad año gravable 2007, presentada el 15 de junio de 2010¹².
- ✓ Informe Gestión Parcial No. 132382010000212 del 16 de septiembre de 2010¹³, en el que se dispuso cuantificar la gestión del expediente de la actora con los siguientes valores:

Código	Concepto	Declaración Privada	Declaración corrección	Diferencias
RA	RENTA LIQUIDA	\$22.600.000	\$24.967.000	\$2.367.000
RC	RENTA PRESUNTIVA	\$0	\$0	\$0
RB	O PERDIDA LIQUIDA	\$0	\$0	\$0

¹⁰ Fl. 612 C. Pruebas 3

¹¹ Fl. 625-626 C. Pruebas 3

¹² Fl. 632 C. Pruebas 3

¹³ Fl. 635

FU	TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GR	\$0	\$400.000	\$400.000
VS	MAS SANCIONES	\$0	\$246.000	\$246.000
HA	TOTAL SALDO A PAGAR	\$0	\$746.000	\$746.000
HB	O TOTAL SALDO A FAVOR	\$0	\$0	\$0
IM	INTERESES DE MORA	\$0	\$0	\$0
TP	VALOR TOTAL PAGO	\$0	\$0	\$0
LC	IMPUESTO NETO DE RENTA	\$0	\$0	\$0

✓ Informe del 16 de septiembre de 2010¹⁴ en el expediente VR-2007-2009-001146, en el que se hacen las siguientes conclusiones y recomendaciones:

- A. *En IVA año 2007 la contribuyente declaró ingresos por \$710.234.000, cifra que fue corroborada en verificación realizada a las facturas 001 al 824 por \$710.028.572 (ver hoja resumen en folios 20 al 40); en la corrección de Renta 2007 corrigió esta inconsistencia declarando ingresos por \$710.234.000.*
- B. *Según información exógena, Productora de Insumos Agropecuarios SOMEX Nit. 800.221.724 le pagó a la contribuyente la suma de \$11.065.940 por arrendamientos y \$5.924.000 por otros conceptos, valores sobre los cuales retuvo en la fuente la suma de \$422.446 (\$363.384, \$35.136 y \$23.926), tal como se detalló en hoja de trabajo a folio 23.*
- C. *Los costos declarados en la declaración de corrección Renta 2007 fueron \$626.890.000; sin embargo, se determinó en la inspección realizada que las compras en el año 2007 fueron de \$586.288.673, valor que se toma como su costo dado que en el año no presenta saldos de inventario ni el contribuyente demostró costos por inventario inicial, máxime si no se presenta declaración de renta por el año gravable 2006. Se determina entonces un valor a disminuir en el costo por Renta 2007 en cuantía de \$40.601.327. Es preciso resaltar que la contribuyente tiene libros de contabilidad registrados en la Cámara de Comercio, declara renta en formulario 110 para personas naturales obligadas a llevar contabilidad y por dichos motivos le aplica la causación para el reconocimiento de costos y gastos al igual que para la realización de sus ingresos.*
- D. *Los proveedores Ricardo Quintero Mosquera Nit. 12.111.956 y Compañía Industrial de Productos CIPA Nit. 890.907.163 reportaron deudas a cargo del contribuyente a 31 de diciembre de 2007 por \$118.701.285 y \$87.959.250, respectivamente, para un total de \$206.660.535 que difieren ostensiblemente con el pasivo declarado de \$30.000.000.*
- E. *La contribuyente declaró gastos operacionales de ventas por \$58.377.000 los cuales no fueron demostrados; en cruce al ICBF se determinó que no paga aportes parafiscales.*

RECOMENDACIONES

- a) *Se sugiere proferir requerimiento especial proponiendo mayores ingresos por arrendamiento en cuantía de \$11.065.904 e ingresos por otros conceptos en cuantía de \$5.924.000; las retenciones correspondientes a estos ingresos descontarlas en la cuantía reportada por \$422.446.*

¹⁴ Fl. 636 a 642 C. Pruebas 3

Dentro del requerimiento a proferir se sugiere disminuir los costos al valor de \$586.288.673 determinados en esta investigación, y desconocer deducciones por \$58.377.000 no demostradas durante las visitas realizadas ni en respuesta al requerimiento ordinario 594.

Igualmente modificar el pasivo registrando el valor reportado que asciende a \$206.660.535.

b) *Informar al Grupo de Control que la contribuyente LINA MATILDE ANDRADE VEGA Nit. 1.134.034.024 es omisa en Retención en la Fuente periodos 10 de 2008, 9 al 12 de 2009 y 2 de 2010; que igualmente es omisa de IVA bimestres 5 y 6 de 2009 y 01 de 2010.”*

- ✓ Acta de inspección tributaria del 16 de septiembre de 2010¹⁵, en la que se hacen las mismas conclusiones y recomendaciones del informe anterior.
- ✓ Requerimiento Especial Renta Sociedades No. 132382010000189 del 17 de septiembre de 2010¹⁶, en la que se propone un total saldo a pagar de \$90.150.000 y según el anexo del requerimiento se observan los siguientes hechos:

“a. Se determinaron mayores ingresos reportados por Productora de Insumos Agropecuarios Somex S.A. Nit. 800.221.724 en cuantía de \$11.065.940 por arrendamientos y \$5.924.000 por otros conceptos, para un total de \$16.989.940.

b. Se determinaron retenciones en la fuente a favor reportadas por Productora de Insumos Agropecuarios Somex S.A. Nit. 800.221.724 en cuantía de \$363.384 arrendamientos, \$35.136 rendimientos y \$23.926 servicios, para un total de \$422.446 no declarados.

c. Al solicitarse documentación soporte de las deducciones renglón 53 por \$58.377.000, estas no fueron soportadas.

d. Las compras determinadas por el año 2007 fueron de \$586.288.673, valor que se acepta como costo teniendo en cuenta que no declaró inventarios en el período, determinándose un mayor valor declarado de \$40.601.000 en el renglón 49.

e. Los proveedores Ricardo Mosquera Mesa Nit. 12.111.956 y Compañía de Productos CIPA Nit. 890.907.163 reportaron deudas a cargo del contribuyente a 31 de diciembre de 2007 por \$118.701.285 y \$8.7959.250, respectivamente, para un total de \$206.660.535 que difieren ostensiblemente con el pasivo declarado de \$30.000.000.”

