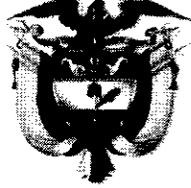


República de Colombia



Rama Judicial
TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN "B"

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de febrero de dos mil veinte (2020)

Radicación No.: 250002337000-2014-00842-00
Demandante: REPRESENTACIÓN DE MOTORES E U EN LIQUIDACIÓN
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Medio de Control: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Asunto: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Magistrada Ponente:
Dra. NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA

S E N T E N C I A

Procede la Sala a proferir la correspondiente sentencia dentro del proceso incoado por la sociedad **REPRESENTACIÓN DE MOTORES E U EN LIQUIDACIÓN**, por conducto de apoderada judicial legalmente reconocida, quien acude en ejercicio del Medio de Control de **NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**.

I. ANTECEDENTES:

1.1. Pretensiones

Con fundamento en las razones de hecho y de derecho que expone (fols.

4-5 del expediente), solicita:

1. Declarar nula en su integridad la liquidación oficial rta sociedades y/o naturales obligados contabilidad revisión N° 312412013000010, expedida el 30 de enero de 2013 por OLGA YURANI LÓPEZ ZABALA JEFE DE GRUPO DE DETERMINACIONES OFICIALES, DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS GRANDES CONTRIBUYENTES DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES y la resolución N° 900.059 de fecha 6 de Marzo de 2014, la liquidación oficial rta sociedades y/o naturales obligados contabilidad revisión N° 312412013000010, toda vez, que como se demuestra en los hechos pruebas aportadas la sociedad no omitió ingresos, por lo tanto, no hay causal de modificación a la liquidación privada de la declaración de renta del año gravable 2010, es decir, es improcedente la sanción efectuada por la DIAN.

Igualmente, la administración efectuó los pronunciamientos en forma extemporánea es decir fuera de los términos previstos y ha debido proceder a decretar el archivo de este requerimiento especial, quedando en firme la declaración de renta del año gravable 2010.

2. Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a reintegrar a la Sociedad REPRESENTACION DE MOTORES E U EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL con NIT. 830.137.333-8 a devolver el saldo a favor de SEISCIENTOS TREINTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS (\$632.533.000) de la declaración del impuesto de Renta y Complementarios correspondiente al año gravable 2010 presentada solicitado mediante la Compensación DI201020111630 de fecha 12 de Septiembre de 2011 por el representante legal.

3. Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido por el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

4. Que se Reconozcan los intereses causados desde el 12 de Septiembre de 2011, fecha en que se solicitó la Compensación DI201020111630 por el representante legal de la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E U EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL con Nit. 830.137.333-8, hasta el momento que se efectúe el pago.

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

6. Se me reconozca personería para actuar.

1.2. Hechos

Los narra el libelista en la demanda y pueden resumirse así (fols. 2 a 4 del

c.p.):

1. El 11 de abril de 2011, la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E.U. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010, en la cual registró un saldo a favor de \$632.533.000.
2. El 26 de julio de 2011, la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E.U. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL presentó corrección a su declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2010, sin modificar el saldo a favor.
3. El 12 de septiembre de 2011, la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E.U. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL presentó solicitud de devolución del saldo a favor correspondiente al año gravable 2010.
4. El 30 de abril de 2012, la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN, profirió el Requerimiento Especial No. 312382012000079, por medio del cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad demandante por el año 2010.
5. El 1° de agosto de 2012, la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E.U. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL dio respuesta al Requerimiento Especial No. 312382012000079 de 30 de abril de 2012.
6. El 30 enero de 2013, la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES –DIAN profirió la

406

Liquidación Oficial de Revisión No. 312412013000010 por medio de la cual modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010, determinando un saldo total a pagar de \$8.805.056.000.

7. El 5 de abril de 2013, la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E.U. EN LIQUIDACIÓN JUDICIAL interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto, el cual fue resuelto mediante la Resolución No. 900059 de 6 de marzo de 2014, confirmando en todas sus partes el acto impugnado. Dicha Resolución fue notificada personalmente el 26 de marzo de 2014 (fl. 259 del cuaderno 1).

II. DEMANDA :

2.1. Normas violadas:

2.1.1. La señora apoderada de la parte demandante invoca como violadas las siguientes disposiciones (fols. 5 a 9 del c.p.):

- Artículos 29 y 90 de la Constitución Política
- Artículo 626 del Código General del Proceso
- Artículos 647, 699, 705, 706, 742, 756 y 779 del Estatuto Tributario

2.2. Concepto de violación.

La señora apoderada de la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES E U EN LIQUIDACIÓN formula el concepto de violación en los siguientes términos (fol. 10 a 13 del c.p.):

407

Arguye que la DIAN yerra en el Requerimiento Especial nro. 00013953 al señalar que el presunto manejo inadecuado de la cuenta de inventarios no permite establecer los costos de ventas declarados por la empresa, en razón a que los inventarios iniciales del año gravable 2010 (finales de los declarados en la declaración de renta del año 2009) se encuentran “*netiados*”, argumento que no toma en cuenta que tal situación se presenta porque los formularios de la declaración de renta solo tienen el renglón 36 de inventarios para mostrar sus valores que no son otros que el neto de la cuenta 14, de manera que no es posible llevar los valores negativos a otro renglón, situación que también se da en el renglón 34 de cuentas por cobrar a donde se lleva el valor neto, esto es, el valor de la cuenta menos la provisión para deudas de difícil cobro.

Aduce que la Administración de Impuestos procede de forma arbitraria a modificar el inventario final de la declaración de renta del año gravable 2009, la cual se encuentra cobijada por el principio de veracidad consagrado en el artículo 746 del Estatuto Tributario, en consideración al término de firmeza previsto en el artículo 699 y 705 *ibidem*.

