

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintisiete (27) de abril dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 41001-23-33-000-2014-00202-01 (26769)
Demandante: PRECOOPERATIVA INTEGRAL AGRÍCOLA EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

Temas: Adición de ingresos por omisión de compras. Testimonios en materia tributaria. Sanción por inexactitud.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de enero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Huila, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2010, la Precooperativa Integral Agrícola – Cointegral- presentó su declaración privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2009.

Mediante Acta número 132382012000215 del 12 de abril de 2012, la Seccional Neiva de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- abrió investigación a la demandante sobre su declaración de renta del año gravable 2009, con el fin de establecer la realidad de los ingresos, costos y gastos consignados en la misma.

El 17 de julio de 2012, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 132382012000086, en el cual planteó la modificación de los renglones correspondientes a ingresos brutos operacionales, costos de ventas, gastos administrativos y gastos de ventas. Igualmente propuso la liquidación de una sanción por inexactitud.

El 6 de noviembre de 2012, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412012000115 del 6 de noviembre de 2012, mediante la cual modificó los renglones de ingresos brutos operacionales, costos de ventas, gastos administrativos y gastos de ventas de la declaración privada, en los términos señalados en el requerimiento especial.

Previo interposición del recurso de reconsideración, la DIAN expidió la Resolución nro. 900.117 del 23 de diciembre de 2013, en la cual se disminuyó el monto de los ingresos adicionados por compras omitidas y se modificó la sanción por inexactitud, confirmando en lo demás las glosas propuestas en la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

Pretensiones

La demandante, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló mediante apoderado ante esta jurisdicción las siguientes pretensiones¹:

“Solicito que, mediante los trámites legales concernientes con el Proceso Contencioso Administrativo regulado en el Título Quinto Vo [sic] de la Parte Segunda [sic] de la Ley 1437 de 2011, Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y, en ejercicio de la ACCIÓN DE NULIDAD Y DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se realicen los siguientes trámites procesales y se hagan las declaraciones pertinentes en la respectiva sentencia que haya de proferirse en el proceso de autos:

lo- REVISAR LAS OPERACIONES ADMINISTRATIVAS PREVIAS Y EL FUNDAMENTO DE LAS PRUEBAS CONTENIDAS EN EL EXPEDIENTE, CONCERNIENTES CON LA EXPEDICIÓN Y NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN DISTINGUIDA COMO la No. 900.117-CÓDIGO-624 DE DICIEMBRE 23 DEL AÑO 2013, LA CUAL FUE PROFERIDA POR LA SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS, DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - UAE DIAN DE BOGOTÁ D.C., LA CUAL FUE NOTIFICADA PERSONALMENTE EN ENERO 8 DEL CORRIENTE AÑO 2014, Y DE LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 132412012000115 DE NOVIEMBRE 6 DEL AÑO 2012, NOTIFICADA EN NOVIEMBRE 25 DE 2012.

IIo- QUE SEAN DECLARADOS COMO NULOS, INEFICACES Y SIN EFECTO JURÍDICO ALGUNO, LOS SIGUIENTES ACTOS ADMINISTRATIVO [sic] DE NATURALEZA TRIBUTARIA:

A - RESOLUCIÓN No. 900.117-CÓDIGO-624 DE DICIEMBRE 23 DEL AÑO 2013, LA CUAL FUE PROFERIDA POR LA SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS, DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - UAE DIAN DE BOGOTÁ D.C., QUE FUE NOTIFICADA PERSONALMENTE EN ENERO 8 DEL CORRIENTE AÑO 2014, MEDIANTE LA CUAL FUE FALLADO EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN INTERPUESTO CONTRA LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN DISTINGUIDA CON EL No. 132412012000115 DE NOVIEMBRE 6 DEL AÑO 2012, NOTIFICADA EN NOVIEMBRE 25 DE 2012.

B- LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 132412012000115 DE NOVIEMBRE 6 DEL AÑO 2012, NOTIFICADA POR EL SISTEMA SUPLETORIO DE LA PÁGINA WEB DE LA DIAN EN NOVIEMBRE 25 DEL AÑO 2012, PROFERIDA POR LA DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS - UAE DIAN DE NEIVA, MEDIANTE LA CUAL FUERON DETERMINADOS EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LAS SANCIONES A CARGO DE LA INSTITUCIÓN COOPERATIVA ANTERIORMENTE RELACIONADA QUE REPRESENTO, POR EL AÑO GRAVABLE DE 2009.

III - QUE SEA RESTABLECIDO EL DERECHO DE LA INSTITUCIÓN COOPERATIVA DEMANDANTE, EN EL SENTIDO DE QUE SEA EXONERADA DEL PAGO DEL IMPUESTO Y DE LA SANCIÓN CONTENIDOS TANTO EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 132412012000115 DE NOVIEMBRE 6 DEL AÑO 2012, NOTIFICADA POR LA PÁGINA WEB-DIAN EN NOVIEMBRE 25 DE 2012, PROFERIDA POR LA DIVISIÓN DE GESTIÓN DE LIQUIDACIÓN DE LA DIRECCIÓN SECCIONAL DE IMPUESTOS Y ADUANAS - UAE DIAN DE NEIVA, COMO EN LA RESOLUCIÓN DEMANDADA QUE ES LA No. 900.117-CÓDIGO-624 DE DICIEMBRE 23 DEL AÑO 2013, NOTIFICADA PERSONALMENTE EN ENERO 8 DEL CORRIENTE AÑO 2014. LA CUAL FUE PROFERIDA POR LA SUBDIRECCIÓN DE GESTIÓN DE RECURSOS JURÍDICOS, DE LA DIRECCIÓN DE GESTIÓN JURÍDICA, DE LA DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - UAE DIAN DE BOGOTÁ D.C., POR SER ELLAS TOTALMENTE IMPROCEDENTES, CARECER DE RAZÓN Y DE FUNDAMENTO JURÍDICO SUFICIENTE PARA SU DETERMINACIÓN Y COBRO. QUE SEA CONFIRMADA EN TODAS Y EN CADA UNA

¹ Índice 2 SAMAI.

DE SUS PARTES, LA LIQUIDACIÓN PRIVADA PRESENTADA POR MI PROCURADA EN FORMA CONJUNTA CON LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS POR EL AÑO GAVABLE DE 2009.”

Normas violadas

La demandante indicó como normas violadas los artículos 218, 224, 228 y 230 del Código de Procedimiento Civil; 391, 292 y 393 del Código de Procedimiento Penal; 28, 58, 108 del Estatuto Tributario, y el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

Concepto de violación

Los cargos se sintetizan así:

Improcedencia de adición de ingresos brutos

Para la demandante, los actos demandados adicionaron indebidamente la suma de \$702.000.000, por omisión de compras (i) a la Precooperativa Comercializadora con una diferencia de \$203.135.351; (ii) al señor Hernán Silva Guarín por \$308.366.622, y (iii) a la Cooperativa Central de Caficultores del Huila por \$179.128.500. Afirma que la DIAN no tuvo en cuenta la corrección de los valores correspondientes a las compras realizadas durante la investigación administrativa, ni los comprobantes de las mismas presentadas a la administración al momento de la visita realizada en el marco de su investigación.

Improcedencia del desconocimiento de costos

No había lugar a desconocer los costos declarados por la demandante, relativos a las compras efectuadas a sus clientes, porque los testimonios recogidos no atendieron las normas sobre declaraciones de testigos contenidas en los códigos de procedimiento civil y penal. La demandante no tuvo oportunidad de participar en la toma de tales declaraciones, por lo que no tuvo ocasión de controvertirlas, lo cual invalida tales declaraciones como prueba.

Por otra parte, la administración valoró como pruebas las declaraciones rendidas por personas que negaron haberle vendido café a la demandante, que no podían tomarse como prueba. Para la demandante resultaba imposible exigir la plena identificación de las personas con las que hacía operaciones, dadas las difíciles circunstancias de orden público que afectaban la zona de operación, la cual llevaba a imprecisiones y errores insalvables en la identificación de los vendedores de café.