- ✓ Escrito mediante el cual la contribuyente presentó respuesta al requerimiento especial¹⁷ que le fue notificado el 18 de septiembre de 2010¹⁸.

¹⁵ Fl. 645 a 651 C. Pruebas 3

¹⁶ Fl. 652 ídem

¹⁷ Fl. 663 a 665 C. pruebas 3

¹⁸ Fl. 662 ídem

- ✓ Anexo 3 – Registro Parcial de Hechos¹⁹, registro de visita del 1 de junio de 2010, fecha en la que se presentó en las oficinas de la entidad demandada la señora Matilde Andrade Silva, en calidad de madre de la contribuyente –hoy demandante-, en la que se le efectuó la devolución de la documentación entregada en su casa, consistente en una carpeta de compras año 2007, organizada por bimestres y 17 talonarios de facturas de venta año 2007 desde el número 001 al 850, las cuales fueron fotocopiadas en su totalidad y anexadas al expediente. De igual manera se dejó constancia que se le informó a la misma lo siguiente:

“Se informó que efectivamente las facturas de venta del año 2007 números 001 al 824 suman \$710.028.572 valor similar al declarado en IVA (\$710.234.000), pero muy diferente al valor declarado en renta año 2007 que fue de \$532.120.000; se sugiere entonces corregir la declaración incrementando los ingresos al valor efectivamente realizado de acuerdo con las mismas facturas de venta.

En lo que respecta a la revisión de la carpeta de compras, se elaboró hoja de trabajo donde se observa un total de compras de \$707.448.466 que disminuidas en el IVA descontable de \$80.558.000 arroja un costo procedente de \$626.890.466.

La señora Matilde Andrade Silva informa que los documentos que soportan las deducciones serán puestos a disposición el próximo martes 8 de junio en horas de la mañana en la dirección que aparece el RUT correspondiente a Lina Matilde Andrade Vega Nit. 1.134.034.024.”

- ✓ Liquidación Oficial RTA Sociedades y/o Naturales Obligados Contabilidad Revisión No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011²⁰, que determinó total saldo a pagar de \$40.212.000 y se calculó una sanción por inexactitud del 160% equivalente a \$5.326.000.
- ✓ Mediante escrito del 2 de agosto de 2011, la contribuyente presentó recurso de reconsideración²¹, el cual fue resuelto mediante Resolución Recurso de Reconsideración No. 132012012000015 del 26 de junio de 2012²², la cual confirmó la liquidación oficial.

¹⁹ Fl. 666 C. Pruebas 3

²⁰ Fl. 668-669 C. Pruebas 3

²¹ Fl. 688 a 693 ídem

²² Fl. 714 a 732 ídem



TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DEL HUILA

Demandante: Lina Matilde Andrade Vega
Demandado: DIAN
Sentencia de Segunda Instancia
Rad. 41001-33-33-005-2012 00226-01

RESOLUCION RECURSO RECONSIDERACION QUE CONFIRMA
No. 132012012000015
CONCEPTO: RENTA
AÑO: 2007
PERIODO: 1
Administración: DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE NEIVA
No. DE EXPEDIENTE: VR 2007 AG 001148 CS
Fecha expediente: 2009/07/21
Clase Contribuyente: PERSONA NATURAL
Municipio: NEIVA
TIPO DE ACTO IMPUGNADO: LIQUIDACION OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISION
Requerido por HA: \$39.486.000
Presupuestos Procesales:
MOTIVOS DE INCONFORMIDAD
HECHOS
CONSIDERACIONES
LOS MOTIVOS DE INCONFORMIDAD, HECHOS Y CONSIDERACIONES ESTAN CONTENIDOS EN EL ANEXO QUE CONSTA DE 18 FOLIOS Y FORMA PARTE INTEGRAL DEL PRESENTE ACTO ADMINISTRATIVO.

RESOLUCION RECURSO RECONSIDERACION QUE CONFIRMA
No. 132012012000015
CONCEPTO: RENTA
AÑO: 2007
PERIODO: 1
Table with columns: COD, Vr Liquidación Privada, Vr Liquidación Oficial, Vr Liquidación Conexión Provocada, Vr No Recurso del Mayor Valor Determinado, Vr Recurso del Mayor Valor Determinado, Vr Aceptado por la Admon. del Valor Recurso, Vr Confirmado por la Admon. del Valor Recurso, Vr Liquidación Definitiva por Recurso Reconsideración.
CONCEPTOS:
53 = EFECTIVO, BANCOS, CTAS BCOS INVERS MOBILIARIAS, CTAS COBRAR
54 = CUENTAS POR COBRAR CLIENTES
55 = ACCIONES Y APORTES (SOC ANONIMAS, LIMITADAS ASIMILADAS)
56 = INVENTARIOS
57 = ACTIVOS FIJOS
58 = OTROS ACTIVOS
59 = TOTAL PATRIMONIO BRUTO
60 = PASIVOS
61 = TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO/LIQUIDO NEGATIVO
62 = IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE
63 = DESCUENTOS TRIBUTARIOS
64 = IMPUESTO NETO DE RENTA
65 = IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES
66 = IMPUESTO DE REMESAS
67 = TOTAL IMP A CARGO / IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV
68 = ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE
69 = SALDO FVR SIN SOL DEV O COMP/SALDO FVR PER FIS ANT
70 = AUTORRETENCIONES
71 = OTROS CONCEPTOS
72 = TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE
73 = ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE
74 = SALDO A PAGAR POR IM
75 = SANCIONES
76 = TOTAL SALDO A PAGAR
77 = O TOTAL SALDO A FAVOR
En merito de lo expuesto, de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas Nacionales de DIRECCION SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS DE NEIVA en uso de sus facultades legales.
RESUELVE:
PRIMERO: Confirmar la LIQUIDACION OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES OBLIGADOS CONTABILIDAD REVISION No. 132412011000081 de fecha 31 de MAYO de 2011, proferida por la División de GESTION DE LIQUIDACION al contribuyente ANDRADE VEGA LINA MATILDE NIT: 1134034024 - 0 por concepto de impuesto sobre RENTA correspondiente al periodo gravable 2007 - 1 de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa del presente acto administrativo.
SEGUNDO: Notificar personalmente o por edicto o en forma electrónica, al interesado, de conformidad con lo establecido en el inciso segundo del artículo 565 del Estatuto Tributario en concordancia con los artículos 569 ídem y 45 del Código Contencioso Administrativo, advirtiéndolo, que contra el presente acto administrativo no procede recurso alguno por la vía gubernativa.
TERCERO: Remitir para lo de su competencia copia de la presente Resolución a las Divisiones de RECAUDACION Y GESTION DE RECAUDO Y COBRANZAS.
PORTELA FARFAN ALICIA
Nombre y Firma del Funcionario Competente
C.C N°: 36180856
Cargo: Gestor I
UAE - DIAN
Dirección Seccional Impuestos y Aduanas Nacionales
8 AGO 2013
Es fiel fotocopia
Proyectó: Nombre: CARDÓZ ORDÓNEZ HECTOR MAURICIO
C.C N°: 12132813
Cargo: Gestor II
Revisó: Nombre: PORTELA FARFAN ALICIA
C.C N°: 36180856
Cargo: Gestor I

5. DEL CASO CONCRETO.

La señora LINA MATILDE ANDRADE VEGA, demanda la nulidad de la Liquidación Oficial Renta Sociedades y/o Naturales obligados a llevar contabilidad –Revisión- No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y la Resolución Recurso de Reconsideración No. 132012012000015 del 26 de junio de 2012, proferidas por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN- durante el proceso de determinación y fiscalización de la declaración de renta y complementarios presentada por la señora LINA MATILDE ANDRADE VEGA por el año gravable 2007, debido a que tales actos fueron expedidos extemporáneamente y con desviación de poder y falsa motivación, al no tener en cuenta que tal declaración privada fue presentada conforme a la ley, en particular al haber desconocido que los costos y deducciones, así como los gastos operacionales corresponden a los que legalmente fueron declarados.

El *a quo* accedió parcialmente a tales pretensiones, pues encontró probado que no se había notificado extemporáneamente el requerimiento especial ni la liquidación oficial, esto es, porque se surtieron en debida forma, aunque respecto a los gastos, costos, deducciones y adición de ingresos, encontró que el valor desconocido en la Liquidación de Revisión, no logró ser demostrado por la demandante, con los medios probatorios idóneos, sin embargo, reconoció que la DIAN ha debido tener en cuenta la suma de \$58.377.000, declarados por la demandante por concepto de gastos operacionales, al encontrarse demostrados con los documentos equivalentes, que ratifican la suma de \$15.000.000 reportados por la contribuyente como gastos operacionales que tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta, que fueron necesarios para generarla y proporcionales con relación al ingreso causado, pues satisfacen los requisitos dispuestos en el artículo 771-2 párrafo del E.T., en concordancia con los artículos 617 y 618 ibidem y por ello, concluyó que dicha suma debe reconocerse como *deducción*, no obstante, afirmó que como el documento equivalente visible a folio 707, no cumple con lo dispuesto en el artículo 3° del Decreto 522 del 2003, por no registrar el número consecutivo, de conformidad con lo dispuesto en el literal c) del citado artículo, le asiste razón a la demandada, al no aceptarlo como tal.

En lo relacionado con las deducciones por arrendamientos, soportados en los contratos suscritos con la señora Matilde Andrade

Silva, de los predios Granja El Recreo y un galpón de la finca La Florida, sostuvo que aunque reposan tales contratos, estos, no pueden considerarse como prueba idónea para soportar la deducción, por no cumplir con los requisitos del 771-2 E.T., pues brillan por su ausencia, documentos equivalentes y recibos de pago que prueben idóneamente el gasto, aunque aclara que no proceden las exigencias de la DIAN para el reconocimiento de los pasivos –art. 770 ET.-, pues no es el caso que se examina, ya que para el desconocimiento de costos y deducciones la norma aplicable es el artículo 771-2 ibidem.

Finalmente, respecto a la *sanción por inexactitud*, señala que fue debidamente impuesta, conforme a los argumentos antes indicados, tal como se autoriza por el E.T. en el artículo 647.

Las partes recurren la decisión y por ende, considera la Sala que debe analizarse toda la sentencia y definir si procede o no la nulidad total de los actos administrativos demandados y según los cargos indicados en la demanda.

5.1. Del término para notificar el requerimiento especial

Tal acto administrativo, según el artículo 705 del E.T., debe notificarse, por regla general, dentro de los dos años siguientes que comienzan a correr, según el caso, *i) Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma; ii) Cuando la declaración tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.*

No obstante, por disposición expresa del artículo 706 ibídem, el plazo para notificar el requerimiento especial se *suspende* con la práctica de la inspección tributaria dentro del procedimiento de revisión de la declaración y en el caso de que la prueba sea decretada de oficio, la suspensión será por el término de tres (3) meses, contados a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta.

El alcance de la mencionada causal de suspensión del plazo para notificar el requerimiento especial ha sido aclarado suficientemente por el Consejo de Estado, el cual ha indicado dos situaciones a saber, *i)* momento a partir del cual se entiende suspendido el término para notificar el requerimiento especial y, *ii)* los requisitos necesarios para

que, efectivamente, opere la suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

Al respecto dicha Corporación, desde hace mucho sostiene²³:
“...ante la claridad del texto de la disposición no cabe interpretación distinta a la de que el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de la notificación del auto que la decreta por un lapso fijo de 3 meses, no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución”.

Tal como se indica en la jurisprudencia, se descarta de plano la posibilidad de que se entienda que el término se suspende en el momento en el que inicie la práctica de la diligencia, y en cuanto se refiere a los requisitos exigidos para que opere la suspensión de términos cuando se ha decretado de oficio la práctica de la prueba, la misma providencia indicó:

“...no es la simple notificación del auto que ordena la inspección tributaria la que permite que opere la mencionada suspensión, pues es necesario que la práctica de la prueba sea real, es decir que durante el término en cuestión los funcionarios comisionados efectivamente realicen el levantamiento de al menos una diligencia acorde con lo establecido en el artículo 779 E.T”.

De esta manera, es reiterada y uniforme la tesis de que se debe llevar a cabo alguna diligencia en desarrollo de dicha inspección, si es que se pretende suspender por tres meses el término para notificar el requerimiento especial, cuando se decreta de oficio la práctica de una inspección tributaria.

Por consiguiente, si las actuaciones y diligencias para el cumplimiento de la inspección tributaria tienen lugar pasados tres meses desde la notificación del auto que la decretó, la Administración mantiene la competencia para efectuarla (y por tanto puede tener en cuenta las pruebas que recaude en el marco de la inspección para adoptar la decisión que corresponda), no obstante, no operará la suspensión del término para notificar el requerimiento especial prevista por el artículo 706 del E.T.

En el caso examinado, se tiene que la demandante presentó la declaración de renta y complementarios año gravable 2007, el 24 de junio de 2008; el requerimiento ordinario No. 1323820100000594 le fue notificado el 14 de agosto de 2010, relativo a la declaración antes mencionada y le otorgó un término de 15 días siguientes a la notificación

²³ Consejo de Estado, sentencia del 26 de marzo de 2009, expediente 16727, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

para allegar la información solicitada, investigación adelantada dentro del expediente No. VR 2007 2009 01146 del 21 de julio de 2009.

El 23 de abril de 2010, la administración de impuestos le notificó a la demandante por correo el Auto de Inspección Tributaria No. 132382010000052, en el cual comisionó funcionario para que efectuara y adelantara la verificación de exactitud de las declaraciones, la existencia de hechos gravados o no y verificara el cumplimiento de las obligaciones formales correspondientes al impuesto y periodo investigado, esto es, como facultades para practicar todas las pruebas autorizadas por la legislación tributaria necesarios.

Obra en el expediente, anexo No. 3 –Registro Parcial de Hechos- de fechas 20 de mayo, 01 de junio y 08 de junio de 2010, en las cuales se realizó visita a la contribuyente y se solicitó información para la investigación; la modificación a la declaración de renta año gravable 2007 del 15 de junio de 2010, presentada por la demandante, el informe rendido por la funcionaria designada y acta de inspección tributaria de fechas 16 de septiembre de 2010.

Igualmente, aparece en el expediente que el 18 de septiembre de 2010, la DIAN le notificó por correo a la demandante el Requerimiento Especial No. 132382010000189, el cual fue contestado mediante escrito radicado el 20 de diciembre de 2010 y el 2 de junio de 2011, la administración de impuestos le notificó a la contribuyente la Liquidación Oficial RTA Sociedades y/o naturales obligados contabilidad revisión No. 132412011000081, con la cual modificó la liquidación privada presentada el 15 de junio de 2010, y contra esta se presentó recurso de reconsideración, siendo resuelto mediante la Resolución No. 132012010000015, notificada por edicto del 11 de julio de 2012, el cual cobró ejecutoria el 26 de julio de 2012.

Entonces, conforme a lo previsto en el artículo 706 del ET y revisado el Decreto 4818 del 14 de diciembre de 2007²⁴, la Sala observa que el artículo 15 dispuso que el vencimiento del plazo para presentar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, para las personas naturales cuyo último dígito del NIT fuera 24, como es el caso de la demandante, correspondía al 24 de junio de 2008, fecha en la que la actora presentó la declaración. Por tanto, con fundamento en los artículos 705 y 714 del ET, el término con el que contaba la DIAN para notificar

²⁴ “por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”

válidamente el requerimiento especial relativo a la declaración de renta del año gravable 2007 corrían hasta el 24 de junio de 2008.

Ahora bien, en cuanto tiene que ver con la notificación del auto que decretó la práctica de la inspección tributaria, es claro que por lo dispuesto en el artículo 706 del E.T., esta tiene la vocación de suspender por tres meses más el término dentro del cual debía expedirse y notificarse el requerimiento especial, esto es, hasta el 24 de septiembre de 2008; de esta manera, el término de la inspección corrió así: el auto de Inspección Tributaria fue notificado por correo a la demandante el 23 de abril de 2010; posterior a ello, se realizaron 3 visitas registradas en el anexo No. 3 – Registro Parcial de Hechos, dos fueron al lugar de la contribuyente y el 1 de junio acudió la señora Matilde Andrade a las oficinas de la administración de impuestos, de igual manera, se expidió requerimiento ordinario para requerir información de la señora Andrade, y, se arrió informe de expediente y acta de inspección tributaria por concepto de renta del año gravable 2007 del 16 de septiembre de 2010.

Es pertinente señalar, para los efectos probatorios indicados, que las consultas y revisión de información del contribuyente hechas por los funcionarios en las bases de datos de la entidad oficial constituyen una verificación o cruce de información, independiente de los hechos que debían establecerse mediante la inspección.

En conclusión, el plazo dentro del cual la administración de impuestos debía notificar válidamente el requerimiento especial respecto de la declaración de renta año gravable 2007 que presentó la demandante, se extendió hasta el 24 de septiembre de 2010, de conformidad con los artículos 706 y 714 del E.T., y como el requerimiento especial No. 132382010000189, fue notificado por correo a la demandante el 18 de septiembre de 2010, es evidente que se notificó dentro del término legal y que, por tanto, la Liquidación Oficial de Revisión No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y la Resolución No. 132012012000015 del 26 junio de 2012, fueron notificadas dentro del término legal, siendo necesario en tales circunstancias, confirmar la sentencia apelada en este aspecto.

5.2. De la procedencia de los costos, gastos y deducciones

El ya analizado argumento de apelación de la parte actora consiste en que la administración de impuestos difiere en los valores

determinados como costos, en cuanto a la propuesta realizada por el funcionario comisionado en el anexo 3 del 1 de junio de 2010 y los determinados por la División de Fiscalización Tributaria al final de la investigación.

Frente a este aspecto, advierte la Sala que, si bien es cierto existe el documento denominado *Anexo 3 Registro Parcial de Hechos del 1 de junio de 2010*²⁵, con una sugerencia de corrección de la declaración incrementando los ingresos, lo cierto es que para dicha oportunidad, no se había culminado la recepción de información requerida a la contribuyente, pues se dejó constancia que esta allegaría los soportes de las deducciones el 8 de junio de dicho año y posterior a ello, se realizó requerimiento a terceros para que se allegara información contable de la hoy actora; en consecuencia, el resultado final de la investigación solo se obtiene con la expedición del requerimiento especial, mediante el cual la administración de impuestos determina los hallazgos encontrados.

Por lo anterior, el hecho de que se le hubiese realizado una sugerencia de recomendación, no es óbice para concluir que la misma era el resultado definitivo de la investigación que estaba adelantando la División de Fiscalización, pues el mismo tan solo era una parte del proceso adelantado, ya que culminada la recolección total de la información contable tanto de la actora como de los terceros requeridos, la administración de impuestos debía proferir el requerimiento especial con los resultados de los hallazgos encontrados en el año gravable 2007.

En cuanto a los gastos operacionales advierte que los mismos se encuentran acordes con la producción de la renta y que las deducciones cumplen los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad del art. 107 del E.T.; que así las cosas, los contratos aportados con el recurso de reconsideración son documentos que por el principio constitucional de buena fe, tienen plena validez, así como los documentos equivalentes y recibos de pago por concepto de transporte efectuados a Gilberto Bonilla que ascienden a la suma de \$58.000.000, correspondientes de igual manera a gastos operacionales.

Al respecto, la administración de impuestos manifestó que los documentos aportados con el recurso de reconsideración no cumplen los requisitos legales y probatorios para tenerse como prueba de gastos rechazados, teniendo en cuenta que no pueden tenerse como documentos externos de contabilidad, sino como documentos probatorios privados, los cuales deben cumplir con el requisito de fecha cierta.

²⁵ Fl. 247 C. Pruebas 1

Afirma que el hecho que la contribuyente no haya aportado la contabilidad en la etapa de determinación del tributo cuando fue requerida por la administración de impuestos, hace que las mismas tengan la calificación jurídica de documento privado, es decir, están sujetas a los requisitos legales establecidos para su validez, como la fecha cierta, tal como lo establece el art. 767 del E.T.

Aunado a lo anterior, la actitud renuente de la contribuyente de no presentar los libros de contabilidad, es calificada como indicio en su contra, al tenor del art. 781 del E.T., lo que impide invocar esa documentación posteriormente como prueba a su favor, dando lugar al desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.

Sobre este tema, el Estatuto Tributario establece:

ARTICULO 744. OPORTUNIDAD PARA ALLEGAR PRUEBAS AL EXPEDIENTE. *Para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:*

1. *Formar parte de la declaración;*
2. *Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.*
3. *Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;*
4. ***Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y***
5. *Haberse practicado de oficio.*
6. *<Numeral adicionado por el artículo 51 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.*
7. *<Numeral adicionado por el artículo 51 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.*
8. *<Numeral adicionado por el artículo 44 de la Ley 633 de 2000. Aparte tachado INEXEQUIBLE. El nuevo texto es el siguiente:> Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para fines de control fiscal con entidades del orden nacional o con agencias de gobiernos extranjeros.*
9. *<Numeral adicionado por el artículo 44 de la Ley 633 de 2000. El nuevo texto es el siguiente:> Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la Administración Tributaria, o haber sido*

practicadas directamente por funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley.

ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. <Artículo adicionado por el artículo 3o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARAGRAFO. *En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.*

PARÁGRAFO 2o. <Parágrafo adicionado por el artículo 135 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo establecido en este artículo, los costos y deducciones efectivamente realizados durante el año o período gravable serán aceptados fiscalmente, así la factura de venta o documento equivalente tenga fecha del año o período siguiente, siempre y cuando se acredite la prestación del servicio o venta del bien en el año o período gravable.

Al respecto, el Consejo de Estado sostiene:

“...Ahora bien, con respecto a que las facturas debieron contener “fecha cierta” de expedición, la Sala pone de presente que el artículo 771-2 del E.T. no alude a dicho requisito para la procedencia de los costos y deducciones que en ellas se soportan.

En el ámbito tributario, la exigencia de fecha cierta para ciertos documentos se encuentra prevista en el artículo 770 del Estatuto Tributario, para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, pues éstos solo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y se entiende que un documento privado tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación (artículo 767 del E.T.)

De manera tal que al no estar contemplada en el artículo 771-2 E.T. la exigencia de fecha cierta como requisito de las facturas o documentos

equivalentes para la aceptación de costos y deducciones, no resulta procedente su rechazo con fundamento en dicho argumento.”²⁶

En otra oportunidad la misma Corporación reiteró:

“...Sin embargo, en materia tributaria el requisito de la fecha cierta es exigible para los casos taxativos que prevé la norma tributaria, como la comprobación de los pasivos para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad²⁷.

Es importante precisar que el hecho de que para efectos tributarios no sea necesario que todas las pruebas documentales o contables tengan fecha cierta, no significa que los documentos aportados por el contribuyente tengan el mérito probatorio para demostrar lo manifestado en sus actuaciones, pues deben analizarse junto con las demás pruebas que existan en el expediente.

En consecuencia, en el caso en estudio, el contrato de asociación a riesgo compartido aportado por el actor, no requería tener «fecha cierta» para ser admitido como prueba. No obstante, como se precisó, será analizado en conjunto con las demás pruebas existentes en el proceso.”²⁸

Conforme a ello, la Sala precisa que, en este caso, si bien la contribuyente no aportó la documentación contable requerida dentro de la oportunidad del requerimiento ordinario, sí lo hizo dentro de la oportunidad para allegar pruebas al expediente, tal como lo autoriza el numeral 4 del art. 744 del E.T., pues aportó documentos con el recurso de reconsideración.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado²⁹, sostiene que, para aceptar los costos en toda declaración de impuestos sobre la renta, debe verificarse lo siguiente:

“(...) El artículo 771-2 del Estatuto Tributario³⁰ dispuso que, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requieren facturas con los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, a saber:

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.

²⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1 de noviembre de 2012, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, rad. 23001-23-31-000-2008-00227-01(18106)

²⁷ ET. Arts. 283 y 770

²⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 2 de febrero de 2017, C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenan, rad. 05001-23-31-000-2011-01299-01(20517)

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta; sentencia del 23 de septiembre de 2010; C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; radicado: 25000-23-37-000-2006- 00945-01; Número interno: 16739.

³⁰ Adicionado por la Ley 383 de 1997 que se expidió para fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando

- c) *Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento*³¹.
- d) *Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
- e) *Fecha de su expedición.*
- f) *Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
- g) *Valor total de la operación.*

Igualmente, la norma exige la observancia del artículo 618 ejusdem, que obliga a todos los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, a exigir factura o documento equivalente, y a exhibirlos cuando la Administración Tributaria se los exija.

El legislador también reguló la tarifa legal probatoria para el caso de los documentos equivalentes, previendo que éstos debían cumplir los requisitos de los literales b), d), e) y g) anteriormente transcritos. Respecto del cumplimiento del requisito del literal d) (número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva), advirtió que bastaba con que la factura o documento equivalente tuviera la respectiva numeración.

A su vez, el Decreto 3050 de 1997 (artículo 2) señaló que la factura o documento equivalente debía reunir, como mínimo, los requisitos contemplados en el artículo 771-2, sin perjuicio de la obligación para quien los expedía de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616- 1 del Estatuto Tributario; 8, 9, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5 del Decreto 3050 de 1997. Son ellos:

El ticket de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas; las nóminas en las que constan los descuentos a trabajadores, originados en la venta de bienes o prestación de servicios por parte del empleador; el certificado de liquidación expedido por las bolsas de valores; el certificado al proveedor (CP) que las sociedades de comercialización internacional expiden por las mercancías que reciben de sus proveedores; los documentos expedidos por entidades de derecho público incluidas las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y Sociedades de Economía Mixta donde el Estado posea más del cincuenta por ciento (50%) de su capital; los expedidos por empresas o entidades que presten servicios públicos domiciliarios, cámaras de comercio, notarías, y, en general, los emitidos por los no responsables del impuesto sobre las ventas que simultáneamente no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta; los expedidos para el cobro de peajes; y los contratos celebrados con extranjeros sin residencia o domicilio en el país, en cuyo caso, para la procedencia del IVA descontable se debe acreditar, adicionalmente, que se ha practicado la respectiva retención en la fuente.

³¹ Redacción de la norma antes de la modificación introducida por el artículo 64 de la Ley 788 de 2002

Finalmente, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario se refirió a los casos en que no existe obligación de expedir factura o documento equivalente, advirtiendo que el documento probatorio de la respectiva transacción generadora de costos, deducciones e impuestos descontables, debía cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos:

Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Para este tipo de operaciones, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación y, discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general³².

Es claro que la finalidad de la exigencia legal referida no es otra distinta a establecer con certeza la ocurrencia y transparencia de las transacciones económicas que generan los descuentos, costos, deducciones e impuestos

³² Corte Constitucional, sentencia C-733 de 2003 que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

descontables, pues, como lo señaló la Corte Constitucional, la que configura el derecho a solicitar aquéllos no es la simple transacción, sino el hecho de ésta se realice en el marco de la ley y bajo las formalidades que la misma prevé.

Y es que la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley.”

En el presente asunto se discute si los soportes allegados por la contribuyente durante la actuación administrativa de fiscalización y verificación constituyen *costos y deducciones* declarados en el periodo gravable 2007.

Sobre ello, el artículo 771-2 del E.T., señala que para que procedan los costos e impuestos descontables, se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 617 literales b), c), d), e), f), y g) y, 618 del Estatuto Tributario y respecto a los documentos equivalentes se tiene que deben cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del citado artículo 617.

Ahora, conforme a las pruebas allegadas durante la actuación administrativa, se evidencia que la DIAN requirió a la demandante para que allegara los soportes de los costos y deducciones declarados para el año 2007, sin embargo, se constata que no otorgó respuesta alguna a tal llamado, lo que condujo inicialmente a que la administración de impuestos desconociera los mismos.

No obstante, la conducta del contribuyente de no allegar la información solicitada, de acuerdo al artículo 651 del E.T., es subsanable si cumple con dicha obligación *antes* de la notificación de la liquidación de revisión, caso en el que no habrá lugar a desconocer tales costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones o, una vez notificada liquidación oficial, pero en ese evento, solo serán aceptados los factores que sean probados plenamente.

En el *sub lite* está acreditado que la demandante pretendió subsanar la omisión en la que incurrió con el recurso de reconsideración, aportando para el efecto unos contratos de arrendamiento y documentos equivalentes.

De esta manera, la Sala considera que para que los costos y deducciones registrados en la declaración cuestionada fueran aceptados,

el demandante debía acreditarlos plenamente, conforme lo exige el inciso final del artículo 651 del ET., mediante las pruebas establecidas en las normas tributarias para el reconocimiento de costos.

Conforme la normativa que regula el tema, los documentos soporte de los costos pueden ser *i) facturas, ii) documentos equivalentes o iii) documentos que cumplan los requisitos que señale el Gobierno Nacional, según las partes que intervengan en la transacción y el tipo de operación que se realice*³³.

Así las cosas, el documento soporte de las operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir factura o documento equivalente y cuya elaboración estaba a cargo del adquirente de los bienes y servicios, debía cumplir los requisitos mínimos previstos por el Gobierno Nacional en el Decreto 522 de 2003, en los siguientes términos:

Artículo 3°. Documento equivalente a la factura en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado. El adquirente, responsable del régimen común que adquiera bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, expedirá a su proveedor un documento equivalente a la factura con el lleno de los siguientes requisitos:

- a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios;
- b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono;
- c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva;
- d) Fecha de la operación;
- e) Concepto;
- f) Valor de la operación;
- g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación;

Conforme a lo anterior, es claro que en este caso, cuando la DIAN requirió a la demandante información relacionada con los costos declarados en el año 2007, la contribuyente estaba en la obligación de soportarlos y demostrarlos mediante facturas o con documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 y 618 del E.T., o con documentos de los que trata el artículo 3 del Decreto 522 de 2003, según el caso aplicable.

Resalta la Sala que, en el trámite administrativo adelantado por la administración de impuestos, la contribuyente no allegó tales pruebas dentro de la oportunidad que se le indicó, sino cuando interpuso el

³³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP Marta Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 28 de agosto de 2014. Radicación: 63001 2331 000 2006 00293 01 (18437).

recurso de reconsideración, y como se verá a continuación, si bien allegó unos contratos y documentos, estos no cumplían con los requerimientos que establece la ley.

Al respecto, en cuanto a la valoración de la prueba en materia tributaria, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha sido clara en establecer que, en principio, las pruebas decretadas y practicadas en vía gubernativa son las que permiten al fallador examinar la legalidad de los actos administrativos demandados, esto es, las pruebas que aducen las partes son las que, según el caso, desvirtúan o confirman la presunción de legalidad de estos dentro de la oportunidad legal antes indicada.

Es importante reiterar que el artículo 781 de E.T., señala que: *“El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.”*

De ello se desprende con claridad que la contabilidad debe aportarse y aducirse como prueba en las oportunidades que la administración otorgue, so pena de que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos que el contribuyente pretenda hacer valer y de que ese hecho se tiene como un indicio en contra. No obstante, el contribuyente siempre podrá acreditar tales costos o deducciones, cuando demuestre que existieron circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito.

De esta manera, el contribuyente en primer lugar debe desvirtuar, por un lado, el indicio en su contra, es decir, demostrar que no presentó la contabilidad o no la presentó en debida forma, por fuerza mayor o caso fortuito; y luego, probar los costos, las deducciones, los descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad³⁴, comprobantes externos o demás documentos que respalden el hecho que el contribuyente pretende hacer valer.

Así las cosas, en el *sub lite* la parte actora allegó unos contratos de arrendamiento del año 2007 con el recurso de reconsideración, lo cual,

³⁴ Tesis ha sido expuesta, entre otras, en la sentencia del 4 de agosto de 1995, expediente 5282, del 27 agosto de 1999, expediente 9515, ambas con ponencia del Dr. Delio Gómez Leyva y del 30 de abril de 2003, expediente 13237, M.P. María Inés Ortiz.

en principio, se considera que se adujeron dentro de la oportunidad legal; sin embargo, tal como lo concluyó el *a quo*, no es posible admitirlos o darles valor probatorio pleno, pues ninguno de ellos cumple con los requisitos de ley para el efecto.

En efecto, la Sala considera que los contratos de arrendamiento por sí solos, no cumplen los requisitos establecidos en la ley para que fueran aceptados como soportes de los costos y gastos rechazados por la DIAN, como tampoco como documentos equivalentes y por ello, la Administración hizo bien en desconocer el costo registrado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por la demandante por el año gravable 2007; por cuanto si bien es cierto el artículo 771-2 del E.T., establece los requisitos para la validez del documento equivalente, la verificación de los mismos sin el requisito de *fecha cierta* hubiese tenido aplicación siempre y cuando tales documentos equivalentes se hubiesen allegado para su valoración en calidad de comprobantes externos de contabilidad, lo que no ocurrió en el caso concreto, y por ende, no es jurídicamente viable otorgarle validez a los documentos como equivalentes, tal como lo consideró el *a quo*, olvidando que son documentos privados y que para ello, deben cumplir con el requisito de fecha cierta,

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala confirmará en este aspecto la sentencia de primera instancia, pero por las razones antes indicadas.

5.3. DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD

Sostiene la demandante que no debió imponérsele sanción alguna, teniendo en cuenta que los costos y deducciones son reales y se probaron los mismos.

Al respecto y de conformidad con lo expresado en líneas anteriores, como los tales cargos de anulación, que son los mismos argumentos de apelación, no son procedentes y no fueron tenidos en cuenta en esta instancia judicial, la sanción por inexactitud es igualmente procedente y no puede ser anulada como lo reclama la demandante.

Sin embargo, la Sala modificará el monto de la sanción, conforme a lo dispuesto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, el cual estableció que “*el principio*

de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior” y tal como lo hace el Consejo de Estado³⁵.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del E.T., con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala encuentra que esta última establece una sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente. En consideración, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados, con base en los ingresos adicionados o costos y deducciones rechazados.

6. CONDENA EN COSTAS

En cuanto a las costas³⁶, la Sala acoge lo expuesto por la Sección Segunda del Consejo de Estado, en la medida que el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo confiere al juez la *facultad de disponer sobre su condena*, lo cual debe resultar de analizar diversos aspectos dentro de la actuación procesal, principalmente, que aparezcan causados y comprobados los gastos en que pudo incurrir la parte vencedora del litigio, en consonancia con el artículo 365 del C.G.P. para los efectos de la liquidación; descartándose así una apreciación objetiva que simplemente consulte quien resulte vencido para que le sean impuestas.

En recientes decisiones, esta Sección del Consejo de Estado y contrario a lo que expone e interpreta la Sección Tercera³⁷, precisó que tal condena solo procede en cuanto aparezcan probados los gastos en que incurre la parte vencedora del proceso.³⁸

³⁵ C. de E. Sección Cuarta. **Sentencia del 10 de agosto de 2017**. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Rad.: 76001-23-31-000-2010-01447-01(20951). En igual sentido, sentencia del 20 de febrero de 2017, radicado 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁶ Estas erogaciones económicas son aquellos gastos en que incurre una parte a lo largo del proceso en aras de sacar avante la posición que detenta, tales como gastos ordinarios, cauciones, honorarios a auxiliares de la justicia, publicaciones, viáticos, entre otros; que encuadran en lo que se denomina como expensas. Así mismo, se comprenden los honorarios del abogado, que en el argot jurídico son las agencias en derecho. (Artículos 361 y ss. CGP).

³⁷ Consejo de Estado, Sección Tercera. Sala Plena. **Sentencia del 29 de enero de 2020**. C.P. Marta Nubia Velásquez Rico. Rad.: 85001-33-33-002-2014-00144-01(61033)

³⁸ Consejo de Estado. Sección Segunda. Subsección A. **Sentencia del 8 de febrero de 2018**. C.P.: Rafael Francisco Suárez Vargas. Rad.: 25000-23-42-000-2012-00742-01(3695-16) y Sección Cuarta.

En el caso examinado, como la entidad demandada se opuso a la condena en costas en primera instancia, insistiendo en que se debe condenar en la medida que aparezcan causadas y siendo que se accede parcialmente a lo pedido en la demanda y de manera oficiosa se procederá a anular los actos enjuiciados en lo relacionado con el monto de la sanción por inexactitud, guiados por el criterio antes expuesto y que no hay prueba de haberse causado costas (gastos o expensas del proceso y agencias del derecho), no habrá condena en costas en ninguna de las instancias.

DECISIÓN

En mérito a lo expuesto, el Tribunal Administrativo del Huila, Sala Sexta de Decisión, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

RESUELVE:

PRIMERO: MODIFICAR los numerales **SEGUNDO** y **CUARTO** de la sentencia del 18 de octubre de 2017, proferida por el Juzgado Noveno Administrativo de Neiva, la cual quedará así:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL RTA SOCIEDADES Y/O NATURALES No. 132412011000081 del 31 de mayo de 2011 y de la RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN 132012012000015 del 26 de junio de 2012, mediante las cuales la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, modificó la liquidación privada No. 3251601013135 del 15 de junio de 2010 correspondiente al año gravable 2007, a la contribuyente LINA MATILDE ANDRADE VEGA.

SEGUNDO: ORDENAR, a título de Restablecimiento del Derecho TENER como liquidación de impuesto por el año gravable 2007 la realizada por esta Corporación así:

CONCEPTOS	VALORES
Total gastos de nómina	0

Aportes al sistema de seguridad social	0
Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	0
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	5.000.000
Cuentas por cobrar	26.000.000
Acciones y aportes	0
Inventarios	0
Activos fijos	15.000.000
Otros activos	0
Total patrimonio bruto	46.000.000
Pasivos	206.661.000
Total patrimonio líquido	0
Ingresos brutos operacionales	710.234.000
Ingresos brutos no operacionales	16.990.000
Intereses y rendimientos financieros	0
Total ingresos brutos	727.224.000
Menos: Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	0
Menos: Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	0
Total ingresos netos	727.224.000
Costo de ventas	586.289.000
Otros costos	0
Total costos	586.289.000
Gastos operacionales de administración	0
Gastos operacionales de ventas	15.000.000
Deducción inversiones en activos fijos	0
Otras deducciones	0
Total deducciones	15.000.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	125.935.000
O Pérdida líquida del ejercicio	0
Compensaciones	0
Renta líquida	125.935.000
Renta Presuntiva	0
Renta Exenta	0
Rentas gravables	0
Renta líquida gravable	125.935.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0
Ganancias ocasionales gravables	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	30.108.000
Descuentos Tributarios	0
Impuesto neto de renta	30.108.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0
Impuesto de remesas	0
Total impuesto a cargo	30.108.000
Menos :Anticipo renta y complementarios para el año gravable	0
Menos: Saldo a favor año anterior	0
Menos: Autorretenciones	0
Menos: Otras retenciones	422.000
Total retenciones año gravable	422.000
Más: Anticipo impuesto renta para el año gravable siguiente	100.000
Saldo a pagar por impuesto	29.786.000
Sanciones	3.421.000
Total saldo a pagar	33.207.000
O total saldo a favor	0

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO: SIN CONDENA en costas..

QUINTO: ORDENAR que se expidan las copias de la presente sentencia que soliciten las partes observándose las reglas de que trata el artículo 114 del Código General del Proceso.

SEXTO: ARCHIVAR el expediente, una vez cumplidos los ordenamientos de la sentencia, previos los registros en el Sistema de Información de Procesos y Manejo Documental (Justicia XXI).

SÉPTIMO: NOTIFICAR esta sentencia en la forma indicada en el artículo 247 del CPACA.

OCTAVO: ORDENAR que ejecutoriada la sentencia, para su cumplimiento, la secretaría del Juzgado remita los oficios correspondiente, tal y como lo dispone el inciso final del artículo 192 del C.P.A.C.A.”

SEGUNDO: SIN condena en costas en esta instancia.

TERCERO: En firme esta providencia, previas las anotaciones en el software de gestión judicial, remítase el expediente al Juzgado de origen.

NOTIFÍQUESE

JOSÉ MILLER LUGO BARRERO
Magistrado Ponente

BEATRIZ TERESA GALVIS BUSTOS
Magistrada

GERARDO IVÁN MUÑOZ HERMIDA
Magistrado