Explica que las compras según libros tomadas por la demandada son la sumatoria de las declaradas en el IVA de los periodos 1 a 6 del año 2009 y la diferencia \$1.816.982.000 obedece a que en ellas no se mostraron valores que constituyen costo, pero no son objeto de impuestos descontables y así se demostró sin que se haya objetado la respuesta.

Afirma que tal determinación es a todas luces ilegal y arbitraria, comoquiera que no se encuentra reglada en el Estatuto Tributario ni en otra

norma aplicable y porque las presunciones deben partir de hechos probados, como lo dispone el Concepto nro. 067802 de 2002 de la DIAN.

Sostiene que contestó el requerimiento especial por medio de escrito con Radicación nro. 00013953 de 1 de agosto de 2012 y el pronunciamiento de la entidad se notificó al contribuyente el 5 de febrero de 2013 por medio de la página Web, de conformidad con el artículo 568 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 1111 de 2006, es decir, por fuera del término de 6 meses previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario, lo que conllevó a la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2010.

Finalmente, arguye que la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados es improcedente por cuanto no es aplicable al caso concreto lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA:

La DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN, en oportunidad legal, comparece al proceso por conducto de apoderada judicial que para el efecto constituye, quien contesta la demanda en los siguientes términos (fols. 280 a 301 del c.p.):

Arguye que en el caso concreto la Administración hace una adición de ingresos al encontrar una diferencia de inventarios que hacen presumir la omisión de compras en el impuesto de renta del año gravable 2010, presunción que no ha sido desvirtuada por la actora.

3.1. CARGO DE PROCEDIMIENTO

Aduce que el término de seis (6) meses que prescribe el artículo 710 del Estatuto Tributario para proferir la liquidación oficial de revisión, se cuentan a partir del vencimiento del término para dar respuesta al requerimiento especial y no desde que se presentó tal respuesta. Prosigue, en el caso concreto la demandante dio respuesta oportuna al requerimiento especial el 1 de agosto de 2012, comoquiera que este fue notificado el 2 de mayo de 2012 y el término de los tres (3) meses para contestar vencían el 2 de agosto de 2012.

Sustenta que la liquidación oficial de revisión fue introducida en el correo el 31 de enero de 2013, según consta en el certificado de SERVIENTREGA nro. 1072979622 de 30 de enero de 2013, remitida a la dirección "AV EL DORADO 68 C 61 OF 831" de la ciudad de Bogotá, que corresponde a la dirección procesal informada por el contribuyente en la respuesta al requerimiento especial y que no fue objetada por este. Relata que como el mencionado correo fue devuelto con la anotación "destinatario se trasladó", la liquidación oficial fue publicada en la página Web de la DIAN el 5 de febrero de 2013, lo cual procede por expresa aplicación de lo dispuesto en el artículo 568 del Estatuto Tributario.

Sostiene que para efectos de la aplicación del artículo 710 del Estatuto Tributario debe tomarse como debida notificación de la liquidación el 31 de enero de 2013. En ese orden, aduce, como el requerimiento fue notificado el 2 de mayo de 2012, el término de respuesta vencía el 2 de agosto siguiente y el plazo para notificar la liquidación oficial se extendía hasta el 2 de febrero de 2013, motivo por el cual, la notificación fue realizada de forma oportuna.

3.2. FALSA MOTIVACIÓN

Señala que el acto administrativo se encuentra debidamente motivado y sustentado en las normas reguladoras de la materia, las circunstancias que lo originan son reales y existe correspondencia entre los argumentos en que se sustenta y la decisión que se adoptó.

Recalca que la Administración presume inexactitud en la declaración de la demandante del año gravable 2010 en relación con la diferencia presentada en los inventarios que conlleva a un mayor costo solicitado, por lo que se pusieron de presente las cuentas 1465 y 6135 informando que el contribuyente en la primera registró un valor negativo “*por la suma de menos \$4.056.842.683*”, hecho económico que no se ajusta a la naturaleza de la descripción y dinámica de estas cuentas, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2650 de 1993, al ser una cuenta de naturaleza débito y que por lo mismo no puede generar saldos finales negativos.

Resalta que la liquidación oficial de revisión se fundamenta en la dinámica de la cuenta 1465 de *inventarios en tránsito* según el Decreto 2650 de 1993, en la cual se registra el valor de las erogaciones efectuadas por el ente económico, tanto para las importaciones como para las compras realizadas en el país, desde el momento en que se inicia el trámite hasta cuando ingresan a la bodega como adquisiciones del periodo, tales como materias primas, suministros y repuestos, materiales, mercancía y subproductos, lo que a todas luces demuestra que la Administración fue clara y específica al señalar las inconsistencias encontradas en el manejo de las cuentas.

3.3. ANÁLISIS CONTABLE DE LA ADICIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DE COMPRAS

Sostiene que se presentan inconsistencias debido al manejo contable de las cuentas de costo de ventas de la actora, como ocurre con la cuenta 1465 que traía los saldos del año anterior (2009), según se constata en el balance de prueba, así:

Cuenta 14

Mercancías no fabricadas	\$8.787.559.893.74	
Débito		\$4.734.600.331.57
Crédito	\$5.375.794.505.82	
Saldo final	\$8.146.365.719.48	

Cuenta 1465 Enero

Inventario en tránsito	\$-4.056.842.683.99	
Débito		\$272.944.574.20
Crédito	\$899.972.809.23	
Saldo final	\$-4.683.690.919.02	

Reitera que la cuenta 1465 de acuerdo con la dinámica del PUC es por naturaleza débito y no puede generar saldos negativos, como lo registró la sociedad actora.

Cuenta 1465 Febrero

412

Inventario en tránsito	\$-4.683.690.919.02	
Débito		\$42.765.250.048.26
Crédito	\$38.081.559.129.25	
Saldo final		\$0

Manifiesta que el manejo irregular de la contabilidad por el registro equivocado de las cuentas resta credibilidad a la misma y deja de constituir plena prueba, por lo que las manifestaciones del actor en el sentido de haber llevado a otra cuenta no autorizada “*por errores en la parametrización*”, no constituye prueba o justificación válida frente a la ley.

Sustenta que la justificación del movimiento contable a febrero de 2010 no fue soportada toda vez que figura la cuenta en “*ceros*” sin que se hayan demostrado contablemente tales registros.

Aduce que la inconsistencia en el manejo de las cuentas conllevó a la Administración a presumir la omisión de ingresos por pretermitir el registro de compras, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 760 del Estatuto Tributario, lo cual se determina sobre las cifras base llevadas a la declaración de renta así:

$$\text{Ingreso gravado omitido} = (\text{Compras omitidas}) * (100\% - \% \text{ de utilidad bruta})$$

Entonces:

\$30.159.738.000 Ingreso bruto operacional declarado renta 2010 (renglón 42 declaración de renta 2010) –

\$16.762.396.000 Costos de ventas declarado (renglón 49 declaración de

413

renta 2010) =

\$13.397.342.000 Utilidad bruta

Ahora

$\$13.397.342.000 / 30.159.738.000 = 44\%$ porcentaje de utilidad bruta

$100\% - 44\% = 56\%$

Se totaliza el ingreso gravado omitido por el 56% lo cual arroja la suma de \$10.488.973.214

Ingreso gravado omitido: $\$5.873.825.000 \times 56\% = \$10.488.733.214$

Por lo que el incremento de los ingresos equivalente a \$10.488.733.214 se realizó sobre las cifras registradas en la declaración de renta presentada por el año 2010, específicamente sobre los renglones:

42 INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES: \$30.159.738.000

51 TOTAL COSTOS: \$16.762.396.000

Así las cosas, aduce que lo anterior se puede corroborar con el comprobante de contabilidad nro. 225 de 28 de febrero de 2010, mediante el cual el contribuyente efectuó ajustes a la cuenta 1465 "MERCANCIAS EN TRÁNSITO" y se registraron movimientos créditos en la suma de \$38.081.559.129 para dejar en cero el saldo de la mencionada cuenta y de esa forma corregir los errores contables en el manejo de la misma.

Dice que en este comprobante de contabilidad se efectúa un registro crédito a la cuenta 260550 "VARIACIÓN DE IMPORTACIONES" por valor de \$4.548.719.401, creándose un pasivo estimado no justificado con

914

lo cual cancela parte de la cuenta 1465 “*MERCANCIAS EN TRÁNSITO*” con el fin de desaparecer el saldo negativo de la operación.

En ese sentido, sostiene que está demostrado que la actora al determinar el costo de las ventas del año gravable 2010 pretendió afectar el saldo de la cuenta 1435 que viene con un saldo final a 31 de diciembre de 2009 por \$8.787.559.893 con el saldo negativo registrado en la cuenta 1465 por valor de -\$4.056.842.683 quedando un inventario inicial neto a la cuenta 14 de inventarios a 1 de enero de 2010 de \$4.508.986.000 que no es procedente al no contar con los soportes que demuestren ese registro contable y no efectuar un adecuado manejo contable sobre las cuentas del costo de ventas que hizo que se impusiera la sanción.

3.4. *CONDENA EN COSTAS*

Teniendo en cuenta que la política fiscal del Estado y la política tributaria comportan un interés público y que la controversia en este caso se circunscribe a un tema tributario, es claro que se ventila un interés público, que no generaría de ninguna manera la condena en costas contra la DIAN.

IV. TRÁMITE PROCESAL

La parte demandante presentó la demanda de la referencia el día 25 de julio de 2014, la cual fue admitida por medio de auto de 11 de septiembre de 2014 (fls. 263 a 265 del c.1)

Por medio de auto de 28 de julio de 2016 se fijó fecha para audiencia inicial (fl. 321 del c.1), la cual fue celebrada el 31 de agosto de 2016, en la que se

415

declaró no probada la excepción de «*Inepta demanda por falta de cumplimiento del requisito formal consistente en haberse ejercido el Recurso de Reconsideración en debida forma*» presentada por la parte demandada. Tal decisión fue apelada por la DIAN y confirmada por auto de 6 de septiembre de 2017 emitido el H. Consejo de Estado (fols. 357 a 367 del c.1.).

Regresado el expediente, a través de providencia de 13 de septiembre de 2018 se fijó fecha para la continuación de la audiencia inicial (fol. 374 del c.1.), la cual tuvo lugar el 26 de septiembre de 2018.

Se deja constancia que a la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura el pasado año 2019 se informó sobre la falta de personal en este despacho ante el cúmulo de trabajo que se venía presentando para hacerle seguimiento a la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 28 de marzo de 2014 en el expediente 2001-479 correspondiente a la descontaminación del Rio Bogotá y sus Afluentes, razón por la cual se daría prioridad a esta acción constitucional, dada su importancia para el ordenamiento de la Sabana, sin que al respecto dicha autoridad haya tomado las medidas necesarias para impedir la congestión en el trámite de los procesos relativos a impuestos.

V. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN:

Corrido el traslado de que trata el inciso final del artículo 181 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN (fols. 391 a 401 del c.p.), por conducto de su apoderado judicial, presentó escrito de alegatos de conclusión, reiterando las razones consignadas en el

916

escrito de contestación a la demanda.

VI. CONSIDERACIONES:

Procede la Sala a resolver el caso bajo examen, una vez constatado el cumplimiento de los presupuestos procesales de competencia, demanda en forma, capacidad para ser parte y capacidad para comparecer al proceso y una vez verificada la ausencia de causal alguna que pueda llegar a invalidar lo actuado.

6.1. Planteados los extremos de la controversia, para decidir sobre el fondo del debate se hace necesario partir de los siguientes problemas jurídicos:

1) *¿Es extemporánea la expedición y notificación de la Liquidación Oficial de Revisión?, 2) ¿Se violó el debido proceso al contribuyente por la indebida valoración de las pruebas que aportó durante la actuación administrativa?, 3)¿Adolecen de falta de motivación los actos acusados por no esgrimir la Administración las razones de las inconsistencias encontradas en el manejo de cuentas que dieron lugar a la determinación de ingresos por la omisión en el registro de compras, 4) ¿Es procedente la imposición de la sanción por inexactitud?*

6.2. OPORTUNIDAD DE LA EXPEDICIÓN DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN

Sostiene la parte demandante que la declaración de renta del año gravable 2010 cobró firmeza teniendo en cuenta que la notificación de la liquidación oficial de revisión se realizó por fuera del término de seis (6) meses previsto en el artículo 710 del Estatuto Tributario.

917

Lo primero que se debe señalar es que la liquidación oficial de revisión se profiere una vez haya surtido el trámite del requerimiento especial contemplado en el artículo 703 del Estatuto Tributario y una vez el contribuyente haya dado respuesta a tal requerimiento.

El artículo 710 del Estatuto Tributario establece el término para la notificación de la liquidación oficial de revisión:

Artículo 710. Terminó para notificar la liquidación de revisión. Dentro de los seis meses siguientes a la fecha de vencimiento del término para dar respuesta al Requerimiento Especial o a su ampliación, según el caso, la Administración deberá notificar la liquidación de revisión, si hay mérito para ello.

Cuando se practique inspección tributaria de oficio, el término anterior se suspenderá por el término de tres (3) meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección contable a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante el término se suspenderá mientras dure la inspección.

Cuando la prueba solicitada se refiera a documentos que no reposen en el respectivo expediente, el término se suspenderá durante dos meses.

La liquidación oficial de revisión se debe notificar dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que venza el plazo para que el contribuyente responda el requerimiento especial.

En cuanto a las formas de notificación de las actuaciones de la Administración de Impuestos el artículo 565 del Estatuto Tributario prescribe:

Artículo 565. Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, **deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos** o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.

La norma en cita le da a la Administración la facultad de notificar los actos administrativos referidos usando cualquiera de las formas allí aludidas (electrónica, personal o a través de la red oficial de correos). En caso de que elija notificar por medio de la red oficial de correos, el artículo 568 *ibídem* establece el procedimiento cuando los actos administrativos enviados por este medio sean devueltos:

Artículo 568. Los actos administrativos enviados por correo, que por cualquier razón sean devueltos, serán notificados **mediante aviso**, con transcripción de la parte resolutive del acto administrativo, en el portal web de la DIAN que incluya mecanismos de búsqueda por número identificación personal y, en todo caso, en un lugar de acceso al público de la misma entidad. **La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo**, pero para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso en el portal o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca **por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT**, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal.

Así las cosas, los actos administrativos enviados por correo que sean devueltos por cualquier razón diferente a la de dirección errada, serán notificadas por medio de aviso en el portal web de la DIAN, el cual deberá contener la transcripción de la parte resolutive del acto administrativo.

La notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la Administración Tributaria en la primera fecha de introducción al correo. No obstante, para el contribuyente, el término para responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente a la publicación del aviso.

Al respecto, la Corte Constitucional en sentencia C-929 de 2005 estudió la constitucionalidad del citado artículo 568 (parcial) del Estatuto Tributario

419

y en cuanto a esta forma subsidiaria de notificación precisó que el contribuyente contará con el término para responder o impugnar desde la publicación del aviso, es decir, cuando ésta sea realizada en debida forma, **y no desde la primera fecha de introducción al correo, pues ese término se entiende surtido para efectos de la Administración respecto del ejercicio de sus competencias, quien además tiene que desplegar las respectivas actuaciones administrativas atendiendo al término correspondiente contado desde la primera fecha de introducción al correo como una forma de desarrollar los principios de eficacia y celeridad que orientan la función administrativa (CP. art. 209), pero no para el contribuyente quien cuenta con un término distinto que le permite plenamente el ejercicio de su derecho a controvertir el acto que considera lesivo de sus intereses.**

Ahora, en el caso concreto la DIAN expidió Requerimiento Especial nro. 312382012000079 del 30 de abril de 2012, el cual fue notificado a la demandante el 2 de mayo de 2012¹, por lo que tenía hasta el 2 de agosto del mismo año para dar respuesta.

En ese orden, los seis (6) meses a que alude el artículo 710 del Estatuto Tributario para que la Administración notificara la liquidación oficial de revisión contados desde el vencimiento del plazo para la respuesta al requerimiento especial culminaban el **2 de febrero de 2013**. Sin embargo, revisada la actuación administrativa, encuentra la Sala que la DIAN notificó oportunamente el acto oficial, comoquiera que fue introducido en el correo el **31 de enero de 2013**, según consta en la Guía de SERVIENTREGA nro. 1072979622 de 30 de enero de 2013, remitida a la dirección “*AV EL DORADO 68 C 61 OF 831*” de la ciudad de Bogotá, que

¹ Folios 849-850 ca

420

corresponde a la dirección procesal informada por la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial y respecto de la cual no manifiesta inconformidad alguna la demandante. Como el mencionado correo fue devuelto con la anotación “*destinatario se trasladó*”, la DIAN publicó en la página Web la liquidación oficial de revisión el **5 de febrero de 2013**.

Teniendo en cuenta lo dispuesto en el mentado artículo 568 del Estatuto Tributario, se tiene entonces que la notificación de la liquidación oficial de revisión fue realizada dentro del plazo de los seis (6) meses previstos en el artículo 710 *ibídem*, motivo por el cual se concluye que no le asiste razón a la demandante de la firmeza de la declaración privada del impuesto a la renta del año gravable 2010.

Se niega el cargo.

6.3. ANÁLISIS DE LA ADICIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DE COMPRAS

Arguye que la Administración en la determinación oficial de la renta del año gravable 2010 procede de forma arbitraria a modificar el inventario final de la declaración de renta del año gravable 2009, la cual se encuentra cobijada por el principio de veracidad. Además, sustenta que las compras según libros tomadas por la DIAN son la sumatoria de las declaradas en el IVA de los periodos 1 a 6 del año 2009 y la diferencia \$1.816.982.000 obedece a que en ellas no se mostraron valores que constituyen costo. En todo caso, considera que la determinación oficial es ilegal toda vez que las presunciones deben partir de hechos probados.

427

La DIAN en la liquidación de revisión determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010 de la sociedad REPRESENTACIONES DE MOTORES E.U. aumentando el valor de ingresos brutos operacionales registrado en la declaración privada en la suma de \$10.488.973.000, la cual fue determinada con base en lo dispuesto en el artículo 760 del Estatuto Tributario, que prescribe la presunción de ingresos gravados omitidos por omisión en el registro de compras destinadas a las operaciones gravadas, toda vez que en el curso de la investigación encontró inconsistencias en los registros contables de las cuentas 6135 “Comercio al por mayor y al por menor”, 1435 “Mercancías no fabricadas por la empresa” y 1465 “Inventarios en tránsito”, pues respecto de esta última verificó en la información registrada en el balance de prueba mensual que el inventario inicial registra un valor negativo en cuantía de -\$4.056.842.683, la cual no fue justificada por la actora con ocasión de los requerimientos realizados en el curso de la fiscalización.

Lo primero que pasa la Sala a explicar es que la norma tributaria otorga la facultad a los funcionarios competentes de adicionar ingresos para efectos de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro del proceso de determinación oficial previsto en el Título IV del Libro V del Estatuto Tributario, aplicando las presunciones que tal preceptiva permite.

Dentro de las presunciones permitidas por el legislador se encuentra la de ingresos por omisión del registro de compras, contemplada en el artículo 760 *ibidem* que a la letra dice:

ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se

422

obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno.

<Inciso adicionado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.

La norma en cita permite a la Administración Tributaria en el proceso de determinación del tributo presumir el ingreso gravado cuando se logre constatar que el contribuyente ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas.

Con el propósito de determinar tal ingreso la norma señala la siguiente operación:

$\text{Compras omitidas} / \text{Porcentaje} = \text{Ingreso gravado}$

Dicho porcentaje resulta de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

423

Por su parte, el porcentaje de utilidad bruta se obtiene de realizar el siguiente cálculo con base en la información registrada en el denuncia privado:

Renta bruta operacional/Ingresos brutos operacionales= % Utilidad Bruta

Siendo la Renta bruta operacional el resultado de restar a los Ingresos Netos operacionales registrados en la declaración privada los costos incluidos en la misma, de conformidad con la depuración de la renta contemplada en el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, el hecho que permite presumir los ingresos constitutivos de renta líquida gravable que han sido omitidos por el contribuyente es la omisión en el registro contable de sus compras. Por ende, de acuerdo con lo reglado en el artículo 761 del Estatuto Tributario, una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la **carga de la prueba se traslada al contribuyente**, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, pero, en tal caso, debe aportar pruebas adicionales, pues a la luz de la mentada preceptiva, las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos **admiten prueba en contrario**.

En el caso concreto, la DIAN encontró inconsistencias en los registros contables de las cuentas 6135 “Comercio al por mayor y al por menor”, 1435 “Mercancías no fabricadas por la empresa” y 1465 “Inventarios en tránsito”, pues respecto de la cuenta 1465 verificó que en el balance de prueba se registró un valor negativo correspondiente al inventario inicial en cuantía de \$-4.056.842.683.

424

Con ocasión del Auto de Verificación y Cruce nro. 312382012000050 de 19 de enero de 2012, el contribuyente radicó escrito en el cual manifestó las razones por las cuales registró el mencionado valor negativo y pretendió justificarlo así:

3. DIFERENCIA DE AJUSTE AL INVENTARIO EN TRANSITO No. 225.

u

NOTA CONTABLE DE AJUSTE No. 225. \$42.527.784.437.22.

EXPLICACION DEL REGISTRO CONTABLE.

EXPLICACION NOTA DE AJUSTE No. 225 INVENTARIO EN TRANSITO 1465

3.1. PROCEDIMIENTO CONTABLE CORRECTO:

3.1.1. Registro al momento de llegar la importación INVOICE FACTURA DEL PROVEEDOR:

	DEBITO	CREDITO
1435 Inventario de mercancías	XXXXXXXX	
1465 Inventario en Tránsito		XXXXXXXX

3.1.2. Registro al momento en que se va nacionalizando la importación FACTURAS DEFINITIVAS:

	DEBITO	CREDITO
2205 Proveedores		XXXXXXXX
1465 Inventario en Tránsito	XXXXXXXX	

3.2. PROCEDIMIENTO CONTABLE INCORRECTO APLICADO:

Por error en la parametrización del sistema, los registros no se manejaron en su totalidad en la forma anterior, NO DEBITANDO la cuenta 1465501 inventarios en tránsito, lo cual ocasiono que la cuenta PRESENTARA saldo negativo hasta febrero de 2010.

En febrero de 2010 se ajusta la cuenta 1465 inventario en tránsito en su totalidad, trasladando todos los saldos débitos a y créditos (utilizando los terceros) a la cuenta 260550 provisión para variación en importaciones, cuenta que se empezó a utilizar a partir de esta fecha para el manejo de las importaciones. SE PUEDE ANALIZAR QUE LA CUENTA DE PROVISIONES PARA IMPORTACIONES ESTABA DEBITO y por tal razón se cruzo contra la CREDITO DE INVENTARIOS. PUEDE ADEMÁS VERSE QUE TODO ESTA DENTRO DE LA MISMA CUENTA DE INVENTARIOS.

3.3. PROCEDIMIENTO CONTABLE IMPLEMENTADO A PARTIR DE FEBRERO DE 2010:

3.3.1. Registro al momento de llegar la importación a partir de febrero de 2010:

	DEBITO	CREDITO
1435 Inventario de mercancías	XXXXXXXX	
260550 Variación en importaciones		XXXXXXXX

3.3.2. Registro para el momento en que se va nacionalizando la importación:

	DEBITO	CREDITO
2205 Proveedores		XXXXXXXX
260550 Variación en importaciones	XXXXXXXX	

[Handwritten signature]

425

De lo anterior se infiere que la demandante reconoce que cometió errores en la parametrización de la cuenta 1465 que ocasionó que “no se debitara” la misma, generando de esta manera un saldo negativo hasta febrero de 2010. Dice que en el mes de febrero de 2010 realizó un ajuste contable según nota No. 225 con el cual pretendió modificar a cero (0) el saldo final de esa cuenta, creando un pasivo estimado en la cuenta 260550 “Materiales y Repuestos” sub cuenta 26055020 “variación Importaciones” por la suma de \$4.548.719.401.64 (folios 186-217 ca).

Tal argumento no justifica el valor negativo del inventario en tránsito registrado en la cuenta 1465, pues con ello no demostró el ingreso de la mercancía, su contabilización ni las compras efectivamente realizadas. En cuanto al error contable incurrido, si bien pretendió corregirlo con la nota contable, el pasivo estimado no se encuentra justificado por la actora.

Se resalta que el valor negativo en la cuenta 1465 de “Inventarios en tránsito”, no se ajusta a la dinámica de la cuenta como bien lo afirma la Administración Tributaria en los actos acusados, de conformidad con lo establecido en el Decreto 2650 de 1993, por las siguientes razones:

Resáltase que el artículo 5 del Decreto 2650 de 1993 establece que los entes económicos, que son las personas naturales o jurídicas que están obligadas a llevar contabilidad de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio, deben aplicar el Plan Único de Cuentas, con excepción de los entes económicos pertenecientes a los sectores financiero, asegurador y cooperativo para quienes se han expedido Planes de Cuentas en virtud de legislación especial.

Por su parte, el artículo 6 *ibidem* prescribe que el Plan Único de Cuentas

426

debe aplicarse de conformidad con las siguientes normas:

1. El catálogo de cuentas. El Catálogo de Cuentas y su estructura serán de aplicación **obligatoria** y en la contabilidad no podrán utilizarse clases, grupos, cuentas o subcuentas diferentes a las previstas en el mencionado Decreto.

2. Dinámicas y descripciones: Las dinámicas y descripciones serán de uso **obligatorio** y todos los asientos contables deberán efectuarse de conformidad con lo establecido en ellas.

En cuanto a la **cuenta 1465 “Inventarios en tránsito”** se tiene que pertenece a la clase de activos, dentro del grupo de inventarios, así:

CLASE	1	Activos
GRUPO	14	Inventarios
CUENTA	1465	Inventarios en tránsito

Descripción: Se registra en esta cuenta el valor de las erogaciones efectuadas por el ente económico tanto para las importaciones, como para las compras realizadas en el país, desde el momento en que se inicia el trámite hasta cuando ingresan a la bodega como adquisiciones del período, tales como materias primas, suministros y repuestos, materiales, mercancías y subproductos.

Dinámica:

Débitos

1. Por el valor de los bienes en tránsito;

427

2. Por los costos y gastos incurridos hasta la colocación del bien en condiciones de utilización o uso.

Créditos

1. Por el valor de la legalización de los bienes recibidos.

Respecto de la cuenta 1435 “*Mercancías no fabricadas por la empresa*” se tiene que igualmente pertenece a la clase de activos, dentro del grupo de inventarios, así:

CLASE	1	Activos
GRUPO	14	Inventarios
CUENTA	1435	Mercancías no fabricadas por la empresa

Descripción: Registra el valor de los bienes adquiridos para la venta por el ente económico que no sufren ningún proceso de transformación o adición y se encuentran disponibles para su enajenación.

Dinámica:

Débitos

1. Por el costo de la mercancía comprada;
2. Por el valor de los ajustes por sobrantes resultantes de la toma física de inventario;
3. Por el costo de las mercancías devueltas al ente económico;
4. Por el valor del inventario final al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.

428

Créditos

1. Por el costo de la mercancía vendida;
2. Por el valor de las mercancías devueltas a los proveedores;
3. Por el valor de los ajustes originados en faltantes o mercancía dada de baja;
4. Por la merma en elementos susceptibles de evaporarse o disminuirse, siempre que ésta obedezca a causas naturales;
Por el valor de las mercancías destinadas al consumo interno del ente económico, y
5. Por el valor del inventario inicial al cierre del ejercicio, cuando el ente económico utiliza el sistema periódico.

Como se observa, en la cuenta 1435 se registran los bienes adquiridos para la venta, mientras que la cuenta 1465 es una cuenta transitoria que se utiliza para llevar el control de las mercancías importadas y las nacionales que se encuentran en trámite hasta que llegan a las bodegas.

Es oportuno señalar que las cuentas que pertenecen al activo representan los bienes y derechos tangibles e intangibles de propiedad del ente económico, que en la medida de su utilización, son fuente potencial de beneficios presentes o futuros. Comprende los siguientes grupos: el disponible, las inversiones, los deudores, los inventarios, las propiedades, planta y equipo, los intangibles, los diferidos, los otros activos y las valorizaciones.

Las cuentas que integran esta clase tienen saldo de naturaleza débito, con excepción de las provisiones, las depreciaciones, el agotamiento y las amortizaciones acumuladas, que serán deducidas, de manera separada, de los correspondientes grupos de cuentas.

429

Con base en lo anteriormente expuesto, es dable concluir que la contribuyente debió aplicar el plan único de cuentas para personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad y no puede utilizar cuentas diferentes a las previstas en la norma. No obstante, encuentra la Sala que la contribuyente no utilizó los principios básicos de contabilidad generalmente aceptados ni aplicó la dinámica de las cuentas de inventarios como lo establecen las normas contables, pues claramente no era procedente el registro negativo en el inventario inicial de la cuenta 1465 por cuanto ello desnaturaliza el hecho de que pertenezca a las cuentas que hacen parte de la clase de activos.

Ahora, se denota en el balance de prueba (fol. 244 ca) que el inventario inicial declarado corresponde al valor de \$4.508.986.000. Empero, revisadas las cuentas del grupo 14 de inventarios se advierte que en la cuenta 1435 el inventario inicial fue de \$8.787.559.843 y que en la cuenta 1465 corresponde a la suma de -\$4.056.842.683, que como es negativa, se reitera, no se ajusta a las normas contables.

Ahora, la operación realizada por el contribuyente para determinar el valor del inventario inicial declarado fue la siguiente:

Inventario inicial 1435:	\$8.787.559.843
Menos inventario inicial 1465:	(\$4.056.842.683)
<u>Menos provisiones:</u>	<u>\$ 221.731.210</u>
Inventario declarado	\$4.508.986.000

Es evidente que la operación en la manera en que fue realizada por la contribuyente para determinar el valor del inventario inicial, ocasionó que

se registrara en la declaración un menor valor que difiere del real, el cual fue generado por el negativo de la cuenta 1465.

En ese orden, para la Sala es claro que no se trata de un simple error en la parametrización de las cuentas como lo afirma la demandante, sino que tal yerro generó una disminución en el inventario inicial que tuvo incidencia en el ejercicio matemático de la depuración de la renta, pues afectó el total de los ingresos que se registraron en el periodo que a todas luces fueron menores a los reales, en consideración a los costos de ventas, el inventario final y las compras que efectivamente se realizaron en el año gravable 2010. Por lo anterior, le era dable a la Administración determinar oficialmente el impuesto sobre la renta de la actora presumiendo los ingresos gravados con base en las compras omitidas destinadas a las operaciones gravadas, aplicando los parámetros previstos en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

En cuanto al argumento de la demandante referente a que la Administración en la determinación oficial de la renta del año gravable 2010 procede de forma arbitraria a modificar el inventario final de la declaración de renta del año gravable 2009, la cual se encuentra cobijada por el principio de veracidad, se precisa que no tiene asidero toda vez que la Administración Tributaria con la determinación oficial del tributo no afectó la presunción de veracidad comoquiera que ese denuncia no fue objeto de fiscalización por parte de la DIAN, quien simplemente tomó como referencia el dato de los de saldos registrados a 31 de diciembre de 2009 de las cuentas del inventario para efectuar la determinación de las compras realizadas en el año gravable 2010.

Ahora, encuentra la Sala que las operaciones realizadas por el ente fiscal

431

para la determinación de las compras omitidas y los ingresos gravados se encuentra ajustada a lo normado en el citado artículo 760 del Estatuto Tributario, como se pasa a ver:

INVENTARIO INICIAL AÑO GRAVABLE 2010:

CUENTA	DECLARADO EN RENTA	INVENTARIO INICIAL CUENTA 1435	MENOR VALOR DECLARADO
INVENTARIO INICIAL ²	\$4.508.986.000	\$8.787.559.842	\$4.278.573.843

DETERMINACIÓN DE COMPRAS OMITIDAS:

CONCEPTOS	SEGÚN DECLARACIÓN
INVENTARIO INICIAL 2010	\$4.508.986.000
COMPRAS DETERMINADAS INICIALMENTE	\$18.100.976.000
MERCANCÍA DISPONIBLE PARA LA VENTA	\$22.609.962.000
INVENTARIO FINAL	\$5.847.566.000
COSTO DE VENTAS	\$16.762.396.000

Con base en el costo de ventas declarado por el contribuyente, el inventario inicial y final según la declaración, se proyectan las compras tal como se demuestra en el cuadro anterior, con lo cual se obtiene que durante el año se efectuaron compras por valor de \$18.100.976.000, que comparadas con las compras según libros se determina una diferencia inicial de \$1.816.982.000.

² Datos tomados del balance de prueba del año gravable 2010 visible a folio 244 de cuaderno de antecedentes

432

En consecuencia se determina el total de compras omitidas así:

CONCEPTO	SEGÚN DECLARACIÓN	SEGÚN LIBROS	DIFERENCIA EN COMPRAS
INVENTARIO INICIAL	\$4.508.986.000	\$8.787.559.842	\$4.278.573.843
COMPRAS PROYECTADAS	\$18.100.976.000	\$16.283.994.000	\$1.816.982.000
DIFERENCIA EN COMPRAS			\$6.095.555.843
PROVISIONES			-\$221.731.210
TOTAL DIFERENCIA EN COMPRAS			\$5.873.825.000

INGRESO GRAVADO OMITIDO

Para determinar el ingreso gravado omitido se debe realizar la siguiente ecuación:

$$(\text{Compras omitidas}) \times (100\% - \% \text{ de utilidad bruta})$$

Para determinar el porcentaje de la utilidad bruta:

Ingreso bruto operacional declarado renta 2010 (renglón 42 declaración de renta 2010)	\$30.159.738.000
Menos costos de ventas declarado (renglón 49 declaración de renta 2010)	\$16.762.396.000
Renta bruta operacional	\$13.397.342.000

Ahora, el porcentaje de utilidad bruta es el resultado de dividir la renta bruta operacional sobre la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta:

433

Renta bruta operacional	\$13.397.342.000
Ingresos brutos operacionales	\$30.159.738.000
Porcentaje de utilidad bruta	44%

Entonces: $100\% - 44\% = 56\%$

Compras omitidas	\$5.873.825.000
Sobre porcentaje	56%
Total ingreso gravado omitido	\$10.488.973.214

Respecto de la ecuación anterior la demandante cuestiona que las compras según libros tomadas por la DIAN son la sumatoria de las declaradas en el IVA de los periodos 1 a 6 del año 2009 y la diferencia \$1.816.982.000 obedece a que en ellas no se mostraron valores que constituyen costo.

Al respecto se tiene que la DIAN para establecer la anterior diferencia efectivamente tomó las compras registradas en las declaraciones de IVA de los seis (6) bimestres del año gravable 2010, lo cual arrojó un resultado de \$17.375.402.000 correspondiente al total de las compras netas realizadas durante el año 2010 (folios 702-732 ca); valor al que le restó la suma de \$1.091.408.158 conforme a la información proporcionada por la contribuyente en su oficio del 12 de marzo de 2012 (fols. 238-241 ca), en el que adujo que “Según el análisis de COMPRAS TOTALES en las DECLARACIONES DE IVA se incluyen estos valores como COMPRAS DE INVENTARIOS que NO CORRESPONDEN”. Por lo anterior, el valor que finalmente tomó la Administración para establecer la diferencia de compras fue de \$16.283.944.000, el cual, considera la Sala, es el que correspondía para efectos de realizar el cálculo en el ejercicio anterior,

434

pues, se repite, corresponde a las compras netas de la contribuyente en el año 2010.

Con todo, considera la Sala que la determinación oficial del impuesto de renta del año gravable 2010 y la presunción de ingresos realizada por la DIAN se encuentra dentro de los parámetros legales y atiende las preceptivas legales, toda vez que se pudo evidenciar que se fundó en los hechos que se encuentran probados dentro del expediente, sin que la contribuyente lograra demostrar lo contrario a pesar de que tenía la carga probatoria de conformidad con lo dispuesto en el artículo 761 del Estatuto Tributario.

No prospera el cargo.

6.4. SANCIÓN POR INEXACTITUD

Frente a la sanción por inexactitud, la Sala encuentra necesario remitirse a lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario que a la letra reza:

«ARTÍCULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. 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.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el

mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

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 que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos».

Ello denota que la sanción por inexactitud procede por 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. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala *que no hay lugar a imponer sanción por 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 que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. En consecuencia, no hay diferencia de criterios cuando lo que se presenta es el desconocimiento del derecho procedente³ y cuando no son aplicadas las normas pertinentes.

Frente al caso materia de esta providencia, se tiene que el *sub judice* la Sala encuentra que la contribuyente declaró el impuesto de renta del año gravable 2010 omitiendo registrar compras destinadas a operaciones gravadas y no logró demostrar lo contrario, actuación que generó un impuesto a cargo inferior, motivos suficientes para mantener la sanción impuesta, teniendo en cuenta que no se evidencian diferencias de criterios, dado que el reproche tiene su fundamento en el desconocimiento de las normas tributarias y contables.

No obstante, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que *“el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior⁴”*.

En ese contexto normativo, al compararse la *regulación de la sanción por inexactitud* consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, con la

³ H. Consejo de Estado, sentencia de 15 de marzo de 2002, expediente No. 12380, Consejero Ponente Dr. JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ.

⁴ Sentencia de 20 de febrero de 2017. Exp. 15001-23-33-000-2013-00685-01(21089). M.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

437

modificación efectuada por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016, la Sala advierte que esta última establece la sanción más favorable para la sancionada en tanto disminuyó el valor del 160% a 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

Por lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y liquidará la sanción por inexactitud a cargo de la demandante atendiendo los lineamientos previstos en el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 647 del Estatuto Tributario:

La liquidación que el Tribunal realiza con ocasión de la declaración de nulidad parcial de los actos acusados respecto de la determinación de la sanción por inexactitud con base en principio de favorabilidad, es la siguiente:

Saldo a pagar determinado	\$2.828.828.000
Más: saldo a favor declarado	\$632.533.000
Base de sanción	\$3.461.361.000
Por: porcentaje a aplicar principio de favorabilidad	100%
Total sanción por inexactitud	\$3.461.361.000

En razón y mérito de lo expuesto, el **TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA, SECCIÓN CUARTA, SUBSECCIÓN "B"**, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la Ley,

438

F A L L A :

PRIMERO: **DECLÁRASE** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 312412013000010 de 30 de enero de 2013 y de la Resolución nro. 900.059 de 6 de marzo de 2014, por medio de las cuales se determinó oficialmente a la sociedad REPRESENTACIÓN DE MOTORES EU EN LIQUIDACIÓN, el impuesto sobre la renta del año gravable 2010, de conformidad con lo señalado en la parte motiva de esta providencia.

Se advierte que la declaratoria anterior procede respecto de la reliquidación de la sanción por inexactitud en aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la sanción por inexactitud fijada en los actos administrativos corresponde a la que resultó de la liquidación realizada en la motiva de la presente providencia.

TERCERO: En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

239

CUARTO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen

NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE

Discutida y aprobada en sesión de la fecha. Acta No. _____



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada Ponente



MERY CECILIA MORENO AMAYA
Magistrada



CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada