



SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., trece (13) de diciembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 25000-23-27-000-2009-00187-01 (20858)

Demandante: MALLAS Y TREFILADOS LTDA.

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Documento soporte deducciones originadas en operaciones con personas naturales no comerciantes

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B". La sentencia dispuso:

"Primero. Anúlense parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000021 del 14 de marzo de 2008 y de la Resolución No. 900021 – 0003796 del 15 de abril de 2009 que confirmó parcialmente la anterior, de conformidad con la parte motiva de la presente sentencia.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho declárase que la sociedad Mallas y Trefilados S.A. adeuda por concepto del impuesto sobre la renta del año 2003 la suma liquidada por este Tribunal.

Tercero: En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen".

I) ANTECEDENTES

La sociedad Mallas y Trefilados S.A. presentó la declaración del impuesto de renta con un saldo a pagar de \$838.000. Posteriormente, esa liquidación privada fue corregida para determinar un saldo a favor de \$24.551.000, actuación que fue aceptada por la DIAN.

Luego, mediante requerimiento especial, la Administración propuso la modificación de la declaración de corrección en el sentido de:

(i) Adicionar ingresos por utilidad (\$11.967.145), por diferencias en los soportes contables.

(ii) Desconocer las siguientes deducciones por falta de soporte y cumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario:

- Gastos operacionales de administración (\$557.264.000): pagos laborales, bonos Sodexo, honorarios, arrendamientos, seguros, depreciación, gastos de representación, gastos financieros y diferencia en cambio.

- Gastos operacionales de ventas (\$13.290.562).

- "Otras deducciones" por gastos de bodegaje (19.416.000).

(iii) Imponer sanción por inexactitud

La sociedad no presentó respuesta al anterior requerimiento.

Mediante liquidación oficial de revisión, la DIAN modificó el impuesto en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, en el que aportó certificaciones expedidas por el revisor fiscal.

La Administración resolvió el recurso de reconsideración en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión en los siguientes aspectos:

(i) Aceptó las deducciones por gastos operacionales de administración correspondientes a pagos laborales, seguros, gastos de representación y, diferencia en cambio.

(ii) Modificó el valor rechazado por depreciación y honorarios.

(iii) Aceptó los gastos operacionales de ventas

(iv) Aceptó gastos por bodegaje en la suma de \$15.617.083. Mantiene el desconocimiento del valor de \$3.798.917.

(iv) Levantó la sanción por inexactitud porque la controversia giró sobre la falta de prueba. Únicamente mantuvo la sanción por valor de \$71.309.000 sobre la glosa "otras deducciones -pago de bodegaje" por tratarse de una deducción inexistente.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Mallas y Trefilados S.A. solicitó:

"1. Anular la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642008000021 de fecha 14 de marzo de 2008 y, la Resolución No. 9000024-0003796 del fecha 15 de abril de 2009, proferidas contra la sociedad Mallas y Trefilados S.A. Nit. 860.036.800-1, por violar de manera ostensible el procedimiento establecido para su práctica y por encontrarse la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, acorde con la normativa tributaria.

2. Restablecer en su derecho a mi apoderada, declarando que el denuncia rentístico por el año gravable 2003 presentado por Mallas y Trefilados S.A. Nit. 860.036.800-1, se encontraba ajustado a la ley; y, en todo caso, se declare la improcedencia de la sanción por inexactitud pretendida por la Administración".

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 2, 15, 29 y 95-9 de la Constitución Política, 107, 401-3, 616, 683, 711, 730, 742, 743, 745, 750, 771-2 y 781 del Estatuto Tributario y, 2, 3, 59 y 84 del C.C.A.

Frente a las glosas propuestas por la Administración, se presentan los siguientes argumentos:

Adición de ingresos

"Aceptamos el error cometido".

Rechazo de gastos diversos

La Administración, en la liquidación oficial de revisión, desconoció esta glosa con fundamento en ciertos argumentos que no fueron expuestos en el requerimiento especial.

No obstante lo anterior, la sociedad aportó toda la información necesaria para demostrar los pagos por bonos a empleados, así como el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Rechazo de honorarios

El pago de honorarios tiene relación de causalidad y necesidad toda vez que se originó en el arrendamiento de maquila, que realizó la sociedad por su falta de capacidad operativa.

Rechazo de arrendamientos

El gasto por arrendamiento de vehículos se encuentra soportado en cuentas de cobro, que es el documento equivalente para las operaciones realizadas con personas no obligadas a facturar.

Rechazo del gasto de depreciación

La sociedad generó ingresos que le permitían hacer un reconocimiento de la depreciación, pero por efectos de un error conceptual aquellos no fueron contabilizados ni llevados en la declaración de renta.

Dicho error contable fue subsanado conforme con el artículo 106 del Decreto 2649 de 1993, como se encuentra certificado por el revisor fiscal. Pero, la DIAN omitió valorar esta prueba.

Rechazo del gasto financiero

No existe correspondencia entre el requerimiento especial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración en cuanto a los motivos de rechazo de esta glosa. En el primero, se desconoció el gasto en relación con el “pago de intereses a terceros (particulares)” y, en el segundo, se afirmó que “los pagos a particulares no fueron materia de declaración de rechazo”.

De modo que, la Administración en el acto preparatorio realizó una solicitud de pruebas diferente a cuando resolvió el recurso. Mientras

que en uno solicitó la prueba del pago a particulares, en el otro, pidió la totalidad de los soportes del gasto financiero.

Esa irregularidad constituye una violación al debido proceso y al derecho de defensa del contribuyente.

Ahora bien, cuando la Administración solicitó los soportes de esta erogación, el contribuyente no los remitió debido a que los títulos valores se encontraban en custodia de sus beneficiarios. Pero, posteriormente, la sociedad aportó los comprobantes de liquidación de intereses, auxiliares de cuentas de gastos financieros, letras de cambio y documentos equivalentes.

Esos documentos fueron rechazados por la DIAN con fundamento en el Decreto 522 de 2003. En cuanto a la numeración consecutiva de los documentos equivalentes, se allegan las pruebas faltantes, que por un error involuntario no fueron aportadas inicialmente.

En todo caso, la Administración contaba con todos los elementos para valorar la procedencia del gasto, como la contabilidad que hace parte del expediente administrativo.

Además, con los documentos equivalentes se demuestra que las operaciones fueron realizadas por el contribuyente con personas naturales “excluidas de emitir factura”.

Desconocimiento de otras deducciones

“Sobre este punto en particular, solo cabe señalar que se generó un error involuntario que fue aceptado por parte de la sociedad”.

Sanción por inexactitud

La sociedad puso a disposición de la Administración los documentos soportes, como la prueba contable, documentos de terceros y certificaciones de contador público.

Por tanto, los supuestos de hecho que la ley exige para la aplicación de la sanción no se han dado en su totalidad en el presente caso.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

En cuanto a la deducción por gastos diversos, no proceden los relativos a los bonos porque están soportados en un documento que corresponde a otra vigencia gravable. Tampoco, hay lugar a los derivados del traslado de empleados a otro empleador, en tanto esa erogación no fue pactada en el convenio de cesión de contratos de trabajo.

Frente a la deducción por honorarios, el contribuyente no aportó el documento que demostrara que el gasto se derivó de un contrato de maquila, que permitiera verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

Respecto del gasto por arrendamiento, no procede su deducción porque los documentos allegados como soportes no cumplen con el requisito exigido en el literal c) del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, referente a la numeración consecutiva.

No hay lugar a reconocer el gasto por depreciación, toda vez que de acuerdo con el cálculo de esa erogación realizado con fundamento en los registros contables, el contribuyente incurrió en un error en el valor solicitado por dicho concepto.

El gasto financiero fue rechazado porque las pruebas allegadas por el contribuyente no cumplen con los requisitos dispuestos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario y el Decreto 2649 de 1993.

Finalmente, debe mantenerse la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que la sociedad omitió ingresos y solicitó deducciones inexistentes.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", mediante providencia del 15 noviembre de 2013, declaró la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión observan el principio de correspondencia, toda vez que cada una de las glosas del acto liquidatorio corresponde a los hallazgos formulados en el requerimiento especial. Por tanto, la Administración mantuvo la situación fáctica y jurídica planteada desde el inicio de la investigación.

Debe mantenerse el desconocimiento de la deducción por gastos diversos, porque de acuerdo con el convenio de cesión de contrato de trabajo celebrado entre Mallas y Trefilados Ltda. y Trefilados del Caribe, los gastos por el traslado de trabajadores corresponden al nuevo empleador, y no al contribuyente.

No proceden los gastos por honorarios derivados del contrato de maquila por cuanto el actor no demostró que el arrendamiento de la maquinaria tuviera por objeto la actividad de producción de ingresos operacionales y no operacionales de la sociedad.

No hay lugar a los gastos por arrendamientos de vehículos porque el actor no probó que los vehículos fueran utilizados en la actividad productora de la empresa.

El gasto por depreciación no es procedente por cuanto el mayor valor de la erogación solicitada por el contribuyente no se encuentra justificada ni soportada contablemente. La certificación del revisor fiscal no prueba el gasto porque carece de precisión y complejidad.

Procede la deducción por gastos financieros, toda vez que, al verificarse el requerimiento especial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se observa que no existe un verdadero fundamento del rechazo, sino argumentos contradictorios.

Todo, porque desde el inicio de la investigación se discutió el pago de intereses a terceros y, luego, al resolver el recurso, se dijo que esas erogaciones no estaban en discusión.

Además, la DIAN desconoce que de acuerdo con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, las letras de cambio aportadas por el contribuyente constituyen los soportes externos idóneos para la deducción por gastos financieros.

En cuanto a la sanción por inexactitud, se advierte que en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración decidió levantarla sobre todos los conceptos glosados, con excepción del gasto por bodegaje por valor de \$3.799.000 que no fue objeto de la demanda.

Dado que el hecho sancionado asciende a la suma de \$3.799.000, la sanción por inexactitud debe determinarse en \$2.531.000, y no \$71.500.000 como fue liquidada en los actos demandados.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

No es procedente la deducción por gastos financieros toda vez que esa erogación no fue soportada por el contribuyente.

Las letras de cambio aportadas por la sociedad no son prueba del gasto desconocido, por cuanto los pagos de intereses a particulares no fueron objeto de rechazo. La certificación del revisor fiscal tampoco constituye prueba del gasto en tanto solo da cuenta de un hecho contable.

En cuanto a la sanción por inexactitud debe mantenerse la derivada del rechazo de los gastos de bodegaje, por tratarse de una deducción inexistente.

“La sanción de \$71.500.000 que determinó la Administración no se puede reducir bajo ningún criterio a \$2.531.000 por lo que solicito respetuosamente se confirme en este tópico como en todos los demás los actos demandados”.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de confirmar la sentencia apelada.

“[E]l hecho de que el contribuyente haya probado gastos por intereses cancelados a particulares por una suma mayor (\$385.996.268) no le permite asegurar a la recurrente que esas pruebas no se refieren a los gastos glosados sino a los gastos no deducidos en la declaración de renta”.

La sanción por inexactitud determinada en los actos acusados por valor de \$71.309.000 es desproporcionada teniendo en cuenta que la única glosa que se sanciona es por valor de \$3.799.000.

Por tanto, es procedente la liquidación de la sanción efectuada por el Tribunal en la suma de \$2.340.000, en cuanto constituye el 160% de la glosa sancionada por la DIAN.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "B", que declaró la nulidad parcial de los actos que modificaron la declaración de renta presentada por Mallas y Trefilados Ltda. por el año gravable 2003.

1. Asunto preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que decidió sobre la admisión y las pruebas del proceso. En consecuencia, se configura la causal de impedimento en cuestión y, por ende, se declarará fundado el impedimento manifestado.

Teniendo en cuenta que existe quórum decisorio, no se ordenará el sorteo de conjueces.

2. Delimitación del problema jurídico

En este caso, corresponde a la Sala analizar los motivos de inconformidad que presentó el apelante único –DIAN- contra la sentencia de primera instancia y, que se concretan en la (i) improcedencia de los gastos financieros y, (ii) la cuantificación de la sanción por inexactitud.

Lo anterior, porque el demandante no apeló dentro del término legal la decisión del Tribunal que le era desfavorable, concerniente al desconocimiento de los demás cargos de la demanda –deducción por gastos diversos, honorarios, arrendamientos y depreciación-. Lo que lleva a que en esta oportunidad se excluya del problema jurídico esas glosas, y se confirme la sentencia de primera instancia en dicho aspecto.

3. Procedencia de la deducción por gastos financieros

El Tribunal aceptó la deducción por gastos financieros por considerar que existe contradicción entre los fundamentos de rechazo expuestos en el requerimiento especial y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

Adicionalmente, en la sentencia de primera instancia se dijo que las letras de cambio aportadas por el contribuyente constituyen los soportes idóneos para esta deducción.

La DIAN apeló esa decisión bajo el argumento de que el gasto no fue soportado por el contribuyente. Todo, porque las letras de cambio y demás documentos aportados por la sociedad no prueban la deducción desconocida.

En ese contexto, **la Sala** procede a verificar el principio de correspondencia en los motivos de rechazo del gasto financiero. Luego, analizará la procedencia de estas erogaciones con fundamento en las pruebas recaudadas en el expediente.

3.1. Principio de correspondencia

3.1.1. Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, en razón a que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

Una vez la Administración ha emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso.

Es por eso que este principio también debe ser observado por la Administración en la *resolución que resuelve el recurso de reconsideración*, toda vez que al tratarse del acto que le pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

3.1.2. Sobre el particular, la Sala ha precisado¹ que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos **se debe derivar de los “hechos”** de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia.

3.1.3. Analizadas las actuaciones adelantadas por la Administración, se encuentra que el fundamento del rechazo del gasto financiero expuesto en los actos administrativos, fue el siguiente:

¹Sentencia del 10 de marzo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17075.

(i) Requerimiento especial:

“Respecto al pago de intereses a terceros (particulares) en cuantía de \$571.150.405 no aporta soportes manifestando en el punto 12 de la respuesta a requerimiento de marzo 7 de 2007 que estos fueron cancelados a finales del año 2005 y no figura ningún soporte por cuanto los beneficiarios los tienen en su poder a la fecha no ha sido posible conseguir copia de dichos documentos (folio 182). Por lo tanto se aplica lo dispuesto en **el artículo 632 del Estatuto Tributario** el cual establece [...].

Se anota que en la conciliación contable y fiscal (folio 157) excluye de la deducción \$321.641.000 (folio 52) los cuales no se pudo establecer a que corresponden, por lo tanto, el rechazo se limitaría a la diferencia entre las sumas reflejada en la contabilidad por pago de intereses a particulares y el valor excluido de la deducción proponiéndose desconocer solamente \$249.509.405, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario”.

(ii) Liquidación oficial de revisión:

“No aportada la prueba², no es posible tampoco establecer el cumplimiento de requisitos de cada soporte, lo cual conlleva a la vulneración del artículo 771-2 de la norma en comento, la cual exige la existencia de facturas o documentos equivalente con el lleno de los requisitos.

² La sociedad no presentó respuesta al requerimiento especial.

Por lo anterior, aquí se confirma la glosa propuestas en el requerimiento especial, consistente en el rechazo de la suma de \$249.509.000, solicitada por concepto de gastos financieros”.

(iii) Resolución recurso de reconsideración:

“En las actuaciones administrativas se desconoció la citada cantidad una vez se estableció que del total de los intereses pagados a terceros por la suma de \$571.150.405, de los cuales no solicitó la deducción por valor de \$321.641.000, sobre la cantidad de \$249.509.405 no se encontraron los soportes que identificaran el origen y concepto, según lo previsto en los artículo 632 y 771-2 del Estatuto Tributario.

El libelista afirma que con el recurso allega los soportes de tales operaciones.

Con el recurso allega la relación de letras de cambio sobre obligaciones financieras con identificación del beneficiario y monto (folio 959), la copia de las letras de cambio (960 a 970) **la copia del documento equivalente emitido por la misma empresa por concepto de la causación de intereses** el cual no cuenta con la numeración consecutiva de que trata el literal c) del **artículo 3 del Decreto 522 de 2003**³ (folios 972 a 1096). [...]

Este despacho observa que el memorialista pretende resumir como probados la cantidad de \$385.996.268, los cuales

³ Esta norma regula los requisitos del **documento equivalente a la factura** en adquisiciones efectuadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado.

identifica en el recurso de reconsideración en cuadro de pago de intereses (folio 944). En seguida detalla los gastos no solicitados fiscalmente por valor de \$321.641.000, que incluye el valor de los intereses préstamos a particulares (folio 945).

De la valoración conjunta de las pruebas allegadas y los argumentos presentados en el recurso, para el despacho los distintos recibos de caja, letras de cambio, y otros documentos que pretende tener por equivalentes y que el memorialista afirma corresponden a causaciones de los pagos a particulares, **no son el soporte de la cantidad desconocida por valor de \$249.509.405, ya que los pagos a particulares no fueron materia de declaración o rechazo.**

Los soportes contables no son suficientes como prueba si no cuentan con los distintos soportes, según lo previsto en el Decreto 2649 de 1993, en concordancia con la exigencia de los mismos para determinar la procedencia de deducciones de que tratan los artículos **771-2 y 632 del Estatuto Tributario.**

Lo certificado por el revisor fiscal en documento allegado con el recurso visto a folio 971 y que señala 2. *Los intereses generados sobre préstamos de particulares se causaron de acuerdo con la norma fiscal*”, **no constituye la prueba del hecho económico claramente exigida desde la investigación previa a la determinación oficial, ya que sólo da cuenta de un hecho contable.**

En consecuencia se mantiene el rechazo de los gastos financieros en cuantía de \$249.509.405”.

3.1.4. Como se observa en el caso en estudio, el hecho económico discutido fue el mismo tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, puesto que siempre se controvertió la falta de soporte de los intereses a terceros por la suma de

\$249.509.405, con fundamento en los artículos 632 y 771-2 del Estatuto Tributario.

La resolución que resolvió el recurso de reconsideración guarda coherencia con los hechos controvertidos en las citadas actuaciones administrativas. A excepción del argumento “los pagos a particulares no fueron materia de declaración o rechazo”, que corresponde a una inconsistencia que no implica una vulneración al debido proceso.

Todo, porque en los demás fundamentos del acto se advierte que, **el verdadero motivo que dio lugar al rechazo de la glosa fue la falta de soporte de los intereses a terceros por la suma de \$249.509.405, como una vulneración de los artículos 632 y 771-2 del Estatuto Tributario, que corresponde a la misma situación fáctica y jurídica planteada desde el inicio de la vía gubernativa.**

Ello se ratifica en la valoración probatoria que la DIAN realizó al desatar el recurso, y que tuvo por objeto las pruebas aportadas por el contribuyente como sustento de los intereses a terceros –letras de cambio, documentos equivalentes y el certificado de revisor fiscal-.

En efecto, la Administración contravirtió esos documentos por considerar que no constituían el documento soporte establecido en los artículos 771-2 del Estatuto Tributario. Pero además, al advertir que los documentos se referían a personas naturales no comerciantes o no inscritas en el régimen simplificado, negó la procedencia de la prueba con fundamento en los requisitos señalados en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003.

Por eso, el único argumento referido a que los pagos a particulares no fueron objeto de la glosa, es un error que por sí solo, no lleva a desconocer la principal motivación del cargo, que se contrae al hecho que se propuso desde el requerimiento especial.

3.1.5. En todo caso, se advierte que la aludida inconsistencia no tuvo la virtualidad de inducir a error al contribuyente, porque durante la vía gubernativa se le puso en conocimiento el mismo hecho glosado –falta de soportes de intereses a terceros por valor de \$249.509.405- y, además, en tanto aquél pudo acudir ante la jurisdicción para ejercer el derecho de defensa y contradicción contra el análisis probatorio que realizó la DIAN sobre los soportes de los intereses a terceros aportados en el recurso de reconsideración.

Lo que demuestra que el demandante comprende que el fundamento de la glosa giró en torno a los soportes de los intereses a terceros por valor de \$249.509.405. En tal sentido, no se configura una violación al debido proceso ni al derecho de defensa de la sociedad.

3.1.6. En consecuencia, los actos demandados no vulneran el principio de correspondencia.

3.2. Valoración probatoria de los soportes del gasto financiero

3.2.1. La Administración desconoció la suma de **\$249.509.405** por concepto de intereses a terceros por no encontrarse debidamente soportada conforme con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. Este rubro se deriva de restar al valor de intereses a particulares (\$571.150.405), el gasto financiero no deducible registrado por el contribuyente (\$321.641.000).

Dicho cálculo refleja el registro contable realizado por la sociedad, en el que a los gastos por intereses⁴ -dentro de los cuales se

⁴ Fls 51, 52, 54 y 157 c.a.1 y 52 c.p. **En el caso específico de los intereses**, se observa del anexo de la declaración de renta, la conciliación contable del gasto y, el libro auxiliar de la cuenta 530520 “intereses”, que:

encuentran los *intereses a particulares* por \$571.150.405 –, le restó las erogaciones no deducibles por la suma de \$321.641.000, para obtener el valor llevado como deducción en la declaración de renta.

3.2.2. Por consiguiente, en este caso corresponde establecer si el gasto por intereses a particulares por la suma de \$249.509.405 se encuentra debidamente soportado. Para lo cual debe tenerse en cuenta que **las personas naturales que fueron beneficiarias de los pagos no eran comerciantes**⁵.

En esas condiciones, se encuentra que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que las deducciones deben respaldarse en facturas o documentos equivalentes.

En concordancia con lo anterior, el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 reglamenta el documento equivalente a la factura en las

El contribuyente registró como gasto por intereses deducible la suma de **\$1.567.442.000**, dentro de la cual se encuentra intereses por sobregiros por \$7.745.384, intereses sobre préstamos bancarios \$1.226.062.699, intereses de mora por \$84.524.974, e **intereses a particulares por valor de \$571.150.405 y gastos no deducibles por (-\$321.641.000)**.

Si bien en dichos registros no se verifica qué rubro de los intereses se ve afectado de forma directa con los gastos no deducibles. **El hecho de que la Administración disminuya solo los intereses a particulares con el gasto no deducible es una circunstancia que no fue discutida por el contribuyente.**

⁵ Este hecho es reconocido por las partes. Con fundamento en el mismo, la DIAN aplicó el Decreto 522 de 2003 para desconocer los soportes aportados por el contribuyente (FI 96-97) y, en la demanda, el actor sostiene que los acreedores eran personas naturales excluidas de facturar y, que los documentos equivalentes aportados cumplen los requisitos de esa normativa –Decreto 522 de 2003- (FI 22-24 c.p).

operaciones realizadas con personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado.

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

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

Pero ese solo documento cuando la contabilidad y los soportes han sido discutidos por la Administración, no son suficientes para probar la operación.

No puede perderse de vista que de conformidad con el artículo 774 del Estatuto Tributario, para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada por comprobantes externos.

De ahí que para la procedencia de esta deducción, la erogación debe respaldarse en documentos de carácter externo en los que conste la causación de intereses a favor de particulares.

Lo anterior, porque los documentos externos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso del reconocimiento de intereses a particulares.

3.2.3. Así las cosas, la Sala observa que las pruebas aportadas al expediente como soporte de los intereses a particulares son las siguientes:

(i) Documentos equivalentes⁶. Estos escritos fueron expedidos por la sociedad por concepto de causación de intereses, informando el nombre del beneficiario y el valor a pagar.

⁶ Fls 972-1096 c.a.7

A manera de ejemplo se transcribe uno de estos documentos:

"Mallas y Trefilados Ltda.

Nit 860.036.804

Documento equivalente

Ley 383 de 2001

Número de documento 1

Beneficiario Puerta Villegas Mariela

Concepto: Causación de intereses

Fecha: Enero 2003

Valor pagado \$270.000.00"

(ii) El documento "Relación de letras sobre obligaciones financieras" y el Balance de prueba a 31 de diciembre de 2003. El primero, indica los beneficiarios y el valor de la obligación y, el segundo, los beneficiarios y el valor de los intereses.

<i>Relación de letras⁷</i>	<i>Balance de prueba⁸</i>
--	---

⁷ FI 959 c.a.7

Beneficiario	Monto préstamo	Beneficiario	Monto intereses
Santiago Villegas	\$3.433.200	Santiago Villegas	\$10.900.000
Mariela Puerta de Villegas	\$9.000.000	Mariela Puerta de Villegas	\$2.835.000
Ángela González González	\$36.000.000	González González	\$12.470.000
	\$57.458.397		\$83.485.862
	\$27.000.000		\$10.075.000
	\$118.000.000		
	\$22.000.000		
Hilarión González González	\$19.000.000		
Gilma Vélez de Yépez	\$3.000.000	Gilma Vélez de Yépez	\$675.000
Beatriz López Villegas	\$10.000.000	Beatriz López Villegas	\$2.250.000
Jorge Lalinde Viveros	\$5.000.000	Jorge Lalinde Viveros	\$1.211.299
Mariela Vásquez de Villa	\$21.767.874	Mariela Vásquez de Villa	\$58.883.653
	\$9.392.197		
	\$13.083.333		
	\$25.824.638		
	\$27.306.395		
Luís Gabriel Villa Villegas	\$50.000.000	Villa Villegas	\$30.111.434
	\$80.000.000		\$84.434.711
	\$719.766		\$66.913.002
	\$23.838.555		\$50.607.102
	\$73.278.688		
	\$12.821.309		
Sergio Villa Villegas	\$80.000.000		

⁸ FI 821 c.a. Se advierte que en balance de prueba los beneficiarios fueron identificados solo por apellidos.

	\$51.399.635		
	\$142.225.123		
Enrique Villa Villegas	\$80.000.000		
	\$23.119.236		
	\$60.000.000		
	\$73.278.688		
Gonzalo Villa Villegas	\$79.093.358		
	\$31.230.804		
	\$73.278.688		
Alexandra Navarro Irregui	\$73.990.010	Alexandra Navarro Irregui	\$17.128.599
		Zapata Librada	\$1.072.000
		Lalinde Gómez	\$6.678.733
		Henao de Acosta	\$5.760.000
		Arango López	\$8.047.500
		Villa Vásquez	\$9.751.251
			\$236.520
		INVERGEL LT	\$115.090.239
		Total	\$578.616.905

(iii) **Letras de cambio:** Se aportaron **dos formatos diferentes de letras de cambio** para soportar los documentos equivalentes.

Beneficiarios	Formato 1	Formato 2
---------------	-----------	-----------

	Fecha	Préstamo	% interés mensual	Fecha	Préstamo	% interés mensual
Hilarion González González ⁹	19/07/1993	\$19.000.000	2.5%	01/09/2000	\$19.000.000	2%
María Vélez de Villa ¹⁰ - no fue reportada como beneficiario	6/08/1993	\$4.000.000	0%			
Gilma Vélez de Yepes ¹¹	2/07/1993	\$9.000.000	2.5%	01/09/2000	\$3.000.000	2%
María Vélez de Villa ¹² - no fue reportada como beneficiario	2/07/1993	\$8.170.054	2.5%			
Ángela González González ¹³	19/07/1993	\$22.000.000	2.5%	01/09/2000	\$22.000.000	2%
				11/06/2002	\$36.000.000	1.5%
				08/03/2002	\$57.458.397	1.8%
				14/02/2002	\$27.000.000	1.8%
				08/02/2002	\$118.000.460	1.8%

⁹ Fls 801 c.a. 6 y 962 c.a. 7

¹⁰ Fl 803 c.a.6

¹¹ Fls 805 a c.a.6 y 962 c.a.7

¹² Fl 807 c.a.6

¹³ Fls 809 c.a.6, y 960 – 962 c.a.7

Jaime Alberto Vélez Ramos ¹⁴ - no fue reportado como beneficiario	2/07/1993	\$7.000.000	2.5%			
Carmelina González de González ¹⁵ - no fue reportada como beneficiario	19/07/1993	\$1.950.000	2.5%			
Luz Stella González González ¹⁶ - no fue reportada como beneficiario	19/07/1993	\$8.008.987	2.5%			
Norma González González ¹⁷ - no fue reportada como beneficiario	19/07/1993	\$1.500.000	2.5%			
Jorge William González González ¹⁸ - no fue reportada como beneficiario	19/07/1993	\$15.000.000	2.5%			
Santiago Villegas ¹⁹				01/09/2000	\$10.900.000	0% ²⁰

¹⁴ FI 811 c.a.6

¹⁵ FI 813 c.a.6

¹⁶ FI 816 c.a.6

¹⁷ FI 818 c.a.6

¹⁸ FI 820 c.a.6

¹⁹ FI 960 c.a. 7

²⁰ En el documento no se estipuló la tasa de interés.

Mariela Puerta de Villegas ²¹				01/09/2000	\$9.000.000	3%
Beatriz López de Villegas ²²				11/09/2000	\$10.000.000	2%
Jorge Lalinde Viveros ²³				11/09/2000	\$5.000.000	2%
Mariela Vásquez de Villa ²⁴				01/11/2000	\$21.767.874	2%
				12/09/2000	\$9.392.197	2%
				11/09/2000	\$13.083.333	2%
				11/09/2000	\$25.824.638	2%
				01/09/2000	\$27.306.395	2%
Luis Gabriel Villa Villegas ²⁵				26/04/2002	\$50.000.000	2.5%
				18/01/2001	\$80.000.000	2.5%
				18/05/2001	\$719.766	2%
				01/05/2002	\$23.838.555	2%
				01/05/2002	\$73.278.688	2%

²¹ FI 960 c.a.7

²² FI 963 c.a.7

²³ FI 963 c.a.7

²⁴ FI 963-965 c.a.7.

²⁵ FI 965, 968-970 c.a.7

				03/09/2001	\$12.821.309	2%
Sergio Villa Villegas ²⁶				01/09/2000	\$80.000.000	2.5%
				03/05/2001	\$51.399.635	2%
				08/01/2002	\$142.225.123	0%
Enrique Villa Villegas ²⁷				11/09/2000	\$80.000.000	0%
				03/05/2001	\$23.119.236	0%
				26/04/2002	\$60.000.000	0%
				01/05/2002	\$73.278.688	0%
Gonzalo Villa Villegas ²⁸				03/05/2001	\$79.093.358	2.5%
				06/05/2001	\$31.230.804	2%
				01/05/2002	\$73.278.688	2%
Alexandra Navarro Irregui ²⁹				21/05/1999	\$73.990.010	2%

²⁶ Fls 965-966 c.a.7

²⁷ Fls 966-967 c.a.7

²⁸ Fl 968 y 969 c.a.7 y 112-114 c.p.

²⁹ Fl 969 c.a.7

La Sala advierte que en el formato No. 1, los datos fueron registrados en medio mecánico y, en el segundo, de forma manual.

(iv) Recibos de caja expedidos por la sociedad por concepto del préstamo efectuado por los señores Hilarion González, Gilma Vélez, Ángela González, Mariela de Villa, Jaime Alberto Vélez, Carmelina González, Luz Stella González, Norma González y, Jorge William González³⁰. Las personas resaltadas no fueron reportados por la sociedad como beneficiarios de los pagos discutidos.

(v) Comprobante de cheque a favor de Mariela de Villa de fecha 3 de abril de 1998, en el que informa devolución de capital por \$4.706.652 más intereses de 5 días³¹.

(vi) Certificación revisor fiscal³². En ese documento se informó:

“2. Los intereses generados sobre préstamos a particulares se causaron de acuerdo con la norma fiscal”.

³⁰ Fls 800, 802, 805, 806, 808, 810, 812, 815, 817 y 819 c.a.6.

³¹ Fl 804 c.a.6

³² Fl 971 c.a.7

3.2.4. La Sala considera que los citados documentos no constituyen el soporte del gasto por intereses a particulares, por las razones que pasan a explicarse:

3.2.4.1. *Los documentos aportados no cumplen con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.*

De acuerdo con el listado de beneficiarios contenido en el registro contable de la cuenta “intereses a particulares”, se encuentra que Mallas y Trefilados Ltda. realizó parte de las operaciones con personas naturales y, otras, con la sociedad INVERGEL LT.

Para soportar el interés causado a favor de las personas naturales no obligadas a facturar, al contribuyente le correspondía aportar *documentos equivalentes* que reunieran los requisitos exigidos en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003; por su parte, el –interés– relativo a INVERGEL LT, debía respaldarse con factura o documento equivalente³³.

Sin embargo, los documentos allegados por la sociedad no cumplen con dichas condiciones. Veámos.

³³ Las personas naturales o jurídicas que tengan calidad de comerciantes están obligadas a emitir factura o documento equivalente (Artículos 615 y 616-1 del E.T)

a) Los documentos equivalentes no cumplen con los requisitos señalados en el artículo 3 del Decreto 522 de 2003 toda vez que no contiene el NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono por intereses, ni la fecha completa de la operación.

En cuanto a la omisión del NIT, la Sala pone de presente que el reglamento señaló como primer requisito formal el NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago, ante la necesidad de certeza de la Administración sobre las transacciones económicas con relevancia tributaria.

Y, ello es así porque el NIT es un número que asigna la DIAN para identificar a las personas naturales y jurídicas y demás sujetos de obligaciones administradas por esa entidad, que permite la individualización de esas personas en forma inequívoca para todos los efectos en materia tributaria y, en especial para el cumplimiento de las obligaciones de dicha naturaleza³⁴. Todo, con la finalidad de establecer la existencia y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Por eso este requisito no tiene por objeto la simple verificación de un procedimiento administrativo ante la Administración, sino

³⁴ Ley 863 de 2003, artículo 19 que adiciona el artículo 555-2 del Estatuto Tributario. Decreto 2788 de 2004, artículo 4 numeral 1.

constatar mediante el NIT quienes fueron las partes de la operación económica sujeta a su verificación.

Examen que no pudo realizarse con esos documentos, dado que en los mismos no se consignó ni el NIT ni la cédula de las personas naturales beneficiarias de los pagos por intereses³⁵.

De ahí que la omisión del NIT, en que incurren los documentos equivalentes aportados por el contribuyente, impide que puedan tenerse como prueba de la deducción por intereses a particulares.

El otro requisito que se incumple en dichos documentos es el relativo a la fecha de la operación, toda vez que estos solo consignan el mes y el año. Situación que impide tener certeza de la fecha exacta en que se causaron los intereses.

Todas estas irregularidades le restan validez al documento por tratarse de la omisión de varias de las formalidades exigidas por la norma.

³⁵ Recuérdese que en el caso de las personas naturales, el NIT está compuesto por el número de cédula y un dígito de verificación.

b) Las letras de cambio que allegó el contribuyente como respaldo de las operaciones registradas en los documentos equivalentes no prueban la causación del gasto por intereses.

Si bien las letras de cambio son un título valor que contiene una manifestación de voluntad del deudor y, en este constan obligaciones claras, expresas y exigibles, la Sala advierte que en el caso analizado, las letras aportadas no permiten establecer el valor de los intereses solicitados en deducción.

Todo, porque aunque la mayoría de los títulos señalan la tasa de interés mensual, **la parte impresa del documento que fue aportada como prueba, no precisa el término en que se causaron esos rendimientos, ni en su texto aparece ningún tipo de nota atinente al pago de intereses o capital.**

Adicionalmente, al expediente no se allegó prueba de la fecha de vencimiento de la obligación.

El desconocimiento del plazo en que se generaron los réditos sobre los préstamos impide establecer *el valor de los intereses que pueden llevarse como gasto.*

No puede perderse de vista que la obligación contenida en una letra de cambio se paga de acuerdo con la forma de vencimiento que se

haya establecido y, que según el artículo 673 del Código de Comercio puede ser “a la vista; a un día cierto, sea determinado o no; con vencimientos ciertos y sucesivos; y, a un día cierto después de la fecha o de la vista”.

Por tanto, al no existir certeza de la forma de vencimiento de las letras, esos títulos no constituyen el soporte, porque **no contienen el valor de la operación solicitada como gasto**, esto es, la cuantía de los intereses causados en los préstamos, que permita establecer si esos rendimientos corresponden a las sumas solicitadas en deducción por “intereses a particulares.

Súmese a lo dicho que, los títulos relativos a los señores Santiago Villegas, Sergio Villa Villegas y Enrique Villa Villegas no se pactó una tasa de interés por el préstamo.

Ahora, el hecho de que Mallas y Trefilados Ltda. hubiere aportado unos documentos contables de causación de intereses³⁶, no llena el vacío advertido en los títulos analizados, porque como se dijo, ante la discusión de los soportes contables y demás documentos allegados por el contribuyente, a éste le correspondía aportar unos documentos externos que soportaran estas operaciones.

³⁶ Fls 863-891 c.a.6. Comprobantes de diario y auxiliares contables.

Todo lo anterior demuestra que las letras de cambio no cumplen con los requisitos exigidos para tenerse como documento soporte de la deducción por intereses a particulares.

c) Los Recibos de caja no constituyen soporte del gasto por intereses, no solo porque fueron expedidos por el propio contribuyente, sino también porque registran el recibo del dinero del préstamo, y no el pago del rendimiento derivado de los mismos.

d) El certificado del revisor fiscal no sustenta el gasto por intereses toda vez que se limita a señalar que la erogación fue registrada de acuerdo con las normas fiscales, sin soportar su afirmación en la contabilidad de la sociedad y los documentos externos generados con ocasión de esas operaciones.

La Sala³⁷ ha señalado que el certificado del revisor fiscal debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, para que la misma pueda tener la eficacia y suficiencia probatoria, porque la suficiencia que pregonan el artículo 777 del Estatuto Tributario no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciaciones, carentes de respaldo documental y/o contable.

³⁷ Sentencia del 13 de octubre de 2016, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19892.

e) El Comprobante de cheque no prueba la erogación solicitada respecto de la señora Mariela de Villa, porque en este consta que el pago del capital y el interés a dicho acreedor fue realizado en el año de 1998, esto es, antes del año 2003, que es la fecha en que se llevó el gasto analizado.

En consecuencia, se encuentra que ninguno de los citados documentos reúne los requisitos exigidos en la ley para soportar la deducción.

3.2.4.2. Adicionalmente, la Sala advierte que *existen inconsistencias entre las letras de cambio y, entre estas y los registros contables.*

En principio se advierte que el contribuyente aportó como soporte de la deducción dos formatos de letras de cambio respecto de algunos beneficiarios, con fechas y valores de préstamos e intereses distintos.

También se observa que en las letras de cambio no consta la aceptación de la sociedad Mallas y Trefilados Ltda., sino la firma de una persona natural, de la cual no existe certeza a quien corresponda.

Adicionalmente, no existe concordancia entre los beneficiarios de los intereses relacionados en el balance de prueba –registro contable- y las letras que aportó la sociedad para soportar el gasto. Todo, porque no fueron aportados todos los títulos de los beneficiarios registrados en el libro balance, y algunas de las letras corresponden a acreedores que no hacen parte del gasto contabilizado.

3.2.4.3. La sociedad no soportó la suma de \$249.509.405 por concepto de intereses a particulares.

A pesar del requerimiento de la Administración, se encuentra que el contribuyente no soportó el gasto por intereses por la suma de \$249.509.405, ni precisó cuáles eran las erogaciones que hacían parte de ese rubro.

Situación que, tampoco se puede determinar con las pruebas aportadas por el contribuyente, porque éste se limitó a allegar unos documentos equivalentes que no cumplen con los requisitos del reglamento y, los respaldó en unas letras de cambio que no permiten verificar el valor de los intereses.

Súmese a ello que, dentro de dicho acervo probatorio, algunos documentos no se relacionan con los beneficiarios del gasto contabilizado por intereses y, los demás, no soportan la deducción respecto de todos esos acreedores.

Lo que demuestra que el contribuyente no soportó las erogaciones que comprendían la suma de \$249.509.405, como lo solicitó la Administración.

3.2.5. Por tanto, es procedente el rechazo de esta deducción ordenado en los actos demandados.

En consecuencia, procede el cargo para el apelante.

4. Sanción por inexactitud

4.1. El Tribunal decidió modificar el valor de la sanción por inexactitud de la suma de \$71.500.000 a \$2.531.000, con fundamento en que el hecho sancionado por la DIAN asciende a la suma de \$3.799.000.

4.2. La Administración apeló esa decisión en el sentido de que debe mantenerse el valor de la sanción dispuesta en los actos demandados.

4.3. Para la Sala es improcedente la liquidación de la sanción por inexactitud realizada por la DIAN, por las razones que pasan a explicarse:

4.3.1. En la liquidación oficial de revisión, la DIAN impuso sanción por inexactitud, con fundamento en que el contribuyente omitió ingresos y solicitó deducciones improcedentes. Lo que llevó a que se determinará una sanción de \$365.076.000³⁸.

4.3.2. Pero, al resolverse el recurso de reconsideración, la DIAN levantó parcialmente la sanción por inexactitud, bajo los siguientes argumentos:

“Este despacho al valorar los supuestos de hecho que exige el artículo 647 del Estatuto Tributario establece que la omisión de ingresos concluida fue como resultado del cálculo del ajuste por inflación a los activos no monetarios [...]. Por tanto, al resultar los ingresos adicionados de un dato matemático y no de la inclusión de ingresos obtenidos como resultado de la actividad productora de renta, **es claro que no se configura objetivamente el supuesto de hecho previsto en la norma.**

Por otra parte, **en cuanto a la sanción por inexactitud liquidada por el valor de las deducciones improcedentes**, además que ésta se levanta respecto de las glosas aceptadas en esta oportunidad, **se observa que en las que se mantienen la**

³⁸ FI 70-71 c.p.

controversia giró en torno a la falta de prueba, tema sobre el cual el Consejo de Estado ha reconocido la ilegalidad de su imposición en tales casos, **con base en las cuales se corrobora la decisión de levantarla.**

[...]

Respecto de la sanción por inexactitud liquidada sobre el valor de \$3.799.000 por concepto de "otras deducciones – pago de bodegaje", no se trató de la falta de prueba de uno de los requisitos para que procediera la deducción tributaria, sino que se comprobó por la misma aceptación del recurrente que se trató de la inclusión de una deducción inexistente, esto es, que **no se originó realmente tal gasto que se llevó al renglón de la declaración, motivo por el cual la sanción por inexactitud sobre la misma se mantiene"**.

La Administración tomó como **base de la sanción la suma de \$44.568.000**, y **determinó su valor en la suma de \$71.500.000 (\$44.568.000 x%160³⁹)**.

4.3.3. De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud se determina con "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". Siendo que la diferencia de dichos saldos debe establecerse con fundamento en el hecho sancionado, y no con los valores sobre los cuales se levantó la sanción.

³⁹ Valor de la sanción por inexactitud antes de la reforma de la Ley 1819 de 2016.

Teniendo en cuenta que la diferencia de los saldos –determinados con el hecho sancionado- no corresponde a la misma base establecida en los actos demandados, la Sala realizará una nueva liquidación de la sanción por inexactitud.

4.4. Adicionalmente, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁰, 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 posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴¹, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar

⁴⁰ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁴¹ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

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.

o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

4.5. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala confirmará el numeral 1º de la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

Pero se ordenará modificar el numeral 2º, relativo al restablecimiento del derecho, para señalar que el saldo a pagar y la sanción por inexactitud a cargo del contribuyente corresponde a los liquidados en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, en la que se determina una sanción por inexactitud en la suma de **\$2.422.000** y un saldo a pagar de **\$133.935.000.**

Concepto	LIQUIDACION PRIVADA	LIQ RECURSO RECONSIDERACION	LIQ TRIBUNAL	LIQ C DE E
Gastos de Nómina	206.488.000	206.488.000	206.488.000	206.488.000
Aportes al sistema de seguridad social	11.292.000,00	11.292.000,00	11.292.000,00	11.292.000,00
Aportes al SENA, ICBF, Bancos, Inversiones	9.321.000,00	9.321.000,00	9.321.000,00	9.321.000,00
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	25.295.000	25.295.000	25.295.000	25.295.000
Cuentas por cobrar clientes	12.534.139.000	12.534.139.000	12.534.139.000	12.534.139.000
Acciones y aportes	4.674.496.000	4.674.496.000	4.674.496.000	4.674.496.000
Inventarios	681.409.000	681.409.000	681.409.000	681.409.000
Activos Fijos	1.607.369.000	1.607.369.000	1.607.369.000	1.607.369.000
Otros activos	0	0	0	0
Total Patrimonio Bruto	19.522.708.000	19.522.708.000	19.522.708.000	19.522.708.000
Pasivos	16.020.770.000	16.020.770.000	16.020.770.000	16.020.770.000
Total Patrimonio Liquido	3.501.938.000	3.501.938.000	3.501.938.000	3.501.938.000
Ingresos Brutos operacionales	10.880.000	10.880.000	10.880.000	10.880.000
Ingresos Brutos no operacionales	742.395.000	742.395.000	742.395.000	742.395.000
Intereses y rendimientos financieros	1.534.264.000	1.534.264.000	1.534.264.000	1.534.264.000
Utilidades por exposición a la inflación173.555.000	173.555.000	185.522.000	185.522.000	185.522.000
Total Ingresos Brutos	2.461.094.000	2.473.061.000	2.473.061.000	2.473.061.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	0			
Ingresos no constitutivos de renta	0			

ni ganancia ocasional				
Total Ingresos netos	2.461.094.000	2.473.061.000	2.473.061.000	2.473.061.000
Costo de ventas	3.125.000	3.125.000	3.125.000	3.125.000
Otros Costos	0	0		
Total Costos	3.125.000	3.125.000	3.125.000	3.125.000
Gastos Operacionales de administración	2.162.454.000	1.762.769.000	2.012.279.000	1.762.770.000
Gastos Operacionales de ventas	77.462.000	77.462.000	77.462.000	77.462.000
Deducción impuesto pagado	699.000	699.000	699.000	699.000
Otras deducciones	19.416.000	15.617.000	15.617.000	15.617.000
Total deducciones	2.260.031.000	1.856.547.000	2.106.057.000	1.856.548.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	197.938.000	613.389.000	363.879.000	613.388.000
O Pérdida líquida del ejercicio	0	0	0	0
Compensaciones	0	0	0	0
Renta líquida	197.938.000	613.389.000	363.879.000	613.388.000
Renta presuntiva	200.889.000	200.899.000	200.899.000	200.899.000
Renta exenta	0	0		0
Rentas gravables	0	0		0
Renta líquida gravable	200.889.000	613.389.000	363.879.000	613.388.000
Ganancias ocasionales gravables	0	0		0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	70.311.000	214.686.000	127.358.000	214.686.000
Descuentos tributarios	0	0	0	0
Impuesto neto de renta	70.311.000	214.686.000	127.358.000	214.686.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0	

Impuesto de remesas	0		0	
Total Impuesto a cargo	70.311.000	214.686.000	127.358.000	214.686.000
Anticipo renta por el año gravable 2007	0		0	
Saldo a favor año anterior	0		0	
Autorretenciones	0		0	
Otras retenciones	103.607.000	103.607.000	103.607.000	103.607.000
Total retenciones año gravable 2007	103.607.000	103.607.000	103.607.000	103.607.000
Sobretasa impuesto renta	9.589.000	21.469.000	12.736.000	21.469.000
Anticipo sobretasa año 2003	10.624.000	10.624.000	10.624.000	10.624.000
Anticipo año gravable 2004	9.589.000	9.589.000	9.589.000	9.589.000
Sanciones	191.000	71.500.000	2.531.000	2.422.000
Total saldo a pagar por impuesto	0	205.083.000	37.983.000	133.935.000
o Total saldo a favor	24.551.000			

CÁLCULO DE SANCION POR INEXACTITUD	
Ingresos netos	2.461.094.000
(-) Costos	3.125.000
(-) Deducciones	2.256.232.000
Renta líquida gravable	201.737.000
Impuesto de renta	70.608.000
(-) Retenciones declaradas103.607.000	103.607.000
(+) Anticipo año 2004	9.589.000
(-) Anticipo año 2003	10.624.000

(+) Sobretasa renta	7.061.000
Saldo favor sin sanciones	-26.973.000
Saldo liq priv sin sanciones	-24.742.000
Base sanción por inexactitud	2.231.000
Tarifa: Ley 1819 /16 art 288	100%
Sanción por inexactitud	2.231.000
Sanción liquida por contribuyente	191.000
Total sanciones	2.422.000

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

FALLA

PRIMERO. ACÉPTESE el impedimento manifestado por la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto. En consecuencia, queda separada del conocimiento del presente proceso.

SEGUNDO. CONFÍRMASE el numeral 1º de la sentencia del 15 de noviembre de 2013, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "B".

TERCERO. MODIFÍCASE el numeral 2º de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“2. A título de restablecimiento del derecho, se ordena que el saldo a pagar y la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad Mallas y Trefilados Ltda. por el impuesto de renta del año 2003 corresponden a las sumas liquidadas en la parte motiva de esta providencia”.

CUARTO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Angie Alejandra Corredor Herrera, de conformidad con el poder que obra en el folio 357 del expediente.

Cópiese, notifíquese, cúmplase y devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

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

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