



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUB SECCIÓN B**

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

SENTENCIA NRD No. 015

MAGISTRADA PONENTE: CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
EXPEDIENTE: 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
**DEMANDADO: UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL
 DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
 NACIONALES (DIAN)**
**REFERENCIA: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL
 DERECHO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 8 de octubre de 2018, proferida por el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá mediante la cual declaró la nulidad parcial de los actos acusados.

I. ANTECEDENTES

A. LA DEMANDA

1. LAS PRETENSIONES

La parte actora invoca como tales las siguientes¹:

“PRIMERO.

Se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 del 25 de mayo de 2016, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección

¹ Fls. 5 - 6

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Seccional de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se modifica la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2012 presentada por LATINFER LTDA, imponiendo la suma de \$13.256.000 como valor a pagar por impuesto y una sanción por inexactitud por valor de \$22.097.000.

SEGUNDO.

Se declare la nulidad de la Resolución 4204 del 15 de junio de 2017 proferida por la Subdirección de Recursos Jurídicos de la División de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 del 25 de mayo de 2016.

TERCERO.

Que a título de restablecimiento del derecho se reconozca que la actuación de la sociedad comercial LATINFER LTDA, en el marco de las operaciones comerciales que generan la controversia del presente caso, que están amparadas en principios fundamentales como la buena fe y la autonomía de la voluntad privada, y que los valores declarados en la renta privada corresponden a resultados financieros y realidad comercial del año 2012, en consecuencia se admitan los valores registrados en la renta privada de mi representada.

CUARTO.

Que por la significancia suprema en el ordenamiento jurídico del principio de buena fe inmiscuido de forma inevitable y tangencial en el núcleo de la controversia del presente caso, se respete el valor de \$324.051.000 registrado en la declaración de renta por concepto de costos de ventas y en el marco de los principios de justicia y equidad tributaria, se deje en firme los valores registrados voluntariamente en la declaración de renta privada porque los valores allí registrados están acordes al comportamiento económico de la actividad llevada a cabo por LATINFER LTDA.

QUINTO.

En todo caso con fundamento en los principios de justicia, equidad, buena fe y autonomía de la voluntad privada, se anule íntegramente la sanción por inexactitud impuesta a LATINFER LTDA, en cuantía de \$22.097.000.

SEXTO.

Que se condene a la parte demandante al pago de costas procesales y agencias en derecho.”

2. LOS HECHOS

Se exponen en la demanda, en síntesis, los siguientes²:

La sociedad demandante el 16 de abril de 2013 presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable 2012 con el formulario No. 1103602210835.

² Fls. 3 - 4

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Latinfer LTDA el 6 de mayo de 2013 presentó proyecto de corrección de la declaración de renta del año 2012. La declaración fue modificada a través de la Liquidación Oficial de Corrección No. 322412013000827 de 28 de octubre de 2013.

La DIAN el 16 de septiembre de 2015 expidió el Requerimiento Especial No. 322402015000105; el acto fue respondido por el contribuyente a través de escrito radicado el 18 de diciembre de 2015.

La División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá el 25 de mayo de 2016 profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 32240201000092. Contra este acto la contribuyente el 27 de julio de 2016 interpuso recurso de reconsideración que fue resuelto a través de la Resolución No. 4204 de 15 de junio de 2017.

3. ARGUMENTOS JURÍDICOS DE LA DEMANDA

Considera la parte demandante, que con la expedición de los actos administrativos acusados, se violan las siguientes normas:

- Constitución Política: artículos 4, 13, 16, 29, 83 y 95 numeral 9.
- Estatuto Tributario: artículos 617, 618, 683 y 771-2.

Sustenta el concepto de violación en los siguientes términos:

Violación del artículo 29 de la Constitución por indebido recaudo y valoración de las pruebas.

Latinfer LTDA solicitó en desarrollo de las distintas etapas del proceso de determinación del tributo la práctica de pruebas por considerar que las mismas podrían esclarecer aspectos de las actividades comerciales que desarrolla la contribuyente; sin embargo, la DIAN negó su práctica y expidió los actos sin

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

tenerlas en cuenta, cuando las mismas eran conducentes, pertinentes y necesarias.

La Autoridad Tributaria desconoció las facturas y comprobantes de las operaciones que Latinfer LTDA celebró con las sociedades Marvia S.A.S. y Coema S.A.S. que respaldaban los costos de ventas declarados.

Violación del debido proceso por defecto procedimental.

La DIAN omitió ordenar y practicar pruebas suficientes que permitieran la valoración de elementos sustanciales en cuanto a la relación contractual que tenía el contribuyente con terceros, que resultan de más peso jurídico que las recaudadas.

Violación del principio de autonomía de la voluntad privada.

La Autoridad Tributaria vulnera el principio de autonomía de la voluntad privada cuando desconoce la existencia de acuerdos comerciales entre el contribuyente y terceros donde pactaron cumplir el pago de obligaciones en dinero en efectivo, y procede a desconocer los costos surgidos de esas operaciones.

Violación del principio de la buena fe.

Con los actos demandados se desconoce la buena fe del contribuyente, al rechazarse el costo de inventarios cuyas pruebas de la trazabilidad no fueron decretadas, limitándose la DIAN sin soportes a calificar como inexistentes las transacciones.

Violación del principio de igualdad.

La entidad aplica las normas tributarias que son contrarias a los intereses del contribuyente y evita hacer uso de aquellas de similar y mayor rango que harían más justo el juicio de determinación de los valores a pagar.

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Desconocimiento del numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política.

La Carta Política establece que es un deber de las personas (naturales y jurídicas) contribuir al financiamiento de los gastos e inversión del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad; por ende, para determinar el monto de contribución, es necesario recurrir a información cuantitativa y cualitativa que complemente la contable y permita conocer con precisión la situación del negocio, para ello se debe considerar al menos algunas de las razones de rentabilidad que miden el grado de rentabilidad respecto a los activos, al patrimonio y a las ventas. Para el caso, es de considerar el margen bruto y el neto del sector para establecer qué porcentaje representa cada uno frente a las ventas.

Violación del artículo 617 del E.T.

Latinfer LTDA mantiene relaciones económicas con sociedades comerciales y personas naturales que comercializan materias primas o productos terminados necesarios en la actividad productora de renta, y para el efecto, verifica los parámetros generados exigidos en las normas comerciales y tributarias.

La DIAN rechazó costo de ventas registrados en cada una de las facturas comerciales emitidas por Comercializadora Marvia S.A.S. y Coema S.A.S., desconociendo que las sociedades están habilitadas para efectuar toda clase de operación comercial lícita en el país, y que los documentos que demuestran las transacciones cumplen con los requisitos que las normas tributarias establecen para la procedencia del costo.

Violación del artículo 683 del E.T.

La Ley le otorga a la DIAN facultades de fiscalización e investigación, pero a su vez le ordena respetar lo dispuesto en la norma sustancial y propiciar la correcta determinación de los valores que se deben pagar al Estado, actuando con espíritu de justicia en sus funciones.

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

En el caso particular existen las facturas que amparan los valores declarados, los documentos cumplen los requisitos exigidos por las normas tributarias, las operaciones se encuentran soportadas en la contabilidad, se realizaron las retenciones en la fuente y el pago de los valores retenidos, sin embargo, la DIAN pone por encima los indicios e inferencias que no son suficientes para derribar el principio de autonomía de la voluntad privada, actuando con desconocimiento del espíritu de justicia.

Violación del artículo 771-2 del E.T.

La Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos dice que ninguno de los argumentos de Latinfer LTDA es pertinente para reconocer los valores de los costos de ventas registrados en la declaración de renta, dejando de lado que las facturas se expidieron con el lleno de requisitos legales lo que hace procedente el reconocimiento del costo allí reflejado.

Transgresión de principios generales del derecho tributario.

Los principios son reglas que dan forma, estructuran y limitan las diferentes fases del proceso, de manera tal que se logre el reconocimiento de derechos consagrados en la norma sustantiva. Dentro de los principios que rigen las actuaciones de la Autoridad Tributaria se destacan los de certeza, debido proceso, formalidad, procesales de la prueba, necesidad y lealtad procesal, desconocidos por la entidad, cuando omitió practicar las pruebas que demostraban la realidad fiscal del contribuyente y desconoció el pago de retenciones en la fuente de las operaciones que daban lugar al reconocimiento de los costos.

B. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)** mediante escrito radicado el 12 de abril de

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

2018, contestó la demanda oponiéndose a la prosperidad de las pretensiones en los siguientes términos³:

Los costos en el sistema tributario se entienden como la inversión realizada por el contribuyente con el fin de producir renta dentro de un periodo determinado, y existe una relación directa entre su realización y la producción del bien o la prestación del servicio.

El legislador dispuso que los costos podían ser deducidos de los ingresos para establecer la renta bruta y que para su aceptación deben estar debidamente soportados a través de medios de prueba idóneos y cumplir con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad.

Entre tanto, las deducciones son gastos o desembolsos no necesariamente operativos sino esencialmente administrativos que el legislador ha previsto que pueden descontarse de la renta bruta para establecer la líquida, para su aceptación se requieren de los mismos requisitos que para los costos.

Las normas tributarias prevén que para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables se requieren facturas o documentos equivalentes que deben contener requisitos mínimos de forma, así como otras pruebas que sustenten la ocurrencia de la transacción, como es el caso de los estados financieros o contables.

Los soportes contables y las facturas a partir de las cuales la parte demandante pretender acreditar la existencia de los costos declarados no ofrecieron la seguridad respecto de los hechos económicos que sustentan; aunado al hecho que las sociedades a las cuales se realizaron las compras fueron declaradas como proveedores ficticios.

Los elementos de prueba allegados al expediente se valoraron en su real dimensión, y se llegó a la conclusión de que a pesar del presunto formalismo

³ Fls. 86 - 97

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

con el cual se pretende acreditar la existencia de los costos, la operación que pretenden soportar nunca existió, motivo por el cual fueron rechazados.

C. SENTENCIA APELADA

El Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá profirió sentencia el 8 de octubre de 2018, en la cual resolvió⁴:

“PRIMERO: DECLÁRESE LA NULIDAD PARCIAL de las Resoluciones: Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 de 25 de mayo de 2016, y Resolución 4204 del 15 de junio de 2017 proferidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, las cuales modificaron la liquidación privada del impuesto de renta de la sociedad demandante, por el periodo gravable 2012 e imponen sanción; únicamente en lo relacionado con la sanción por inexactitud impuesta en las mismas; con fundamento en lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRESE** que la sanción procedente es la contenida en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, esto es, la tarifa del ciento por ciento (100%) calculado sobre el mayor valor del impuesto a pagar; lo anterior, atendiendo a lo argumentado en las consideraciones de esta proveído (...)”

El *a quo* argumentó que las operaciones que la sociedad actora pretendía llevar como costo de venta no existieron, pues las sociedades que vendieron los productos no tenían capacidad operativa y comercial para soportar ventas voluminosas, además que no aportaron documentos que permitieran establecer como adquirieron las mercancías que supuestamente vendieron; por lo anterior, consideró que la determinación de la DIAN no obedeció a juicios arbitrarios sino que fue producto de una serie de indicios que permitieron colegir la inexistencia o simulación de las operaciones.

Arguyó además, que no existió vulneración del debido proceso en razón a que la DIAN realizó una correcta valoración probatoria y porque las pruebas que la demandante había solicitado en la contestación al requerimiento no cumplían con los requisitos de conducencia, utilidad y pertinencia.

En cuanto a la sanción por inexactitud, dijo que el legislador con la Ley 1819 de 2016 introdujo un régimen sancionatorio más beneficioso para los contribuyentes, aplicable para situaciones no consolidadas, y dado que la

⁴ Fls. 163 - 172

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

sanción se encontraba en discusión judicial era viable aplicar la favorabilidad, motivo por el cual redujo la sanción de inexactitud al 100%.

Por el anterior motivo, declaró la nulidad parcial de los actos acusados, y a título de restablecimiento del derecho redujo la sanción.

D. RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de **la parte demandada** apela la sentencia proferida en primera instancia, indicando que el *a quo* realizó una aplicación plana del principio de favorabilidad en materia tributaria sin detenerse a analizar las glosas modificadas por la DIAN y que imponían un análisis diferente para establecer la tarifa que debía tenerse en cuenta para liquidar la sanción por inexactitud.

En los actos de determinación se desconocieron pasivos, por lo cual la tarifa a tener en cuenta para liquidar la sanción por inexactitud era del 200%, pero por aplicación de favorabilidad, la tarifa más beneficiosa es la del 160%⁵.

A través de la liquidación oficial se desconocieron costos al comprobarse que las operaciones a partir de las cuales la sociedad demandante pretendía el reconocimiento fueron celebradas con proveedores ficticios, motivo por el cual, la tarifa para calcular la sanción es el 160%, como en efecto se calculó en los actos demandados.

E. ALEGATOS DE SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante manifestó que el principio de favorabilidad es aplicable al caso concreto, pues la declaratoria de proveedor ficticio se dio en el año 2015, y las operaciones que se rechazan datan del año 2012, es decir, que son previas a las conductas sancionadas de quienes vendieron los bienes llevados como costos de ventas⁶.

⁵ Fls. 181 - 184

⁶ Fls. 196 - 198

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

El apoderado de la entidad demandada repitió los argumentos del recurso de apelación⁷.

F. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El agente del Ministerio Público delegado ante esta Corporación no rindió concepto.

G. TRÁMITE

Mediante providencia del 11 de febrero de 2019, se admitió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 8 de octubre de 2018 por el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá y se ordenó notificar personalmente al señor agente del Ministerio Público⁸.

Con auto del 08 de abril de 2019, se ordenó correr traslado a las partes para que presentaran sus alegaciones finales y dispuso poner el expediente a disposición del Ministerio Público para rendir concepto de fondo⁹.

Finalmente el expediente pasó para estudio y fallo el 17 de mayo de 2019¹⁰.

II. CONSIDERACIONES

1. COMPETENCIA

Esta Corporación es competente para conocer de los recursos de apelación interpuestos contra las sentencias de primera instancia dictadas por los Juzgados Administrativos del Circuito Judicial de Bogotá, conforme lo establecido en el artículo 153¹¹ de la Ley 1437 de 2011, mediante la cual se

⁷ Fls. 199 - 184

⁸ Fl. 192

⁹ Fl. 195

¹⁰ Fl. 202

¹¹ **ARTÍCULO 153. COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS EN SEGUNDA INSTANCIA.** Los tribunales administrativos conocerán en segunda instancia de las apelaciones de las sentencias dictadas en primera instancia

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

expidió el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Es necesario precisar que el alcance de la competencia del *ad quem* en el examen de las objeciones planteadas por parte apelante, se entiende limitada en virtud del principio de congruencia consagrado en el artículo 328 del Código General del Proceso, aplicable al procedimiento administrativo en virtud de lo dispuesto en el artículo 306 de la Ley 1437 de 2011. Dice la primera de las disposiciones citadas:

“Artículo 328. Competencia del superior. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley (...)”

Cuando sólo una de las partes es quien apela, el fallador de segunda instancia debe regirse por las objeciones planteadas por el apelante frente a la sentencia de primera instancia, sin que haya lugar a considerar otros planteamientos o argumentos no incluidos en la apelación¹².

2. PROBLEMA JURÍDICO

En esta instancia la *litis* se centra en establecer la legalidad del acto por medio del cual la DIAN modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2012 presentada por la sociedad Latinfer Ltda., y su confirmatoria, a saber:

- Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 de 25 de mayo de 2016.
- Resolución No. 004204 de 15 de junio de 2017.

De los argumentos expuestos en el recurso de apelación, se colige que en esta instancia la *litis* se centra en establecer:

por los jueces administrativos y de las apelaciones de autos susceptibles de este medio de impugnación, así como de los recursos de queja cuando no se conceda el de apelación o se conceda en un efecto distinto del que corresponda.

¹² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Tercera. Sentencia del 3 de abril de 2013, Exp. No. 26.319, M.P. Hernán Andrade Rincón.

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

- a.) Si al caso es aplicable la sanción por inclusión de pasivos inexistentes prevista en el numeral 1° del artículo 648 del E.T., modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.
- b.) Si hay lugar a reducir la sanción por inexactitud por el rechazo de costo de ventas por operaciones celebradas con sociedades que fueron declaradas proveedores ficticios.

4. LO PROBADO EN EL PROCESO

Declaración privada del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad Latinfer LTDA mediante formulario No. 1103602210835 del 16 de abril de 2013, en la cual liquidó en el renglón 40 "*pasivos*" la suma de \$130.081.000, en el 49 "*costo de ventas y de prestación de servicios*" un valor de \$324.634.000, y como total saldo a pagar \$88.000¹³.

Liquidación Oficial de Corrección No. 322412013000827 de 28 de octubre de 2013, a través de la cual la Administración aprobó el proyecto de corrección de la anterior declaración presentado por Latinfer LTDA el 6 de mayo de 2013. En la corrección se redujeron los renglones de pasivos a la suma de \$126.614.000 y costo de ventas a \$324.051.000, y se determinó un saldo a favor de \$119.000¹⁴.

Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 de 25 de mayo de 2015, a través de la cual la DIAN modificó la liquidación oficial de corrección del impuesto sobre la renta del año 2012 de la sociedad demandante; en esa oportunidad la administración rechazó pasivos y costo de ventas, así¹⁵:

¹³ Fl. 8 c.a

¹⁴ Fls. 259 – 260 c.a.

¹⁵ Fls. 32-44

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR LIQUIDACIÓN OFICIAL	DIFERENCIA
Pasivos	123.614.000	113.710.625	9.903.375
Costo de ventas	324.051.000	282.708.000	41.342.000

De igual forma, se impuso la siguiente sanción por inexactitud:

Saldo a pagar por impuesto determinado sin sanción	13.256.000
MÁS: Saldo a favor Liquidación de Corrección	387.000
Base sanción de inexactitud	13.643.000
Por: porcentaje a aplicar (art. 647 del Estatuto Tributario)	160%
Sanción por inexactitud determinada	21.828.000

Resolución No. 004204 de 15 de junio de 2017 por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁶. En este acto se dijo lo siguiente frente a la sanción por inexactitud y el principio de favorabilidad:

“(…) En consideración a que cuando se trata de costos debatidos por un conjunto de indicios probados e idóneos como medios de prueba que conllevaron a cuestionar la existencia de las transacciones en que se soporta, entre ellas porque el proveedor no tiene infraestructura operativa; y por la utilización por parte del contribuyente de documentos con apariencia de legalidad con abuso del derecho, en vigencia gravable de 2012 donde no se requería para la glosa de declaraciones previas de proveedor ficticio, o del abuso mencionado, o de simulación, o fraude de las operaciones, aplica conforme al artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 que modificó el artículo 648 Estatuto Tributario al contemplar la tarifa del 160% para las conductas provenientes de la comisión de un abuso en materia tributaria, razón por la cual no tiene lugar una tarifa más favorable, razón por la que frente al rechazo de costos se confirma la aplicación de la tarifa del 160% (…)”

5. MARCO JURÍDICO Y ANÁLISIS DE LA SALA

5.1. SANCIÓN POR INEXACTITUD.

Para la fecha en que fue proferida la liquidación oficial demandada (25 de mayo de 2016), el artículo 647 del E.T., establecía que la sanción por inexactitud procedía por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **(i) omitir** ingresos, impuestos generados, o bienes y actuaciones gravadas; **(ii) incluir**, sin que existan, costos, deducciones,

¹⁶ Fls. 48 - 63

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones o anticipos; **(iii) utilizar**, es decir, declarar o suministrar datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, que puedan generar un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable; y **(iv) solicitar** la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

La disposición normativa estipulaba que la sanción para las conductas descritas en precedencia era el equivalente al 160% de la diferencia que resultara entre el saldo a pagar o el saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente o responsable.

Con la reforma tributaria introducida por la Ley 1819 de 2016, vigente a partir de su publicación el 29 de diciembre de 2016, se modificó el artículo 647 del E.T.¹⁷, que estipula las conductas que dan origen a la inexactitud en las declaraciones, así:

Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

¹⁷ Modificado por el artículo 287 de la Ley 1819 de 2016

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Parágrafo 1o. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Parágrafo 2o. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

De igual forma, se modificó el artículo 648 *ibidem*¹⁸, que contempla las sanciones a las que hay lugar cuando se incurre en alguna de las conductas que constituye inexactitud; las tarifas de sanción introducidas por la reforma tributaria consisten en las siguientes:

Artículo 648. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1o de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5o del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5 del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

Parágrafo 1o. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1o del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

Parágrafo 2o. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.

¹⁸ Modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

La reforma tributaria mantuvo como conductas sancionables la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como de la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, la utilización de datos falsos, equivocados o incompletos, cuyo resultado genera un menor impuesto o saldo a pagar o una mayor sado a favor para el contribuyente o responsable; e introdujo como hecho sancionable las compras o gastos efectuados a personas naturales o jurídicas declaradas proveedores ficticios o insolventes por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

A diferencia de la anterior legislación que contemplaba una tarifa plena de sanción para todas las conductas (160%), la reforma tributaria insertó diferentes porcentajes de sanción para las conductas que daban origen a inexactitudes, tal como se desprende del artículo 648 del E.T., modificado por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016.

Recalcándose que la sanción de inexactitud general del 160% fue reducida al 100%, y se individualizaron sanciones para los casos en que se omiten activos o incluyen pasivos inexistentes (200%), cuando se incurre en inexactitud originada compras o gastos efectuados a quienes la DIAN declaró como proveedor ficticio o insolvente (160%) o cuando se comete un abuso en materia tributaria en los términos del artículo 869 del E.T., por las mismas conductas en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio (20%), y para el caso de inexactitudes en las declaraciones de monotributo (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración y el declarado por el contribuyente; siempre que de las anteriores conductas se derive un menor impuesto a cargo.

Por su parte, el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016¹⁹ reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria tributaria, de suerte que, para el cálculo de la sanción debe

¹⁹ "PARÁGRAFO 5o. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior".

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

atenderse la pena más favorable, aun cuando la ley que la contempla sea posterior al hecho que dio origen a su imposición.

Descendiendo al caso concreto, se tiene que la sociedad Latinfer LTDA el 16 de abril de 2013 presentó la declaración del impuesto sobre la renta, y registró en el renglón 40 "pasivos" la suma de \$130.081.000, en el 49 "costo de ventas y de prestación de servicios" un valor de \$324.634.000, y como total saldo a pagar \$88.000.

Posteriormente, el 6 de mayo de 2013 presentó ante la DIAN proyecto de corrección de la anterior declaración y propuso reducir los renglones de pasivos a la suma de \$126.614.000 y costo de ventas a \$324.051.000, corrección que fue aprobada por la Administración a través de la Liquidación Oficial de Corrección No. 322412013000827 de 28 de octubre de 2013.

La Administración Tributaria en uso de su facultad de fiscalización, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412016000092 de 25 de mayo de 2015, modificó la liquidación oficial de corrección, en el sentido de rechazar de los pasivos declarados la suma de \$9.903.375 y de los costos registrados \$41.342.000.

En el mismo acto, la DIAN impuso sanción por inexactitud, y tomó como base para su cálculo, la suma del impuesto determinado oficialmente más el saldo a favor liquidado en la corrección, y a dicho resultado le aplicó el porcentaje del 160% de que trata el artículo 647 del E.T., vigente para ese momento; como se observa a renglón seguido:

Saldo a pagar por impuesto determinado sin sanción	13.256.000
MÁS: Saldo a favor Liquidación de Corrección	387.000
Base sanción de inexactitud	13.643.000
Por: porcentaje a aplicar (art. 647 del Estatuto Tributario)	160%
Sanción por inexactitud determinada	21.828.000

En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, dictada el 15 de junio de 2017, la Administración hizo referencia a la aplicación del principio de

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

favorabilidad, y aseguró que en el caso particular no había lugar a reducir la sanción por inexactitud al 100%, como quiera que la inexactitud se originó en la comisión de un abuso en materia tributaria, por lo que en aplicación del numeral 2 del artículo 648 del E.T., mantuvo como porcentaje de sanción el 160%.

El cargo de apelación se concreta, en que a juicio de la DIAN la sanción por inexactitud cuando se omiten pasivos es el equivalente al 200%, y por el desconocimiento de costos al comprobarse que las operaciones se realizaron con sociedades declaradas como proveedor ficticio, la tarifa sancionatoria a tener en cuenta es la del 160%; por lo que al aplicar la favorabilidad a la primer conducta (omisión de pasivos) se debe calcular la sanción menos lesiva, es decir, la que contempla una tarifa del 160%, porcentaje que también aplica para la inexactitud cuando se rechazan costos.

No comparte la Sala el argumento del apoderado de la DIAN, en razón a que si bien es cierto, conforme el artículo 648 del E.T., cuando en las declaraciones se omiten activos o se incluyen pasivos inexistentes, la cuantía de la sanción es del 200% del mayor valor del impuesto a cargo, también lo es que tal pena sólo aplica a partir del periodo gravable 2018 como bien lo señala el parágrafo 2 del artículo mencionado²⁰; luego, por tratarse el periodo objeto de fiscalización a la vigencia 2012, no aplica la sanción del 200% prevista por el legislador.

De otro lado, frente al argumento de que la sanción no puede ser inferior al 160% por originarse la inexactitud en el desconocimiento del costo de ventas por operaciones de compra efectuadas con sociedades que fueron declaradas como proveedor ficticio, encuentra la Sala que los rubros rechazados por la Administración corresponden a las compras que la demandante realizó a la Comercializadora Enrique Martínez Herrera SAS entre los meses de marzo y octubre de 2012 por valor de \$12.289.400; y las compras a la sociedad Comercializadora Marvia S.A.S. entre los meses de enero y diciembre de 2012 por valor de \$29.053.000.

²⁰ **Parágrafo 2o.** La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Sobre este punto, analizados los antecedentes administrativos, se halla demostrado que la Comercializadora Enrique Martínez Herrera S.A.S. fue declarada como proveedor ficticio a través de la Resolución No. 000660 de 19 de octubre de 2015 y la Comercializadora Marvia S.A.S. mediante la Resolución No. 000609 de 30 de septiembre de 2015; de modo que, para el periodo en que se efectuaron las operaciones de compra cuyo valor fue rechazado por la DIAN como costo de venta en la declaración de renta del año gravable 2012, no tenía incidencia la declaratoria de proveedor ficticio de quienes vendieron bienes o servicios a la sociedad demandante.

Lo anterior, porque la declaración de proveedor ficticio es una sanción administrativa que implica para el sancionado su descalificación por un periodo de cinco (5) años como proveedor de bienes y servicios, y para quien realice transacciones con él, la imposibilidad de deducir el valor de las compras realizadas y de descontar el IVA pagado.

La consecuencia legal de la sanción al proveedor es que se presumen ficticias las operaciones realizadas con terceros, de manera que corresponde a los compradores probar la realidad de las transacciones por otros medios de prueba diferentes a las facturas.

El artículo 671 del Estatuto Tributario contempla:

“Artículo 671. SANCIÓN DE DECLARACIÓN DE PROVEEDOR FICTICIO O INSOLVENTE. No serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como:

a) Proveedores ficticios, en el caso de aquellas personas o entidades que facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada;

b) Insolventes, en el caso de aquellas personas o entidades a quienes no se haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria.

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01

DEMANDANTE: LATINFER LTDA

DEMANDADO: UAE DIAN

NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

La sanción a que se refiere el presente artículo, deberá imponerse mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de un mes para responder.

La publicación antes mencionada, se hará una vez se agote la vía gubernativa”.

De manera que la consecuencia legal para los terceros que realicen operaciones comerciales con proveedores que son declarados proveedores ficticios o insolventes, es que no podrá solicitar como deducibles las compras realizadas a estos. El efecto legal de la sanción opera a partir de la publicación de la misma en un periódico de amplia circulación, es decir, a partir de la firmeza de la sanción lo cual, en el caso de los proveedores de la demandante, sucedió a partir del año 2015.

Debe tenerse en cuenta además, que en la liquidación oficial demandada se dijo que el rechazo de los costos de venta obedecía a que no se pudieron revisar los libros auxiliares, oficiales y documentos contables de orden interno en la contabilidad de los proveedores Comercializadora Enrique Martinez SAS y Comercializadora Marvia SAS, que dieran soporte a las facturas de venta aportadas como prueba y que demostraran la realidad de las operaciones económicas celebradas por Latinfer LTDA; pero no se estableció que el rechazo de costos se dio porque las compras se efectuaron a personas jurídicas declaradas como proveedores ficticios o que se trataba de la comisión de un abuso en materia tributaria.

En ese sentido, para la Sala la descripción de la conducta del contribuyente que dio origen a la sanción por inexactitud debe regirse por las reglas establecidas en el artículo 647 del E.T., antes de la modificación insertada por la Ley 1819 de 2016; texto normativo que enmarca bajo el mismo supuesto de hecho a cualquier conducta de inexactitud, incluyéndose entre éstas el registro de pasivos inexistentes y costo de ventas improcedentes.

Lo anterior para ratificar que, en el caso concreto, no es admisible la diferenciación de las conductas establecidas en la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016, con el fin de aplicar un porcentaje sancionatorio distinto a una y otra conducta pues, se repite, la aplicación del parágrafo 2° del artículo 648 de

EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

dicha codificación solo es procedente para las conductas cometidas a partir del año 2018.

No obstante, ello no es óbice para desconocer el principio de favorabilidad aplicable en materia sancionatoria; principio que debe interpretarse con observancia del porcentaje establecido en una y otra norma que resulta procedente en la imposición de la sanción por inexactitud.

De modo que, en el *sub judice*, al tratarse de una conducta sancionable plenamente identificada en el artículo 647 del E.T., antes de las modificaciones efectuadas por la Ley 1819 de 2016, el porcentaje del 160% establecido en la norma primigenia es susceptible de ser reemplazado por el 100% de que trata el canon 648 introducido en dicha reforma tributaria para cualquier conducta sancionable derivada de la diferencia entre los valores declarados por el contribuyente y los determinados por la Administración, atendiendo al principio de favorabilidad, como en efecto lo concluyó el juez de primera instancia.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia del 8 de octubre de 2018 proferida por el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo Oral del Circuito Judicial de Bogotá, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho aplicó favorabilidad a la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN.

Costas.

Por no haberse causado ni demostrado, no se condenará en costas.

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

III. F A L L A

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 8 de octubre de 2018, proferida por el Juzgado Cuarenta y Tres (43) Administrativo Oral del Circuito Judicial de

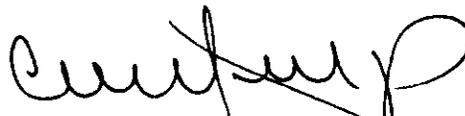
EXPEDIENTE No. 11001-33-37-043-2017-00164-01
DEMANDANTE: LATINFER LTDA
DEMANDADO: UAE DIAN
NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Bogotá, dentro del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho promovido la sociedad **LATINFER LTDA** contra la **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES (DIAN)**, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Ejecutoriada esta providencia, devolver el expediente al Juzgado de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

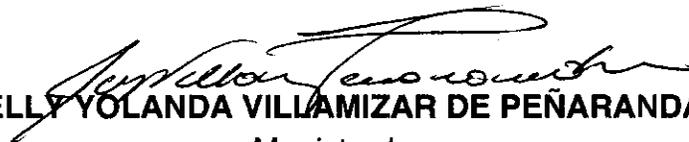
Discutido y aprobado en sesión de la fecha. Acta No.



CARMEN AMPARO PONCE DELGADO
Magistrada



MERY CECILIA MORENO AYALA
Magistrada



NELLY YOLANDA VILLAMIZAR DE PEÑARANDA
Magistrada