En contraste, no fueron tenidas en cuenta las declaraciones extraprocesales juramentadas en notaría realizadas por los vendedores, y demás pruebas que se adjuntaron para acreditar la existencia de las operaciones de compra de café realizadas por la demandante.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Para la demandante, no hay lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados, en tanto su valor no guarda proporción con los ingresos de la precooperativa. La sanción no se ajusta a los principios de favorabilidad, gradualidad y eficacia contenidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Además, viola el principio de *non bis in ídem*, en la medida en que se añade al desconocimiento de costos y gastos declarados por la demandante.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda² en los siguientes términos:

Era plenamente procedente la adición de ingresos efectuada en los actos demandados, en la medida en que se comprobó la omisión, en su declaración de renta, de compras realizadas por parte de la demandante, con base en la información obtenida en la investigación, el análisis y cruce de la información de la demandante con la exógena de terceros sobre las transacciones realizadas, y en documentos suscritos por el gerente y el revisor fiscal de la precooperativa.

Los costos declarados fueron desconocidos con fundamento en testimonios juramentados de personas que manifestaron nunca haber realizado ventas o compras con la entidad contribuyente. Estas pruebas fueron puestas en conocimiento de la demandante con ocasión de la notificación del requerimiento especial, por lo que esta tuvo la oportunidad de conocerlas y desvirtuarlas en el marco de la investigación tributaria.

Por otra parte, no resultan suficientes las declaraciones extraprocesales presentadas por la demandante para acreditar las compras de café, en tanto la ley tributaria exige que las deducciones, costos e impuestos descontables estén soportados en facturas o documentos equivalentes, emitidos con el lleno de la totalidad de los requisitos establecidos en la ley.

Por último, señala que era procedente la imposición de la sanción por inexactitud, de conformidad con el artículo 647 E.T., en la medida en que la precooperativa demandante omitió ingresos e incluyó costos inexistentes en la declaración privada cuestionada.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Huila** negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las razones que se resumen a continuación³:

Resulta procedente la adición de ingresos por omisión de compras efectuada en los actos demandados, pues se encuentran diferentes inconsistencias y contradicciones entre los valores declarados por la demandante, y los establecidos por la administración. Cointegral no logró desvirtuar la diferencia en el valor de las compras halladas por la DIAN; en cambio, la administración demostró con base en la información exógena y las demás pruebas practicadas la realización de compras mayores a las declaradas por la demandante.

El rechazo de los costos se hizo conforme a la ley, en tanto se demostró con base en declaraciones obtenidas válidamente por la DIAN, en ejercicio de su actividad de fiscalización, que los terceros declarantes no realizaron ventas de café a la precooperativa Cointegral. Los testimonios que fundamentaron la decisión de la DIAN fueron practicados conforme a la ley tributaria aplicable, la cual no exige la presencia del contribuyente o de su apoderado en la recepción de los testimonios.

Los certificados de compra y las declaraciones extraprocesales presentadas por la demandante presentan inconsistencias que impiden tomarlos como prueba válida de las operaciones señaladas. Además, no cumplen los requisitos de las facturas o documentos equivalentes establecidos en la ley para soportar válidamente los costos, gastos y deducciones cuestionados por la DIAN. Dadas las inconsistencias probadas

² Índice 2 SAMAI

³ Índice 2 SAMAI.

por la administración, había lugar a la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la decisión del Tribunal⁴, afirmando que este reiteró los argumentos de la administración, sin analizar las pruebas presentadas por la demandante frente a los valores rechazados por la DIAN.

Insistió en que no le era posible a la demandante verificar la identidad de los vendedores de café, en la medida en que las condiciones de orden público de la zona en que se efectuaron las compras llevaban a que los vendedores no comunicaran sus datos reales al momento de la transacción.

La inconsistencia relativa a las compras efectuadas al señor Hernán Silva Guarín fue corregida por el propio vendedor dentro del término de la inspección tributaria. En cuanto al valor en libros de las compras efectuadas, reiteró que no se tuvo en cuenta la corrección presentada durante la visita de la DIAN por la funcionaria que la practicó.

No había lugar a la adición de ingresos brutos por omisión de compras, ya que se presentaron las pruebas que sustentaban las cifras declaradas y cuestionadas por la DIAN. Durante la visita de la DIAN se presentó un listado de las personas de quienes se adquirió café, y que fue examinado por la DIAN aleatoriamente, y con base en testimonios que no pudieron ser controvertidos por la demandante, por lo que no podía tomarse como prueba concluyente de la omisión de compras.

Tampoco se efectuó el análisis correspondiente de las pruebas que justificaban los costos declarados por la demandante. Las pruebas testimoniales utilizadas por la DIAN para ello fueron debidamente objetadas, y no pueden tomarse como prueba definitiva para desconocer los costos declarados, en la medida en que fueron practicadas sin observar las formas y procedimientos establecidos en los códigos de procedimiento civil y penal para la práctica de testimonios. Insiste en que la demandante no fue llamada a participar en la recepción de los testimonios, ni tuvo oportunidad procesal para contrainterrogar a los testigos. Añadió que la sola notificación del requerimiento especial en el que aparecen los testimonios no faculta a la contribuyente a intervenir en su recepción ni su contradicción, por lo que no pueden tomarse como prueba de lo allí afirmado.

Por otra parte, las declaraciones extraprocesales que sustentan las operaciones cuestionadas por la DIAN son válidas como prueba, ya que las circunstancias de orden público de la zona donde se efectuaba la compra de café imposibilitaban la plena identificación de quienes venden café. No cabe exigir el cumplimiento de los requisitos de ley para validar los costos, cuando están demostrados los hechos de fuerza mayor por los cuales ello no fue posible en este caso, y cuando la contribuyente no está en condiciones de verificar la identidad de los vendedores, sino que debe confiar en la información que estos brindan.

Añadió que no había lugar a la sanción por inexactitud, en tanto la misma alcanza casi el doble del valor del impuesto a pagar señalado en los actos demandados. Además, la sanción fue establecida sin haberse demostrado previamente el daño causado a la administración, ni su valor.

⁴ Índice 2 SAMAI

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

Dado que no se decretaron pruebas en segunda instancia, no se corrió traslado para alegar, de conformidad con lo dispuesto en el numeral 5.º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

La **parte demandada** se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la demandante en la oportunidad prevista en el numeral 4.º del artículo 247 CPACA ⁵. Allí reiteró que había lugar al rechazo de los costos y gastos declarados por Cointegral, en tanto es necesario que se encuentren debidamente soportados mediante la factura o documento equivalente que cumpla con los requisitos de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Los documentos allegados por la precooperativa en desarrollo del proceso administrativo tributario son documentos privados que requieren de fecha cierta para ser tenidos como prueba. Adicionalmente, el artículo 751 del Estatuto Tributario señala que los testimonios invocados por los interesados deben haberse rendido antes del requerimiento o liquidación, lo cual no se cumple en el presente caso. Y en tanto lo anterior supone que en la declaración cuestionada se incluyeron datos inexactos, es procedente la sanción por inexactitud.

El **Ministerio Público** guardó silencio durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 6 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, le corresponde a la Sala determinar (i) si el Tribunal valoró adecuadamente las pruebas que sustentan la adición de ingresos por omisión de compras y el rechazo de costos efectuado por la DIAN en los actos demandados, y (ii) si es procedente la sanción por inexactitud impuesta en los mismos actos.

Adición de ingresos por omisión de compras

El Estatuto Tributario establece la posibilidad en cabeza de la administración tributaria, de adicionar ingresos a la renta del contribuyente en caso de que este haya omitido declarar compras efectuadas durante el año gravable, destinadas a operaciones gravadas. Dicen al respecto los artículos 760 y 761 E.T.:

“Artículo 760. *Presunción de ingresos por omisión en el 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 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.

⁵ Documento nro. 11 en Samai.

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

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.

Artículo 761. *Las presunciones admiten prueba en contrario.*

Las presunciones para la determinación de ingresos, costos y gastos admiten prueba en contrario, pero cuando se pretenda desvirtuar los hechos base de la presunción con la contabilidad, el contribuyente o responsable deberá acreditar pruebas adicionales”.

Conforme con lo anterior, hay lugar a la adición de ingresos gravados cuando esté probado que el responsable omite registrar compras destinadas a operaciones gravadas, pues se parte del presupuesto de que sí se ocultan las compras, también se encubren las ventas de los bienes adquiridos en esas operaciones, y con ello, los ingresos derivados de su posterior enajenación⁶. Por otra parte, la misma ley establece que dicha presunción es susceptible de prueba en contrario, lo cual indica que puede desvirtuarse mediante pruebas válidamente practicadas y oportunamente allegadas al proceso.

En el caso concreto, se alegó que la DIAN efectuó una indebida adición de ingresos por \$702.000.000. No obstante, dicha cifra fue disminuida en \$308.366.622, correspondiente a la operación con el señor Hernán Silva Guarín, en tanto se desvirtuó tal operación en sede administrativa, por lo que el reparo de la demandante se limita a la adición de ingresos por omisión de compras a la Precooperativa Comercializadora de Café por \$203.135.351, y a la Cooperativa Central de Caficultores del Huila por \$179.128.500.

Frente a estas dos últimas operaciones, la administración tributaria solicitó información a la Precooperativa Comercializadora de Café y a la Cooperativa Central de Caficultores del Huila sobre las operaciones cuestionadas. Con base en esos requerimientos, la Cooperativa Central de Caficultores del Huila certificó que se realizaron transacciones por ventas de café por \$447.901.131 durante el año gravable 2009 con la demandante.

A pesar de que la Precooperativa Comercializadora de Café no allegó lo requerido por la DIAN, en el cruce de información con terceros reportados en información exógena del año 2009 se evidenció compra de café pergamino por un total de \$5.748'799.933, cuando la demandante había declarado inicialmente compras por \$5.545.664.582.

Para controvertir las conclusiones de la administración, la demandante alegó que el valor en libros es incorrecto, y que el verdadero valor de las compras efectuadas a esta última fue de \$5.674'537.836; esto es, con una diferencia de \$74.262.097 frente al valor registrado en la contabilidad, bajo el concepto de “compras a varios”. Por otra parte,

sostuvo que también existe certificado emitido por la Precooperativa Comercializadora de Café por compras por valor de \$5.748'799.933 en la vigencia 2009, que no coincide con la información reportada en libros (\$5.674'537.836).

Sobre el particular, anota el Tribunal en la sentencia apelada:

“Así, los argumentos expuestos por la actora sobre el monto real de la compra realizada a la Precooperativa Comercializadora de Café, es contradictorio, pues aceptó que la suma declarada no es correcta y se subsanó en la inspección tributaria, siendo la suma correcta \$5.674'537.836 pero, por otro lado, allegó certificación de la Precooperativa

⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de febrero de 2021, exp. 23633, M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

Comercializadora de Café de compras por \$5.748.799.933 que evidencia unas mayores compras a las declaradas”.

El Tribunal concluyó que la adición de ingresos realizada por la DIAN en los actos demandados estaba plenamente justificada, en la medida en que se demostró con pruebas válidamente aportadas al proceso que las compras declaradas por la demandante no se ajustaban a las realmente efectuadas con sus clientes. Por su parte, la demandante no pudo desvirtuar las inconsistencias halladas por la administración sobre las compras efectuadas que llevaron a la aplicación de la presunción establecida en el artículo 760 E.T., y que fueron avaladas por el Tribunal en la sentencia apelada.

Si bien la presunción que da lugar a la adición de ingresos por omisión de compras admite prueba en contrario, según el artículo 761 E.T., ello supone que corresponde al contribuyente demostrar que las compras sí existieron y fueron declaradas, para lo cual debe aportar pruebas adicionales que desvirtúen lo dicho por la administración tributaria⁷. Pero en este caso, la demandante no logró refutar las conclusiones de la DIAN, avaladas por el Tribunal, relativas a las compras omitidas y basadas en la información obtenida en el marco de su investigación, ni justificó las inconsistencias entre los valores de las compras inicialmente declaradas y los contenidos en los certificados allegados al proceso.

En tanto la apelante no logró desvirtuar las pruebas presentadas por la DIAN sobre omisión de compras ni las conclusiones del Tribunal derivadas del examen de estas pruebas sobre la aplicación de la presunción de ingresos por omisión de compras establecida por la administración tributaria en los actos demandados, debe mantenerse la conclusión establecida en la sentencia apelada sobre este punto. No prospera el cargo.

La prueba testimonial en materia tributaria

La ley tributaria avala el testimonio como medio de prueba válido en los procesos tributarios, sujeto a los principios generales de contradicción de la prueba. Al respecto, disponen los artículos 750 y 751 del Estatuto Tributario lo siguiente:

“Artículo 750. *Las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial.*

Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

Artículo 751. *Los testimonios invocados por el interesado deben haberse rendido antes del requerimiento o liquidación.*

Cuando el interesado invoque los testimonios, de que trata el artículo anterior, éstos surtirán efectos, siempre y cuando las declaraciones o respuestas se hayan presentado antes de haber mediado requerimiento o practicado liquidación a quien los aduzca como prueba”.

En el caso concreto, la precooperativa apelante cuestiona la validez de los testimonios utilizados por la DIAN como sustento de sus conclusiones, por considerar que los mismos debían ser practicados en presencia de la misma apelante, siguiendo los parámetros señalados para el efecto en las leyes procesales civiles y penales, con el fin de garantizar la oportunidad de la demandante de contradecirlas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 750 E.T. arriba transcrito, la prueba testimonial será válida para demostrar hechos de interés en el marco de la

⁷ Cfr. CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 11 de agosto de 2022, exp. 25989, M.P. Milton Chaves García.

investigación tributaria, en la medida en que tal medio de prueba sea puesto a disposición de la parte contra quien se aduce, de manera que tenga la oportunidad procesal de refutarla o aclararla, conforme lo mandan los principios de publicidad y contradicción de la prueba, propios del debido proceso. No obstante, esta norma no dispone que dicha oportunidad de contradicción solo tenga lugar al momento de la práctica del testimonio, de manera que sea necesaria la presencia de la contraparte al momento de su práctica, en los términos señalados en la ley procesal civil o penal, como condición de validez de dicha prueba. Al respecto, ha dicho la Sala⁸:

“... la Sala que la administración recogió y evaluó válidamente los testimonios recaudados en la investigación tributaria. Contrariamente a lo sostenido por la demandante, la práctica de esta prueba no resulta ilegal como lo alega la demandante, puesto que no existe norma jurídica que exija la participación o presencia de algún ente de control o de defensa de los contribuyentes en la práctica de estos testimonios, o la presencia del contribuyente o de su apoderado en la recepción de estos, por cuanto según las normas procesales, aplicables por remisión del artículo 742 del ET, la concurrencia del abogado a la práctica del interrogatorio es facultativa, mas no obligatoria [CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 25 de octubre de 2017, exp. 20762, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.] En todo caso, ello no desconoce los principios de publicidad y contradicción de la prueba, pues la parte interesada podrá tachar o controvertir el testimonio en las oportunidades procesales correspondientes, tanto en la discusión administrativa como en sede judicial”.

(Subraya la Sala)

No se cuestiona en este caso que la precooperativa Cointegral tuvo noticia de los testimonios practicados por la administración y su contenido en el requerimiento especial, así como que el procedimiento de determinación tributaria se adelantó conforme las etapas señaladas en la ley, por lo que es forzoso concluir que la apelante contó con las oportunidades procesales señaladas en la ley para allegar y controvertirlas pruebas aportadas (art. 744 E.T.), por lo que se observaron los principios de publicidad y contradicción de la prueba que establece el art. 750 E.T. para su validez. El hecho de que las declaraciones hayan sido recibidas sin presencia de la demandante no evidencia falta de técnica o rigurosidad en la toma de los testimonios señalados, ni lleva a descartarlos como elementos probatorios válidos, comoquiera que la demandante pudo controvertir las declaraciones de los testigos, y demostrar la realidad de las transacciones declaradas en las oportunidades dispuestas en el procedimiento tributario para ello.

En cuanto a las declaraciones extraprocesales, se tiene que no pueden tomarse como prueba válida de los costos rechazados por la administración, en tanto el artículo 771-2

E.T. señala de manera expresa que los costos declarados en el impuesto de renta solo proceden en la medida en que se encuentren sustentados en facturas expedidas con el pleno cumplimiento de los requisitos señalados en los arts. 617 y 618 del Estatuto Tributario⁹.

En la medida en que las declaraciones extraprocesales presentadas por la demandante no contienen los elementos propios de las facturas o los documentos equivalentes establecidos en la ley tributaria, no constituyen documentos idóneos para demostrar la realidad de las operaciones cuestionadas por la DIAN en este caso. Las circunstancias especiales de orden público señaladas por la demandante no resultan suficientes para justificar la ausencia de documentos que probaran la realidad de las compras cuestionadas por la DIAN, expedidos con el pleno de los requisitos exigidos

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 24516. M.P. Milton Chaves García.

⁹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 15 de octubre de 2021, exp. 25398. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello; 1.º de agosto de 2018, exp. 21881, M.P. Milton Chaves García; 23 de septiembre de 2013, exp. 18752. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 7 de mayo de 2020, exp. 22858. M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 9 de julio de 2021, exp. 25061. M.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

por la ley para ello. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud – Principio de favorabilidad

En el caso concreto, se demostró que la demandante omitió ingresos en su declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2009, e incluyó pasivos y costos de venta no sustentados en pruebas válidas conforme a la ley tributaria, que derivaron en un menor impuesto a cargo, razón por la cual se tipifica la conducta sancionable para que proceda la imposición de la sanción por inexactitud en los términos de artículo 647 del E.T.

De conformidad el artículo 29 de la Constitución Política y con la modificación del artículo 640 del E.T. modificado por el parágrafo 5 del artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”.

La sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor de la misma del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

Atendiendo al criterio de la Sala¹⁰, y en aplicación del principio de favorabilidad, se establece que el valor de la sanción por inexactitud a cargo de la demandante corresponde al 100% de la suma indicada, la cual se calcula así:

Sanción por inexactitud	
Base sanción de la sanción por inexactitud	\$582.388.000
Porcentaje sanción por inexactitud - Art. 288 Ley 1819 de 2016	100%
Total sanción por inexactitud	\$582.388.000
Total renglón sanciones	\$582.388.000

En tanto no se expusieron en el recurso de apelación planteamientos concretos sobre lo decidido de fondo por el Tribunal en la sentencia apelada, salvo en lo concerniente a la sanción por inexactitud, se impone modificar la sentencia apelada, y en su lugar, anular

parcialmente los actos demandados, solo en lo concerniente a la liquidación de la sanción por inexactitud, en los términos ya señalados.

Condena en costas

De conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el expediente.

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

FALLA

PRIMERO: **Modificar** la sentencia del 25 de enero de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, y en su lugar,

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia de 15 de octubre de 2020, exp. 23974, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

SEGUNDO: **Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412012000115 del 6 de noviembre de 2012, y de la Resolución nro. 900.117 del 23 de diciembre de 2013, de acuerdo con la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **se declara** que la sanción por inexactitud a cargo de Precooperativa Integral Agrícola en Liquidación es de \$582.388.000, respecto del impuesto sobre la renta del año 2009, conforme con la parte motiva de esta providencia. En lo demás, se mantiene la legalidad de los actos demandados.

CUARTO: No se condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN