

REPÚBLICA DE COLOMBIA



JUZGADO QUINTO ADMINISTRATIVO ORAL DEL CIRCUITO DE CALI

SENTENCIA No. 79

Santiago de Cali, mayo veintitrés (23) de dos mil diecisiete (2017).

Medio de Control	Nullidad y Restablecimiento del Derecho - Tributario
Radicación	6001333300520140049100
Demandante	CABLES Y ENERGÍA S. A.
Demandado	NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Juez	CARLOS ENRIQUE PALACIOS ÁLVAREZ

Profiere el Despacho sentencia de primera instancia dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de carácter tributario, instaurado a través de apoderado judicial, por parte de CABLES Y ENERGÍA S. A. representada legalmente por FRANCISCO JAVIER FLÓREZ OSORIO, en contra de la NACIÓN – DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN.

1. DECLARACIONES Y CONDENAS

- 1.1. Declarar la nulidad de la Resolución No. 152412013000028 de julio 25 de 2013 por medio de la cual la DIAN modifica liquidación privada de impuesto de renta año gravable 2010.
- 1.2. Declarar la nulidad de la Resolución No. 000018 de julio 29 de 2014 por medio de la cual la DIAN que decide recurso de reconsideración en contra de la anterior decisión.
- 1.3. Restablecer el derecho que le asiste a la demandante disponiendo que la declaración presentada por la parte demandante correspondiente al año 2010 es correcta y ajustada a derecho; y por tanto no procede pago de mayor valor con intereses moratorios, ni de la sanción impuesta; actualizar el estado de cuenta de la demandante y devolver los pagos ya efectuados.
- 1.4. Condenar a la demandada en costas incluyendo agencias en derecho.

2. HECHOS

Los hechos invocados a manera de resumen son:

- 2.1. CAESA S. A., es una sociedad creada con el objeto de fabricar, ensamblar e integrar cables para conducción eléctrica, minería y comunicaciones; fabricar, ensamblar, elaborar y manufacturar partes, repuestos, elementos, equipos de medida y protección eléctrica, comercialización y representación.
- 2.2. La demandante presentó declaración de renta para el año gravable 2010, el 12 de abril de 2011, registrando saldo a favor de \$15.423.000.
- 2.3. Con fecha junio 29 de 2011, la DIAN requiere información contable de la entidad demandante.
- 2.4. Con fecha septiembre 8 de 2011 la DIAN notifica diligencia de inspección tributaria a la entidad demandante, realizada el día 13 del mismo mes y año.
- 2.5. Mediante Emplazamiento para corregir No. 152082011000059 de octubre 4 de 2011, se invita a la demandante a corregir su declaración a efectos de desconocer gastos administrativos por valor de \$2.650.000, a raíz de pagos efectuados a personas no registradas en el RUT; rechazar pagos por valor de \$2.228.555 por servicio de telefonía celular a empresa diversa de CAESA y rechazar pago de \$50.000.000 a favor de FRANCISCO JAVIER FLÓREZ CAICEDO por ausencia de proporcionalidad y de necesidad con la actividad productora de renta. Los dos primeros son aceptados por la demandante y se presenta declaración de corrección por tales conceptos. El último no es aceptado; se adicionan gastos administrativos por \$2.650.000.
- 2.6. Con fecha mayo 15 de 2012 se solicita la devolución de parte del impuesto cancelado y correspondiente al año 2010, con sustento en lo expresado.
- 2.7. Mediante Oficio No. 11520123800032430-3471 de octubre 12 de 2011, la DIAN solicita relación detallada de costos y gastos incluidos en la

declaración corregida y se insiste en glosar los \$50.000.000 por concepto de costos administrativos, comunicación que es contestada mediante oficio de julio 25 de 2012 insistiendo en no aceptar la glosa citada.

- 2.8. Con fecha julio 26 de 2012, la DIAN profiere auto de suspensión de términos No. 450 que amplía el término para devolver en 90 días.
- 2.9. Con fecha noviembre 16 de 2012, se produce auto de verificación No. 152382012000126 y comisiona a JORGE IVAN RODRIGUEZ para verificar impuesto de renta del año 2010, visita practicada el 20 de noviembre de 2012.
- 2.10. Con fecha diciembre 10 de 2012, se notifica a la demandante el Requerimiento Especial No. 15238201200064 de noviembre 30 de 2012, que propone modificar la declaración de renta del año 2010, para rechazar la deducción de \$2.229.000 (renglón 49) por falta de soporte y la de \$51.665.000 (renglón 53) por no aportar soporte y no guardar proporcionalidad ni necesidad con la actividad productora de renta. Ello significa un impuesto de \$2.357.000 y una sanción de \$28.448.000 y en la misma fecha se emite el auto de improcedencia de la devolución No. 0893.
- 2.11. Lo anterior sobre la base de considerar extemporáneo la respuesta dada al último requerimiento, presenta la con fecha marzo 8 de 2013, argumentando que el plazo venció el 4 de marzo de 2013.
- 2.12. Con fecha julio 10 de 2013, la DIAN ordena nueva visita de verificación que a su vez genera la expedición de la Liquidación Oficial de revisión No. 152412013000028 de julio 25 de 2013, que a su vez modifica la liquidación privada No. 91000122771791 de impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2010 y hace comentarios sobre respuesta al último requerimiento especial. Contra dicha determinación se interpuso recurso de reconsideración radicado con el No. 006061 que es decidido mediante Resolución confirmatoria No. 00013 de julio 29 de 2014.

3. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

- 3.1. Invoca como transgredidos los artículos:

- 4, 29, 53, 95 numeral 9, 209 de la Carta Política 642 del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto califica de simuladas unas operaciones reales y demostradas para avalar la inexactitud;
- 95 numeral 9º de la Carta y 683 del Estatuto Tributario; en cuanto vulnera el principio de legalidad que rige las actuaciones administrativas ya que se obliga al contribuyente a financiar cargas del Estado;
- 1502, 1602 y 1603 del Código Civil; 197 de la Ley 1607 de 2012; 264 del Código de Comercio; 35 del C. S. T.; 95 de la Ley 50 de 1990; 107, 647, 684, 742, 745, 746, 771.2. del Estatuto Tributario; 197 de la Ley 1607 de 2012; 3º, 42 de la Ley 1437 de 2011 y 176 y 264 del Código General del Proceso, Decreto 4048 de 2008 en cuanto desconoce las causales legales para imponer sanciones; e igualmente en cuanto no se adelantó en forma imparcial la investigación tributaria, no se determinó un impuesto justo;
- Además señala falta de aplicación de la norma para imponer sanción, sin respetar principios previstos por el legislador incluyendo las reglas de aducción y contradicción de las pruebas para fundamentar la decisión. Lo anterior en cuanto se desconoció el alcance de los libros y papeles de comercio y en cuanto la DIAN no tiene atribuciones para discutir la autonomía de las modalidades contractuales pactadas entre comerciantes, ni para determinar la validez o no de determinado contrato de prestación de servicios u out sourcing; ni competencia para fijar tales relaciones o determinar las políticas salariales o asuntos laborales de las empresas.

4. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, dio respuesta a la demanda precisando que la entidad recaudó las pruebas suficientes para soportar las decisiones asumidas, en especial las orientadas a establecer la improcedencia de la deducción de impuesto invocada por la demandante, y su razonamiento asociado a la ampliación de los conceptos planteados después del primer requerimiento efectuado a la sociedad.

Dentro de dicho contexto encontramos el desarrollo de las siguientes facultades:

- La verificación de la exactitud de las cifras suministradas;

- Adelantar investigaciones;
- Hacer requerimientos;
- Exigir presentación de documentos;
- Exigir exhibir libros y documentos, y
- Todas las diligencias inherentes a la determinación de los impuestos dentro de cuyo contexto encontramos los criterios de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, para cuyos efectos cita apartes de jurisprudencia emitida acerca de los temas enunciados.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes demandante y demandada al exponer sus alegatos de conclusión, reiteran respectivamente, los argumentos planteados en la demanda y en la contestación de la demanda. El Ministerio Público, no conceptuó.

6. CONSIDERACIONES

6.1. PROBLEMA JURÍDICO

Conforme al acontecer procesal, para resolver de fondo el presente medio de control, y atendiendo la fijación del litigio hecha en la audiencia inicial, debe el Despacho determinar si procede declarar la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 15241201300028 de julio 25 de 2013 y de la Resolución No. 18 de julio 29 de 2014, que confirma la anterior, como consecuencia de falsa motivación o expedición irregular o sin sustento probatorio adecuado, decisiones a través de las cuales la entidad demandada decidió modificar liquidación privada de impuesto sobre la renta elaborada por la firma CABLES Y ENERGÍA S. A., correspondiente al año 2010.

6.2. DESARROLLO DEL PROBLEMA JURÍDICO PLANTEADO:

Para resolver el problema jurídico antes planteado, se procederá a:

- 6.2.1. Efectuar una relación de los hechos probados en el presente asunto;
- 6.2.2. Analizar el marco normativo de la elaboración declaración de renta correspondiente al año 2010; y de trámite para liquidar impuesto de renta y del trámite para imponer determinada sanción en caso de inexactitud en la liquidación.

6.2.3. Determinar si en el caso concreto, le asiste o no a la demandante el restablecimiento del derecho reclamado.

7. HECHOS DEBIDAMENTE PROBADOS

7.1. Con el escrito de demanda se allegó al proceso:

- Copia de la declaración de renta y liquidación de impuesto de renta de CABLES Y ENERGÍA CAESA S. A., correspondiente al año 2010 (Formulario No. 11001603031031)¹.
- Copia de la liquidación oficial de impuesto de renta No. 152412013000028 de julio 25 de 2013²;
- Copia de Resolución No. 000018 de julio 29 de 2014 que decide recurso de reconsideración y confirma la anterior decisión de liquidación oficial³.
- Copia de la cédulas de ciudadanía No. 16.260.901 de FRANCISCO JAVIER FLÓREZ OSORIO y de FRANCISCO JAVIER FLÓREZ CAICEDO⁴.
- Copia de certificado de existencia y representación legal de la firma CABLES Y ENERGÍA S. A. CAESA, Registro Único Tributario y Acta No. 1 de Asamblea⁵.
- Copia de facturas de venta por concepto de prestación de servicios administrativos por valor de \$5 000.000 mensuales entre enero 16 y diciembre 13 de 2010⁶.
- Funciones y copia de cédula de ciudadanía de LUZ ELENA CAICEDO QUESADA⁷.
- Fotocopias de autoliquidación de aportes a POSITIVA COMPAÑÍA DE SEGUROS, por concepto de riesgos profesionales⁸.

¹ Folio 2 Cuaderno No. 1

² Folios 3 al 10 Cuaderno No. 1

³ Folios 11 al 20 Cuaderno No. 1

⁴ Folio 21 Cuaderno No. 1

⁵ Folio 23 al 25, 26, 27 al 31 Cuaderno No. 1

⁶ Folios 32 al 43 Cuaderno No. 1

⁷ Folios 44 y 45 Cuaderno No. 1

⁸ Folios 46 al 58 Cuaderno No. 1

- Copia de respuesta de CAESA a Requerimiento Especial No. 152382012000064 de noviembre 30 de 2012⁹.
- Copia de recurso de reconsideración interpuesto por CAESA en contra de la liquidación oficial de revisión No. 152412013000028 de julio 25 de 2013, impuesto de renta año gravable 2010¹⁰.
- Respuesta de CAESA a requerimiento No. 003471 recibido en julio 1 de 2012¹¹.
- Solicitud de CAESA de devolución y compensación No. 201281130100002474 y anexo¹².
- Requerimiento ordinario No. 152382011000208 elaborado por la DIAN con el fin de remitir documentos a cargo de CAESA y respuesta de ésta ante la DIAN¹³.
- Emplazamiento para corregir No. 152382011000059 de octubre 4 de 2010 y anexos, elaborado por la DIAN y dirigido a CESA¹⁴.
- Copia de la Resolución de Reconsideración No. 018 de julio 29 de 2014, expedida por la DIAN, junto con formato de notificación y acuse de recibo respectivo¹⁵.
- Copia del Expediente Administrativo No. PD 2010 – 2012 – 00417 tramitado ante la DIAN con ocasión de los trámites que culminaron con la sanción de CAESA¹⁶.

7. ANÁLISIS DEL MARCO NORMATIVO DE LA DECLARACIÓN DE RENTA AÑO 2010:

De conformidad con el artículo 18 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable se determina así:

"(...) de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de

⁹ Folios 59 al 81 Cuaderno No. 1

¹⁰ Folios 82 al 109 Cuaderno No. 1

¹¹ Folios 110 al 119 Cuaderno No. 1

¹² Folios 120 y 121 Cuaderno No. 1

¹³ Folios 122 al 125, 126 Cuaderno No. 1

¹⁴ Folios 127, 128 al 133 Cuaderno No. 1

¹⁵ Folios 182 al 196 Cuaderno No. 1

¹⁶ Folios 1 al 151 Cuaderno No. 2 y 152 al 398 Cuaderno No. 2 A

su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley (...)"

Sobre el tema de renta líquida se precisa en el mismo Estatuto en su artículo 45, que la renta líquida gravable se determina así:

"(...) de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos, se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley."

Siguiendo tales lineamientos con posterioridad se precisa:

"Artículo 178. DETERMINACIÓN DE LA RENTA LÍQUIDA. La renta líquida está constituida por la renta bruta menos las deducciones que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta.

"La renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas respectivas, salvo cuando existan rentas exentas, en cuyo caso se restan para determinar la renta gravable."

La **sanción por corrección**¹⁷ se debe liquidar precisamente cuando al corregir una declaración tributaria se incrementa el saldo a pagar o disminuye el saldo a favor. Sobre la sanción no hay intereses y los intereses se calculan sobre el valor del impuesto neto de renta.

La **sanción por inexactitud** corresponde a la diferencia fijada por el legislador, entre el impuesto que hubiere podido resultar de no haber incurrido en la inexactitud y el liquidado por el contribuyente.

Operan beneficios de disminución de la sanción si se aceptan los hechos:

- 7.1. Si el contribuyente acepta los cargos al momento de dar respuesta a los mismos, la sanción se reduce a la 4° parte de la sanción inicialmente impuesta.

¹⁷ Sistemas Contables y Tributarios SISCONT.COM.CONT

7.2. Si se aceptan los hechos solamente al interponer un recurso de reconsideración, la sanción se reduce solo a la mitad de la inicialmente impuesta.

En ambos casos se debe presentar además de la carta de aceptación de los hechos, la prueba de pago o acuerdo de pago de la sanción reducida, así como de los mayores valores de impuestos e intereses.

Como vemos¹⁸, el caso de la sanción por corrección es diferente de la sanción por inexactitud, debido a que la segunda se genera con motivo de un requerimiento especial emitido por la DIAN, lo cual indica que ha sido esta entidad quien ha detectado el error en la declaración, a diferencia de la sanción por corrección, en la cual es el contribuyente quien detecta y corrige el error, por lo tanto si es el contribuyente quien por voluntad propia decide hacer la corrección, debe liquidar la respectiva sanción de corrección, en los términos ya mencionados, y para nada tendrá en cuenta lo referente a la sanción por inexactitud.

El Estatuto Tributario dispone en su artículo 647 vigente para la época de los hechos precisa:

"(...) Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones, o anticipos, inexistentes y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior (...)

"No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre y que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos (...)"

En consecuencia, las sanciones por inexactitud en las declaraciones tributarias se efectúan por dos efectos: por omisión de ingresos, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, o por la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, retenciones o anticipos inexistentes. En últimas la sanción se efectúa por la utilización de

¹⁸ Ob. Cit. Sistemas Contables y Tributarios SISCONT.COM.CONT

“(...) datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable (...)”¹⁹.

Por el contrario, por ejemplo, si un contribuyente o vida o decide no declarar gastos que pueden ser deducibles o que generan un saldo a favor del mismo, no podría efectuarse una sanción por inexactitud, por el simple motivo que estos datos que no fueron ingresados no derivan en un menor monto de impuesto a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente.

En el caso de personas o entidades obligadas a llevar libros de contabilidad, y con el fin de facilitar el ejercicio de la labor de control que corresponde efectuar a la DIAN, está implícita la exigencia de adjuntar los comprobantes de orden interno y externo que dio lugar a determinado registro, el cual por virtud del artículo 46 de la Ley 962 de 2005, debe conservarse por el plazo que transcurra hasta que quede en firme la declaración de renta, para cuyos efectos el artículo 632 del Estatuto Tributario, precisa:

“Artículo 632. DEBER DE CONSERVAR INFORMACIONES Y PRUEBAS. *Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1° de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos cuando ésta así lo requiera:*

1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones, consignados en ellos (...).”

Según el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren; estos soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos, de tal manera que sea posible su verificación.

Por su parte, el artículo 124 del referido decreto dispone que las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente.

Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano.

¹⁹ Se reitera según el artículo 647 del Estatuto Tributario

Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos. caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones.

8. ANÁLISIS DEL CASO CONCRETO

En el caso que nos ocupa, se observa que el ahora demandante nunca aportó los documentos soportes idóneos que respalden las operaciones registradas con cargo a las facturas de venta emitidas por SERVICIOS Y MAQUILLADOS DE OCCIDENTE – FRANCISCO JAVIER FLÓREZ CAICEDO, a cargo de CABLES Y ENERGÍA S. A. - CAESA registradas bajo los Números 717 de enero 16 de 2010; 718 de febrero 1 de 2010; 723 de marzo 3 de 2010; 727 de abril 7 de 2010; 749 de mayo 7 de 2010; 747 de fecha ilegible del año 2010; 766 de julio 7 de 2010; 777 de agosto 8 de 2010; 786 de fecha ilegible de 2010; 795 de octubre 6 de 2010; 808 sin fecha de 2010; y 821 821 de diciembre 3 de 2010., cada una por valor de \$5.000.000 y \$800.000 de IVA. Tampoco se hace referencia alguna al libro auxiliar en el que fue registrada cronológicamente la operación que se trata.

Del contexto literal de la norma surge que, en el caso de autos, en principio sería procedente la sanción por inexactitud, porque, como se precisa en los actos administrativos acusados²⁰

- Se rechazó costo de ventas (deducible de los ingresos netos) por valor de \$2.229.000, por no comprobarse con documento idóneo que verificara su

²⁰ Folios 4 al 10 y 11 al 20

veracidad. Al respecto, el artículo 771-2 literal c del Estatuto Tributario previene la necesidad de aportar la correspondiente factura o documento equivalente y la factura se hizo a nombre de Industrias Continental Artículos Eléctricos y no al contribuyente investigado.

- Se rechazó deducción de \$1.650.000, igualmente por falta de soporte y por ende por infracción de las mismas disposiciones así como por haber efectuado el pago a personas naturales que ejercen actividades gravadas, no inscritas en el régimen simplificado (artículo 177 numeral 2 literal c del Estatuto Tributario²¹).
- Se rechazó deducción por pago de costo por valor de \$50.000.000, a razón de \$5.000.000 mes pagados a favor del señor FRANCISCO JAVIER FLÓREZ CAICEDO (más \$800.000 IVA), por ausencia de soporte es decir no existía copia del contrato de prestación de servicios invocado, situación que no resulta aceptable para los fines de los artículos 123 del Decreto 2469 de 1993 y 632 del Estatuto Tributario.

Además, por cuanto en diligencia de verificación de julio 10 de 2013, se indicó que la sociedad representada legalmente por FRANCISCO JAVIER FLÓREZ OSORIO, contrata al hijo de éste FRANCISCO JAVIER FLÓREZ CAICEDO y este a su vez contrata a la única persona delegada en virtud de out sourcing, por un valor menor, que es a la señora LUZ ELENA CAICEDO QUESADA, situación que se considera carente de necesidad y de proporcionalidad ya que cuesta más el servicio subcontratado a nivel individual, lo cual se considera afecta injustificadamente la deducción planteada por el concepto de pago enunciado. No se da por el hecho de contratar con familiares sino por sus efectos frente a la delimitación de la base gravable.

Desde dicho punto de vista no podemos considerar como transgredidos los artículos 742, 745 y 746 del Estatuto Tributario.

Legalmente entonces, se considera procedente la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario, dado que se configuran las circunstancias previstas por la ley, para el caso a estudio ausencia de soportes.

²¹ No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA: (...) c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el Régimen Común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

En cuanto al valor de la sanción, tenemos que de conformidad con el Anexo de Emplazamiento efectuado a la razón social CABLES Y ENERGÍA S. A. CAESA, se invocó el artículo 685 del Estatuto Tributario, que a su vez remite al artículo 644 ibídem, normas que a la letra rezan:

"ARTÍCULO 644. SANCIÓN POR CORRECCIÓN DE LAS DECLARACIONES. Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. *Modificado por el art. 215, Ley 1819 de 2016.* El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección, y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el Artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

La norma vigente con anterioridad (Decreto 624 de 1989) precisaba:

1. *El diez por ciento (10%, del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.*
2. *El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquéllas si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.*

Parágrafo 1° Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, el monto obtenido en cualquiera de los casos previstos en los numerales anteriores, se aumentará en una suma igual al cinco por ciento (5%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, por cada mes o fracción de mes calendario transcurrido entre la fecha de presentación de la declaración inicial y la fecha del vencimiento del plazo para declarar por el respectivo período, sin que la sanción total exceda del ciento por ciento (100%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a favor.

Parágrafo 2° La sanción por corrección a las declaraciones se aplicará sin perjuicio de los intereses de mora, que se generen por los mayores valores determinados.

Parágrafo 3° Para efectos del cálculo de la sanción de que trata este Artículo, el mayor valor a pagar o menor saldo a favor que se genere en la corrección, no deberá incluir la sanción aquí prevista.

Parágrafo 4° La sanción de que trata el presente Artículo no es aplicable a la corrección de que trata el Artículo 589.

"ARTÍCULO 685. EMPLAZAMIENTO PARA CORREGIR. Cuando la Administración de Impuestos tenga indicios sobre la inexactitud de la declaración del contribuyente, responsable o agente retenedor, podrá enviarle un emplazamiento para corregir, con el fin de que dentro del mes siguiente a su notificación, la persona o entidad emplazada, si lo considera procedente, corrija la declaración liquidando la sanción de corrección respectiva de conformidad con el Artículo 644. La no respuesta a este emplazamiento no ocasiona sanción alguna.

"La administración podrá señalar en el emplazamiento para corregir las posibles diferencias de interpretación o criterio que no configuran inexactitud, en cuyo caso el contribuyente podrá realizar la corrección sin sanción de corrección en lo que respecta a tales diferencias".

Lo anterior significa que el legislador consagró la posibilidad de que las declaraciones de renta que deba presentar determinado contribuyente, sean objeto de corrección y que se debe liquidar a favor del Estado la sanción

correspondiente, siempre y cuando ello afecte por disminución el valor del impuesto a pagar.

Se aclara además que el Estado tiene diversas atribuciones frente al tema, incluyendo la iniciativa para actuar ante lo que pueda considerarse como indicio sobre determinada inexactitud y de ello dan fe en el caso que nos ocupa las visitas practicadas a la empresa ahora demandante, en las que se estableció justamente la ausencia de soportes.

Aunque el demandante refiere que no se adujo al trámite del proceso administrativo suficiente evidencia probatoria, el Despacho considera que las omisiones advertidas frente a la factura cargada a otra empresa, frente a la ausencia de contrato de prestación de servicios y frente a ausencia de soporte de pagos realizados a favor de personas naturales que ejercen actividades gravadas, no inscritas en el régimen simplificado (artículo 177 numeral 2 literal c del Estatuto Tributario, en armonía con los artículos 176 y 264 del C. G. P. y 3 de la Ley 1437 de 2011), es suficiente para considerar la inexactitud precisada a la luz de la normatividad enunciada.

Ahora bien, la prueba de la omisión de contar con soportes es la propia visita administrativa practicada por la DIAN y la respuesta dada por el demandante, en el sentido de afirmar que no contaban con la copia del contrato de prestación de servicios para los cuales fue contratada SERVICIOS Y MAQUILLADOS DE OCCIDENTE, lo cual dificulta establecer el objeto pactado y al dificultar el objeto pactado desde luego que su probable costo se considera carente de soporte válido, de donde se infiere que no hay evidencia que justifique la no inclusión del valor pagado (\$5.000.000 mensuales más \$800.000 IVA), durante el año gravable 2010, a través de las 10 facturas que se aducen por tal concepto a cargo de CABLES Y ENERGÍA S. A. CAESA, lo cual desvirtúa la posibilidad de transgresión de los artículos 4, 29, 53, 95 numeral 9, 209 de la Carta Política; 642 del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto no es que se califiquen de simuladas unas operaciones reales y demostradas para avalar una inexactitud; sino que evidentemente no hay evidencia de su realización y probable costo, al margen de lo afirmado en cada una de las facturas.

Tampoco podemos aducir vulneración de los artículos 35 numeral 9º de la Carta y 683 del Estatuto Tributario; en cuanto no se considera vulnerado el principio de legalidad que rige las actuaciones administrativas y de ninguna manera se está

obligando al contribuyente a financiar cargas del Estado; ya que por el contrario la ausencia de soporte válido, configura una carga para el contribuyente, en presencia de análisis de valores que podrían incidir en la liquidación del impuesto a su cargo.

De ninguna manera se discute la capacidad para contratar, regulada por el artículo 1502 del Código Civil; ni la exigencia de cumplir las obligaciones autónomamente pactadas a través de contratos de carácter privado con sustento en el principio de la buena fe y con arreglo a los artículos 1602 y 1603 del Código Civil. El tema materia de discusión es la acreditación de su objeto y de su probable costo, que solo lo podemos establecer con la copia del contrato mismo o con el conocimiento expreso de sus cláusulas, que en el sub iudice brillaron por su ausencia.

La asignación de funciones vía sub contrato, no es el contrato de prestación de servicios en sí mismo considerado y cuyo costo en dinero fue esgrimido en el presente caso, para aducir una reducción de la renta neta (ingresos menos costos), con el fin de poder determinar con posterioridad la renta bruta y a partir de allí, la renta gravable para establecer el impuesto a cargo de CABLES Y ENERGÍA S. A. CABLESA.

La demanda deja entrever que con ocasión de la actuación de la DIAN, se transgredieron los principios señalados en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 de:

- 8.1. LEGALIDAD. Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley. La ineffectitud de los costos es definida como imprecisión a la luz del artículo 644 del Estatuto Tributario vigente para el año 2010.
- 8.2. PROPORCIONALIDAD. La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida. Para el caso que nos ocupa, se considera que se aplicó la cifra deducida en la norma y por tanto no se puede considerar desconocido el principio invocado como transgredido.
- 8.3. PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD. Con el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna discriminación; por consiguiente, se dará el mismo tratamiento a todas las partes.

Revisado el trámite invocado en la demanda y reflejado en la documentación aducida al proceso, encontramos que la empresa demandante contó con todas las garantías procesales y que la actuación desplegada en su contra, se originó primordialmente en el establecimiento de un costo productivo, que carecía de soporte en su facturación, es decir en aplicación del artículo 107 del Estatuto Tributario; y de otra parte en facturación de costo a nombre de otra empresa y un pago irregular frente a personas pertenecientes al régimen simplificado, que no puede significar desconocimiento de tal principio.

Por las mismas razones, no podemos considerar transgredidos los artículos 3 y 42 de la Ley 1437 de 2011; 76 y 264 del Código General del Proceso.

Tampoco podemos aducir violación del artículo 264 del Código de Comercio, en cuanto se insiste en afirmar que lo desconocido fue el costo probable del objeto contractual de prestación de servicios, que tenía la posibilidad de tener incidencia en el valor del impuesto a establecer y no la facultad de determinada agencia de una sociedad o de sus establecimientos de comercio cuyos administradores carezcan de poder para representarla; así como facturación a cargo de un tercero o pagos realizados en forma inadecuada.

En lo que se refiere al artículo 35 del C. S. T., en armonía con el artículo 95 de la Ley 50 de 1990, tenemos que el hecho de que determinada persona actúe como simple intermediario de determinada empresa, no inhibe de la necesidad de determinar el probable costo del objeto contratado y los soportes de su facturación motivo por el cual no podemos considerar transgredida dicha norma.

Decreto 4048 de 2008 en cuanto desconoce las causales legales para imponer sanciones; e igualmente en cuanto no se adelantó en forma imparcial la investigación tributaria, no se determinó un impuesto justo;

- Además señala falta de aplicación de la norma para imponer sanción, sin respetar principios previstos por el legislador incluyendo las reglas de aducción y contradicción de las pruebas para fundamentar la decisión. Lo anterior en cuanto se desconoció el alcance de los libros y papeles de comercio y en cuanto la DIAN no tiene atribuciones para discutir la autonomía de las modalidades contractuales pactadas entre comerciantes, ni para determinar la validez o no de determinado contrato de prestación de

servicios u out sourcing; ni competencia para fijar tales relaciones o determinar las políticas salariales o asuntos laborales de las empresas.

Corolario de lo anterior, resulta imperativo negar las pretensiones de la demanda.

10. COSTAS

Según lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, la sentencia siempre **dispondrá** sobre la condena en costas, pero su liquidación y ejecución, será atendida conforme a lo preceptúa el Código General del Proceso.

Ahora bien, el numeral 1° de artículo 365 ib.²², entre otras cosas, establece que:

"(...) se condenará en costas a la parte vencida en el proceso (...)".

Así las cosas, el referido artículo 188 del CPACA ha sido objeto de análisis por parte del Consejo de Estado, Corporación que le otorgó la siguiente interpretación²³:

*"(...) Si bien una lectura rápida de la disposición que antecede, podría llevar a la **errónea** interpretación de que la condena en costas debe imponerse en forma **objetiva**, es decir, de manera forzosa, automática e ineluctable en todos aquellos procesos contencioso administrativos en los cuales se ventile un interés de carácter individual o particular, **lo cierto es que cuando la norma utiliza la expresión "dispondrá", lo que en realidad está señalando es que el operador jurídico está llamado a pronunciarse en todos los casos sobre si es o no procedente proferir una condena en costas en contra de la parte que ha visto frustradas sus pretensiones procesales (...)"** (Se resalta).*

Es claro entonces, según lo expuesto, que el criterio para condenar en costas en esta jurisdicción no atiende un carácter objetivo, lo que quiere decir que no siempre ineludiblemente la parte vencida en la litis deberá ser condenada en costas, contrario a ello, corresponde al juez determinar la procedencia de tal condena; razón por la cual, el Despacho varía la posición objetiva que sobre este tema ha venido aplicando, para así acoger la postura del máximo órgano de cierre de esta jurisdicción en el entendido de implementar un criterio subjetivo respecto al estudio de condena en costas.

En punto al tema, es necesario traer a colación lo dispuesto en el numeral 8° del artículo 365 del C.G.P. que a la letra reza:

²² Aplicable por remisión expresa de artículo 306 de la ley 1437 de 2011.

²³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, sentencia del 16 de abril de 2015, C.P. Guillermo Vargas Ayala. Radicación número: 25000-23-24-000-2012-00446-01.

“ARTÍCULO 365. CONDENA EN COSTAS. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

“(...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.”

Así las cosas, atendiendo lo argumentado líneas arriba, concluye este juzgador que en el presente asunto no se probó la causación de costas que deban ser reconocidas en favor de la parte victoriosa de la litis, razón por la cual, el Despacho se abstendrá de emitir una condena en tal sentido.

En mérito de lo dicho, el Juzgado Quinto Administrativo del Circuito de Santiago de Cali, administrando justicia en nombre de la República de Colombia,

RESUELVE:

PRIMERO: NEGAR las pretensiones de la demanda, teniendo en cuenta lo expuesto en el presente proveído.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas en esta instancia, según lo expuesto en la parte motivada de proveído.

TERCERO: LIQUIDAR los gastos del proceso y **DEVOLVER** los remanentes si los hubiere.

CUARTO: Cumplido lo anterior, **ARCHIVAR** las diligencias, previas las anotaciones respectivas en el sistema Justicia Siglo XXI. De igual forma, se autoriza la expedición de las copias de esta sentencia en los términos del artículo 114 del Código General del Proceso.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE



CARLOS ENRIQUE PALACIOS ÁLVAREZ
Juez