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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., dos (02) de julio de dos mil quince (2015)

**ACCIÓN: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE: MERCEDES EMMA FONSECA INFANTE
DEMANDADA: U.A.E. DIAN
RADICADO: 250002327000201000130 01 (19439)
ASUNTO: IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que denegó las súplicas de la demanda.

I) ANTECEDENTES

El 8 de mayo de 2006 la señora Mercedes Emma Fonseca Infante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 2005, en la que se acogió al beneficio de auditoría de que trata el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Mediante el Requerimiento Especial No. 320632008000028 del 25 de abril de 2008, la Administración propuso la modificación de la citada declaración, en el sentido de

adicionar ingresos por concepto de servicios profesionales en la suma de \$1.372.392.000 e imponer sanción por inexactitud por valor de \$840.195.000.

El 23 de julio de 2008, la contribuyente presentó respuesta al requerimiento especial, en el que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412008000018 del 31 de diciembre de 2008, la Administración modificó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2005 en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 900006 del 18 de enero de 2010, que modificó el acto recurrido en el sentido de:

- Excluir de los ingresos adicionados la suma de \$196.000.000, por tratarse de un dinero recibido a favor de un tercero.
- Determinar los ingresos adicionados por servicios profesionales en la suma de \$1.176.392.103.
- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$720.760.000.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la demandante, solicitó:

“PRIMERA. Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412008000018 del 31 de diciembre de 2008, por medio de la cual la Administración de Impuestos Nacionales de las Personas Naturales de Bogotá, modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios presentada por la demandante MERCEDES EMMA FONSECA INFANTE, referente al año gravable 2005.

SEGUNDA. Declarar la nulidad de la Resolución No. 900006 del 18 de enero de 2010, por medio de la cual la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por la demandante MERCEDES EMMA FONSECA INFANTE contra la liquidación oficial.

TERCERA. Como consecuencia de las declaraciones anteriores, y a título de restablecimiento del derecho violado, DECLARAR que la declaración privada de renta y complementarios para el año gravable 2005, presentada el 8 de mayo de 2006 en la ciudad de Bogotá por la demandante MERCEDES EMMA FONSECA INFANTE, se encuentra en firme.

CUARTA. Condenar a la Nación – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, a pagar las costas y agencias en derecho de conformidad con el artículo 171 del C.C.A., art. 392 del C.P.C. y el Acuerdo No. 1887 de 2003 del C.S.J.”

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

Violación del artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Procedencia del Beneficio de auditoría y firmeza de la declaración tributaria.

La declaración del impuesto de renta del año 2005 cumple con el límite dispuesto en el párrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario para la aplicación del beneficio de auditoría, toda vez que el impuesto de renta junto con la sobretasa del año anterior -2004- superan el valor de dos salarios mínimos mensuales legales vigentes.

El artículo 28 de la Ley 863 de 2003 dispuso que la sobretasa solo debe excluirse para efectos del incremento del impuesto a que se refiere el párrafo 3 del citado artículo 689-1.

Si la prohibición de incluir la sobretasa solo cubre lo dispuesto en el citado párrafo 3, no puede la DIAN establecer tal prohibición para todos los demás párrafos del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Además, el Consejo de Estado¹ ha señalado que la sobretasa es un gravamen adicional al impuesto de renta y constituye junto con este un solo tributo.

Por tanto, no es procedente que la Administración excluya el valor de la sobretasa para establecer el límite dispuesto en el párrafo 2 del aludido artículo 689-1.

La declaración de renta y complementarios del año gravable 2005 se encuentra en firme desde el 8 de noviembre de 2006, por no haberse notificado emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de su presentación.

Violación del artículo 29 de la Constitución Política. La DIAN no informó oportunamente las inconsistencias de la declaración de renta.

Antes del requerimiento especial, la DIAN le manifestó a la contribuyente que no procedía el beneficio de auditoría sin informarle las inconsistencias de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2005, ni las circunstancias de tiempo, modo y lugar.

No es procedente que la Administración le informe a la contribuyente que no procede el beneficio de auditoría y, posteriormente, la sancione por un hecho totalmente diferente "*ingresos mayores no declarados*".

Violación del artículo 746 del Estatuto Tributario. Ingresos recibidos a nombre de terceros.

¹ Sentencia del 26 de octubre de 2006, C.P. Dra. María Inés Barbosa, expediente No. 15177.

El servicio profesional que prestó la contribuyente se limitó a recibir y cobrar los pagos derivados de una demanda laboral, efectuados por la Alcaldía de Neiva a nombre de los señores Diosid Bernate Alonso, Eutiquio Sáenz Gutiérrez, Jorge Manchola Jiménez, José Alfredo Artunduaga Mendoza, José Hubert Trujillo Garzón, Luis Fernando Celis Rodríguez, Marceliano Bonilla Monje, Marco Aurelio Sánchez Charry, Miguel Ángel Acosta Horta, Reinaldo Mosquera Medina, Rodrigo Medina, Sabas Caviedes, Margarita Alarcón Correa y Martha Cecilia Bernal Martínez.

La labor de la contribuyente consistió en recibir el pago de esos dineros, pues quien asesoró a los trabajadores durante todo el proceso judicial fue el abogado Fermín Vargas Buenaventura.

Dado que los magistrados del Tribunal Superior de Neiva, Sala Civil, acusaron disciplinaria y penalmente al abogado Vargas Buenaventura, éste decidió apartarse del proceso y sustituir el poder a la señora Mercedes Emma Fonseca Infante.

Ante la decisión del Tribunal de condenar al municipio al pago de los salarios y prestaciones sociales, la contribuyente recibió esos dineros en nombre de los citados trabajadores y del abogado Fermín Vargas Buenaventura.

De ahí que para los días en que el municipio pagó la condena laboral, la contribuyente le giró un cheque al señor Vargas Buenaventura por la suma de \$196.000.000.

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 683, 742 y 745 del Estatuto Tributario. Rechazo de la prueba.

La contribuyente solicitó contrainterrogar a los trabajadores que habían declarado ante la DIAN. Sin embargo, la Administración rechazó esa prueba por considerar que no aportaba elementos de juicio adicionales a los que obraban en el proceso.

Esa decisión afecta el derecho de la contribuyente de controvertir las pruebas que se alleguen en su contra.

Violación de los artículos 363 de la Constitución Política y 647 del Estatuto Tributario. Sanción por inexactitud.

No procede la sanción por inexactitud por cuanto la contribuyente no incurrió en ninguna de las irregularidades contempladas en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Además, la DIAN impuso la sanción sin tener en cuenta los argumentos y las pruebas aportadas por la contribuyente.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

El actor pretende que la sobretasa sea considerada como parte del impuesto de renta para así cumplir con el requisito establecido en el parágrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, que exige que el impuesto pagado en el año gravable anterior no puede ser inferior a dos salarios mínimos mensuales legales vigentes.

La citada normativa establece en forma expresa que el impuesto neto de renta es la base para determinar los dos salarios mínimos legales mensuales vigentes. Por tanto, la sobretasa no puede ser utilizada para calcular el impuesto neto de renta.

En los Oficios Nos. 85-32-063-0002494 del 4 de marzo de 2008, 10937 del 14 de marzo de 2008 y 4389 del 28 de marzo de 2008, proferidos antes de la expedición del requerimiento especial, se puso en conocimiento de la contribuyente las inconsistencias que presentaba la declaración de renta.

La investigación tributaria da cuenta de que la señora Fonseca Infante recibió el pago de honorarios por los servicios prestados como abogada en una actuación judicial.

En el contrato de prestación de servicios profesionales se acordaron honorarios equivalentes al 30% de lo que obtuvieran los poderdantes. Posteriormente, se celebró un *otro si* al contrato en el que se pactó un porcentaje de honorarios del 35%.

Consta en el expediente que la contribuyente solicitó a la alcaldía el pago de esos dineros en un solo cheque girado a nombre de la misma.

Las entidades bancarias DAVIVIENDA y BANSUPERIOR aportaron los extractos bancarios en los que se verifica el movimiento de las cuentas de la señora Fonseca Infante y, en los que se corrobora que los dineros pagados por la alcaldía fueron depositados en las cuentas de la contribuyente.

La actora acreditó que parte de los dineros recibidos fueron entregados en forma directa a los titulares del derecho indemnizatorio y que el 35% por ciento del total de las sumas de dinero depositadas en sus cuentas personales corresponden a honorarios profesionales, lo que corrobora la actuación adelantada por la Administración.

No es cierto que la DIAN hubiere vulnerado el debido proceso por cuanto la entidad tuvo en cuenta cada una de las pruebas aportadas por el actor.

Las declaraciones rendidas por los trabajadores ante la DIAN se encuentran soportadas en las pruebas allegadas al expediente y, por tanto, resulta innecesario el decreto de un contrainterrogatorio.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que se encuentra demostrado que la contribuyente declaró un menor impuesto a cargo.

Además, en este caso no se presenta una diferencia de criterios sino el desconocimiento del derecho aplicable.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", mediante providencia del 9 de febrero de 2012, negó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La intención del legislador en el parágrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario fue la de exigir de manera restrictiva que la suma establecida en el renglón del impuesto neto sobre la renta en la declaración del año gravable anterior no fuera inferior a 2 SMLMV. Es decir, la norma se refiere únicamente al valor que arroje el renglón 59 de la declaración "impuesto neto de renta", sin tener en cuenta otro concepto adicional.

Teniendo en cuenta que el impuesto neto de renta de la declaración del año gravable 2004 fue inferior a dos salarios mínimos legales mensuales, le asiste razón a la Administración al negar el beneficio de auditoría.

En el expediente se encuentra demostrado que la Administración puso en conocimiento de la demandante las inconsistencias encontradas en su declaración de renta del año 2005.

No era necesario que la Administración decretara el conainterrogatorio dado que las pruebas documentales recaudadas daban mayor certeza del hecho económico discutido.

La carga de la prueba la tiene la contribuyente toda vez que la actuación de la DIAN se encuentra soportada en la información reportada por terceros. La única prueba que aportó para desvirtuar la adición de ingresos fue la declaración extra proceso del abogado Fermín Vargas Buenaventura ante el Notario 28 del Circulo de Bogotá.

Ese testimonio fue rendido con posterioridad a toda la actuación administrativa, lo que le resta valor probatorio frente a las demás pruebas documentales tenidas en cuenta para proferir la liquidación oficial de revisión. Además, el declarante no informó la suma que por concepto de honorarios reconoció a la demandante ni tampoco cuál fue el medio por el cual se realizó el pago.

Es procedente la sanción por inexactitud por cuanto se encuentra demostrado que la actora omitió declarar los ingresos percibidos en el año 2005.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

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

El artículo 7 de la Ley 863 de 2003 modificó la norma que establecía el cálculo de la sobretasa cuando ordenó que la misma debía ser excluida únicamente para lo dispuesto en el parágrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

De esta forma, el legislador autorizó tácitamente la inclusión de la sobretasa para todos los demás párrafos del citado artículo 689-1. Además, el Consejo de Estado ha señalado que la sobretasa es un gravamen adicional al impuesto de renta y constituye junto con este un solo tributo.

Desde que se abrió la investigación tributaria y hasta la expedición del requerimiento especial, la contribuyente no conocía las inconsistencias por las cuales era investigada la declaración tributaria.

La declaración de renta y complementarios del año gravable 2005 se encuentra en firme desde el 8 de noviembre de 2006, por no haberse notificado emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de su presentación.

La declaración de terceros no puede ser pertinente solo para la DIAN. Si la Administración practicó la prueba testimonial, a la contribuyente le asistía el derecho de controvertir dicha prueba.

Los testimonios fueron practicados sin la presencia de la contribuyente. Por tanto, es una prueba obtenida con violación al debido proceso.

La importancia de la contradicción de la prueba, radica en el hecho de que los trabajadores en las declaraciones extra juicio rendidas ante notario no manifestaron lo mismo que ante la DIAN.

La contribuyente no solo aportó como prueba la declaración extra juicio del abogado Fermín Vargas Buenaventura, sino también el cheque girado a éste por la suma de \$196.000.000, la copia auténtica de todo el trámite del proceso de fuero sindical, y las declaraciones extrajuicio de los trabajadores.

Esas pruebas demuestran que la labor de la contribuyente se limitó a recibir pagos ordenados en un proceso laboral y que el señor Vargas Buenaventura fue el que representó a los trabajadores durante la mayoría del trámite del proceso y con quien se pactó el pago de los honorarios.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

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

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 9 de febrero de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que denegó las pretensiones de la demanda.

1. Problema jurídico.

Corresponde establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por la señora Mercedes Emma Fonseca Infante por el año gravable 2005.

Para tal efecto, se verificará:

- Si la actora cumplió el requisito previsto en el parágrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario para acogerse al beneficio de auditoría.
- Si operó la firmeza de la declaración tributaria.
- La oportunidad en que se informó las inconsistencias de la declaración tributaria.
- Si es procedente la adición de ingresos por conceptos de honorarios.
- La procedencia de la sanción por inexactitud.

2. Procedencia del beneficio de auditoría

2.1. La Sala debe precisar la interpretación del parágrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, puesto que en esa norma se fundamentó la DIAN para negar el beneficio de auditoría a la declaración del impuesto de renta del año gravable 2005.

En concreto, se debe definir si cuando la citada norma exige que el "*impuesto neto sobre la renta*" del año anterior no puede ser inferior a dos (2) SMMLV, se está refiriendo únicamente al impuesto neto de renta declarado en el renglón 59 o incluye también el valor que se pagó por concepto de la sobretasa del citado tributo.

2.2. La Sala considera que el *impuesto neto de renta* al que hace alusión la norma debe determinarse sin incluir la sobretasa, por las razones que pasan a explicarse:

2.2.1. El artículo 689-1 del Estatuto Tributario contempla el beneficio de auditoría como una figura especial para otorgar firmeza a las declaraciones tributarias siempre que se cumplan los presupuestos de hecho que el legislador ha consagrado para su procedencia.

Entre esos presupuestos, se encuentra el establecido por el artículo 17 de la Ley 633 de 2000, que adicionó el artículo 689-1 con el siguiente párrafo²:

“Parágrafo 2. Cuando el impuesto neto sobre la renta de la declaración correspondiente al año gravable frente al cual debe cumplirse el requisito del incremento, sea inferior a dos salarios mínimos legales mensuales vigentes, no procederá la aplicación del beneficio de auditoría”.

El requisito del incremento, a que hace referencia la norma, exige a los contribuyentes aumentar *el impuesto neto de renta* del año anterior en los porcentajes que establezca la ley. Para el año 2005, ese requisito fue desarrollado por el artículo 28 de la Ley 863 de 2003³, que modificó el párrafo 3 del artículo

² Esta normativa también modificó el artículo 689-1 en los siguientes términos: “Artículo 689-1. BENEFICIO DE AUDITORÍA. **Para los períodos gravables 2000 a 2003, la liquidación privada de los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios que incrementen su impuesto neto de renta en por lo menos un porcentaje equivalente a dos (2) veces la inflación causada del respectivo período gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...)**

Esta norma no es aplicable a los contribuyentes que gocen de beneficios tributarios en razón a su ubicación en una zona geográfica determinada. (...)

PARAGRAFO 1o. Las declaraciones de corrección y solicitudes de corrección que se presenten antes del término de firmeza de que trata el presente artículo, no afectarán la validez del beneficio de auditoría, siempre y cuando en la declaración inicial el contribuyente cumpla con los requisitos de presentación oportuna, incremento del impuesto neto sobre la renta, pago, y en las correcciones dichos requisitos se mantengan.

³ Artículo 28. Modifíquese el párrafo 3 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

“Parágrafo 3. El beneficio contemplado en este artículo será aplicable igualmente por los años gravables de 2004 a 2006, siempre que el incremento del impuesto neto de renta sea al menos de dos punto cinco veces (2.5) la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior y quedará en firme si dentro de los dieciocho (18) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos tres (3) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los doce (12) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

689-1 del Estatuto Tributario, en el que se precisó que el incremento del impuesto debe efectuarse sin incluir la sobretasa.

2.2.2. De acuerdo con las citadas normas, para acceder al beneficio de auditoría i) el impuesto neto de renta del año anterior debe ser superior a 2 SMMLV e, ii) incrementarse en los porcentajes que establezca la ley, sin incluir la sobretasa.

Para tal efecto, debe tenerse en cuenta que el impuesto neto⁴ de renta es el resultado de restarle al impuesto obtenido sobre la renta líquida gravable⁵, los descuentos tributarios.

Por su parte, la sobretasa del impuesto de renta fue creada por el artículo 29 de la Ley 788 de 2002⁶ y, modificada por la Ley 863 de 2003⁷, como un porcentaje adicional al tributo, que equivale al 10% del *impuesto neto de renta*.

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cuatro (4) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

En todo caso el incremento del impuesto a que se refiere este parágrafo deberá efectuarse sin incluir la sobretasa”.

⁴ El Diccionario Técnico Tributario define el impuesto neto como “*el resultado de restarle al impuesto bruto los descuentos tributarios*”. BRICEÑO DE VALENCIA, Martha Teresa, VERGARA LACOMBE, Ramón, Diccionario Técnico Tributario, CIJUF, 2002. Página 328.

⁵ Estatuto Tributario. Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.

⁶ **Artículo 29.** *Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta.* Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

Artículo 260-11. *Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta.* Créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente para el año gravable 2003 al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por dicho

2.2.3. La sobretasa no puede ser incluida en la determinación del impuesto neto de renta, puesto que la misma se calcula a partir de ese mismo concepto y, por ello, constituye un valor adicional.

Si bien el párrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario –adicionado por la Ley 633 de 2000- no señala de forma expresa que la sobretasa no está incluida en el impuesto neto de renta, como si lo hace el párrafo 3 *ibídem*, ello se debe a que para esa época el legislador no podía hacer tal previsión puesto que la misma aún no existía como una obligación a cargo de los contribuyentes.

Con todo, no era necesario que una vez creada la sobretasa se dispusiera de forma expresa su exclusión, puesto que, como se observa en la depuración del tributo, el *impuesto neto de renta* se calcula sin tener en cuenta el valor correspondiente a la sobretasa.

año gravable. A partir del año gravable 2004 ésta sobretasa será equivalente al cinco por ciento (5%) del impuesto neto de renta del respectivo período gravable.

La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

Parágrafo. La sobretasa que se crea en este artículo está sujeta para el ejercicio 2003 a un anticipo del 50% del valor de la misma calculada con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2002, el cual deberá pagarse durante el segundo semestre del año 2003, en los plazos que fije el reglamento.

⁷ Artículo 7°. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Modifícase el artículo 260-11 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

"Artículo 260-11. Sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta. Por los años gravables 2004, 2005 y 2006, créase una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar el impuesto sobre la renta y complementarios. Esta sobretasa será equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto neto de renta determinado por cada año gravable.

La sobretasa aquí regulada se liquidará en la respectiva declaración de renta y complementarios y no será deducible ni descontable en la determinación del impuesto sobre la renta.

Parágrafo. La sobretasa que se crea en este artículo está sujeta para el ejercicio gravable 2004 a un anticipo del cincuenta por ciento (50%) del valor de la misma, calculado con base en el impuesto neto de renta del año gravable 2003, el cual deberá pagarse en los plazos que fije el reglamento."

2.2.4. El presente análisis no desconoce el pronunciamiento realizado por esta Sección, en la sentencia del 26 de octubre de 2006⁸, cuando sostuvo que “*la sobretasa constituye un gravamen adicional al impuesto de renta y constituye con este un solo tributo*”.

En efecto, es cierto que la sobretasa constituye un solo tributo con el impuesto de renta, pues se trata de una tarifa adicional al gravamen, pero también lo es que cuando el artículo 689-1 del Estatuto Tributario limita el acceso al beneficio de auditoría, no toma como parámetro lo declarado por el impuesto sobre la renta y complementarios – en el que se incluyen todos los valores pagados por ese concepto-, sino de manera específica lo registrado por el *impuesto neto de renta*, que, se repite, en la liquidación del tributo se determina sin incluirse la sobretasa.

2.2.5. En este caso, la actora no cumplió con el requisito contemplado en el párrafo 2 del artículo 689-1 del Estatuto Tributario, en tanto el impuesto neto de renta declarado, en el año anterior al que se acogió al beneficio de auditoría, en la suma de \$660.000, es menor a los 2 SMMLV⁹ que estableció el legislador como límite para su procedencia.

2.2.6. Los anteriores argumentos bastan para concluir que no procede el beneficio de auditoría.

3. Firmeza de la declaración tributaria.

3.1. Sostiene la apelante que la declaración de renta y complementarios del año gravable 2005 se encuentra en firme en tanto no le fue notificado emplazamiento para corregir dentro de los 6 meses siguientes a la fecha de su presentación.

⁸ C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, expediente No. 15177.

⁹ Para el año 2004, dos (2) SMMLV equivalían a \$716.000 pesos.

3.2. Según el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, la firmeza de las declaraciones tributarias dentro de los términos allí establecidos, más cortos según sea mayor el incremento del impuesto neto de renta en relación con el del año inmediatamente anterior, está condicionada al cumplimiento de los requisitos exigidos para acogerse al beneficio mencionado y, de no cumplirlos quedarán sujetas al término de firmeza general.

Es por eso que únicamente en aquellos casos en que el contribuyente cumpla con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, la Administración debe adelantar la revisión de la declaración dentro del término de firmeza previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, dentro del cual debe proferir el emplazamiento para corregir, so pena de que la declaración tributaria quede en firme.

Pero si el contribuyente no cumplió con los señalados requisitos, la Administración debe ejercer la facultad de fiscalización e investigación dentro del término general establecido en los artículos 705¹⁰ y 714¹¹ del Estatuto Tributario y, demás normas concordantes.

3.3. Teniendo en cuenta que la contribuyente no cumplió con uno de los requisitos establecidos en la ley para que operara el beneficio de auditoría, no le era aplicable el término de firmeza contemplado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, sino el general.

¹⁰ **“ARTICULO 705. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. (...).”

¹¹ **ARTICULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. (...) También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

Es por eso que la Administración no tenía que expedir emplazamiento para corregir dentro del término de firmeza especial, sino el requerimiento especial dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para presentar la declaración tributaria, como en efecto lo hizo.

3.4. En consecuencia, la declaración tributaria no se encuentra en firme.

4. Oportunidad para informar las inconsistencias de la declaración tributaria.

4.1. Para la apelante no es procedente que antes de la expedición del requerimiento especial, la Administración omitiera informarle la adición de ingresos por honorarios.

4.2. Habida consideración de que la declaración del impuesto de renta del año 2005 no se encuentra amparada con el beneficio de auditoría, le correspondía a la DIAN aplicar el procedimiento tributario de revisión de los tributos.

Ese procedimiento, dispuesto en los artículos 702 al 714 del Estatuto Tributario, establece que el requerimiento especial¹² es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración tributaria¹³.

4.3. En consecuencia, las inconsistencias de la declaración de renta del año 2005 debían informarse desde la expedición del requerimiento especial, como efecto lo hizo la Administración en el caso en estudio. Por tanto, no procede el cargo de la apelante.

5. Adición de ingresos (\$1.176.392.103)

¹² El artículo 703 *ibídem* prevé que antes de que se efectúe la liquidación oficial de revisión, la Administración debe enviar al contribuyente, un requerimiento especial que contenga todos los puntos que proponga modificar, con explicación de las razones en que se sustenta

¹³ En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en sentencias del 20 de septiembre de 2013 y 26 de febrero de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente 18752 y 19090, respectivamente.

5.1. Se discute la adición de ingresos por honorarios, derivados del servicio de abogado prestado en una actuación judicial. La Administración determinó esta glosa de la siguiente forma:

Pago de una indemnización laboral	\$3.921.120.296
Honorarios pactados sobre la condena laboral	<u>35%</u>
	\$1.372.392.103
Menos: Cheque girado al apoderado Fermín Buenaventura ¹⁴	- <u>\$196.000.000</u>
Total	\$1.176.392.103

5.2. Según la apelante, los ingresos glosados por la Administración corresponden a una indemnización laboral recibida a nombre de terceros – 14 trabajadores sindicales y del abogado Fermín Vargas Buenaventura- en el proceso judicial que adelantó la señora Fonseca Infante.

Explicó que los trabajadores, durante todo el proceso laboral, fueron asesorados por el señor Vargas Buenaventura, pero por inconvenientes que éste tuvo con el Tribunal, decidió sustituirle el poder a la contribuyente, quien se limitó a cobrar y recibir los pagos ordenados en la sentencia.

Además, afirmó que se le vulneró el derecho a controvertir las pruebas allegadas en su contra, en tanto la Administración rechazó la solicitud de contrainterrogatorio de los trabajadores.

5.3. Verificadas las pruebas allegadas en el expediente se encuentra lo siguiente:

5.3.1. El 13 de abril de 1993, el señor Fermín Vargas Buenaventura presentó demanda de fuero sindical, acción de reintegro, en representación de los trabajadores Marceliano Bonilla Monje, José Hubert Trujillo Garzón, José Alfredo Artunduaga Mendoza, Sabas Caviedes, Diosid Bernate Alonso, Agustín Martínez,

¹⁴ En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración aceptó el pago que realizó la contribuyente al señor Fermín Vargas Buenaventura por cuanto verificó que el mismo actuó como apoderado de los trabajadores en el proceso judicial y, que el valor cancelado se encuentra soportado en un cheque. FI 118 c.p.

Rodrigo Medina, Reinaldo Mosquera Medina, Eutiquio Sáenz Gutiérrez, Luis Fernando Celis Rodríguez, Alberto Renza, Jorge Manchola Jiménez, Marco Aurelio Sánchez Charry y Miguel Ángel Acosta Horta¹⁵.

5.3.2. **El 13 de septiembre de 2004**, la señora Mercedes Emma Fonseca Infante celebró contrato de prestación de servicios con los 14 trabajadores, dos de ellos representados por sus cónyuges supervivientes: las señoras Martha Cecilia Bernal de Martínez (Agustín Martínez) y Margarita Alarcón Correa (Alberto Renza). En ese documento se pactó¹⁶:

“PRIMERA: LA ABOGADA se compromete a continuar con la demanda especial de fuero sindical, acción de reintegro contra el Municipio de Neiva, (...).

CUARTA: HONORARIOS: LOS PODERDANTES se comprometen a pagar a LA ABOGADA, los siguientes honorarios: Una suma equivalente al treinta por ciento (30%) de lo que se obtenga o le pueda corresponder a cada uno de los poderdantes, bien sea por sentencia, conciliación o arreglo judicial, sin incluir en este porcentaje las costas y agencias en derechos, las cuales son para LA ABOGADA como quedó pactado”.

5.3.3. **El 15 de marzo de 2004**, las partes suscribieron el *otro sí* del contrato de prestación de servicios **para aumentar los honorarios en el porcentaje del 35%**¹⁷.

5.3.4. La Sala advierte que el *otro sí* indica que fue expedido el **15 de marzo de 2004** y, a su vez, modifica la cláusula cuarta del contrato de prestación de servicios del **13 de septiembre de 2004**.

Si bien esa situación no da claridad de la fecha de dichos documentos, lo cierto es que las partes no discuten el hecho de que el porcentaje de honorarios que pagaron

¹⁵ Fls 178-186 c.a.2.

¹⁶ Fl 112 c.a.1.

¹⁷ Fl 13, 86, 92, 108, 113 c.a.1. Debe precisarse que en el expediente no obran todos los *otro sí* del contrato de prestación de servicios. No obstante, las partes no discuten que se hubiere pactado distintos porcentajes de honorarios con los trabajadores demandantes.

los trabajadores por concepto del trámite de la demanda laboral fue del 35%¹⁸, como tampoco fue discutida la autenticidad de los citados escritos mediante la tacha de falsedad¹⁹.

En consecuencia, tanto el contrato de prestación de servicios, como su *otro sí*, deben ser valorados como prueba.

5.3.5. El 30 de septiembre de 2004, el Tribunal Superior de Neiva ordenó el pago de una indemnización laboral a favor de los 14 trabajadores y a cargo del Municipio de Neiva²⁰.

5.3.6. El 2 de noviembre de 2004 y el 13 de abril de 2005, la señora Fonseca Infante, en su calidad de apoderada de los trabajadores, solicitó al Municipio de Neiva el pago de la indemnización **en un solo cheque girado a la misma**²¹.

5.3.7. Mediante la Resolución No. 0933 del 24 de junio de 2005, la Alcaldía de Neiva ordenó el pago a la señora Fonseca Infante, en representación de los 14 trabajadores²². A cada uno de los trabajadores le correspondía las siguientes sumas:

	Trabajadores	Indemnización laboral
1	Miguel Ángel Acosta Horta	\$313.088.201
2	José Alfredo Artunduaga Mendoza	\$305.317.004
3	Diosid Bernate	\$346.108.046
4	Marceliano Bonilla Monje	\$327.259.254

¹⁸ En la demanda, el actor se sustenta en unas declaraciones emitidas por algunos trabajadores y el Dr. Fermín Vargas Buenaventura en las que se hace referencia el porcentaje pagado por honorarios fue del 35%. Fls 16-17 c.p. En la liquidación oficial de revisión se indicó que ese porcentaje fue el pactado por concepto de los honorarios adicionados. Fls 66-79 c.p.

¹⁹ **Código de Procedimiento Civil. Artículo 252. Documento Auténtico.** Modificado por el artículo 26 de la Ley 794 de 2003. **Es auténtico un documento cuando existe certeza sobre la persona que lo ha elaborado, manuscrito o firmado.** El documento público se presume auténtico, mientras **no se compruebe lo contrario mediante tacha de falsedad.**

²⁰ Fl 8 c.a.1.

²¹ Fls 6-7 y 51-52 c.a.1.

²² Fls 8-12 c.a.1.

5	Sabas Caviedes	\$278.834.158
6	Luis Fernando Celis Rodríguez	\$313.759.770
7	Jorge Manchola Jiménez	\$290.236.968
8	Rodrigo Medina	\$282.621.195
9	Reinaldo Mosquera Medina	\$282.988.061
10	Eutiquio Sáenz Gutiérrez	\$327.953.207
11	Marco Aurelio Sánchez Charry	\$285.937.874
12	José Huberh Trujillo Garzón	\$312.875.197
13	Margarita Alarcón Correa	\$181.831.277
14	Martha Cecilia Bernal de Martínez	\$72.310.084
	Total	\$ 3.921.120.296

En el comprobante de pago del 28 de junio de 2005 consta que la Alcaldía de Neiva pagó a la señora Mercedes Fonseca Infante la suma de \$3.921.120.296²³.

5.3.8. El 4 de abril de 2008, los señores Marcelino Bonilla, José Hubert Trujillo, Sabas Caviedes, Martha Cecilia Bernal de Martínez, Miguel Ángel Acosta Horta, José Alfredo Artunduaga Mendoza, rindieron declaración juramentada ante la DIAN²⁴, en la que afirmaron que la señora Fonseca Infante fungió como su apoderada judicial y que a la misma le correspondió el 35% de la indemnización laboral. A excepción de la señora Bernal de Martínez que sostuvo que el porcentaje de honorarios fue del 30%²⁵.

5.3.9. En los extractos de la cuenta corriente que posee la contribuyente en BANSUPERIOR²⁶ se verifica que le fueron depositados cheques por las sumas de \$46.000.000, \$630.000.000, \$2.680.000.000 y, \$565.120.296, para un total de **\$3.921.120.296**²⁷.

²³ FI 14, 56 a 63 c.a.1.

²⁴ FIs 81-117 c.a.1.

²⁵ FI 100-102. Se reitera que el porcentaje pagado por honorarios no es objeto de discusión.

²⁶ Mediante Requerimiento Ordinario No. 403-320642008000004 del 8 de agosto de 2008, la DIAN requirió a BANSUPERIOR para que remitiera fotocopia de los extractos de las cuentas de ahorro o corriente a nombre de la contribuyente, correspondiente a los meses de junio a diciembre de 2005, así como de los cheques girados por la misma durante ese período. FI 869 c.a.6

²⁷ FI 878 c.a.6.

5.3.10. En los cheques aportados por BANSUPERIOR, se verifica que la contribuyente giró a favor de los trabajadores sumas correspondientes a la indemnización laboral descontando el porcentaje correspondiente a los honorarios pactados²⁸, como se verifica en el siguiente cuadro:

	Trabajadores	indemnización laboral depositada en la cuenta bancaria de la actora	Cheques girados por la actora a los trabajadores	Remanente – honorarios pactados
1	Miguel Ángel Acosta Horta	\$313.088.201	201.400.000	111.688.201
2	José Alfredo Artunduaga Mendoza	\$305.317.004	195.875.000	109.442.004
3	Diosid Bernate	\$346.108.046	222.780.000	123.328.046
4	Marceliano Bonilla Monje	\$327.259.254	210.575.000	116.684.254
5	Sabas Caviedes	\$278.834.158	179.225.000	99.609.158
6	Luis Fernando Celis Rodríguez	\$313.759.770	199.845.000	113.914.770
7	Jorge Manchola Jiménez	\$290.236.968	186.608.000	103.628.968
8	Rodrigo Medina	\$282.621.195	181.678.000	100.943.195
9	Reinaldo Mosquera Medina	\$282.988.061	196.010.000	86.978.061
10	Eutiquio Sáenz Gutiérrez	\$327.953.207	211.026.000	116.927.207
11	Marco Aurelio Sánchez Charry	\$285.937.874	198.065.000	87.872.874
12	José Huberh Trujillo Garzón	\$312.875.197	201.265.000	111.610.197
13	Margarita Alarcón Correa	\$181.831.277	111.870.000	69.961.277
14	Martha Cecilia Bernal de Martínez	\$72.310.084	45.525.000	26.785.084
	Total	\$ 3.921.120.296	\$2.541.747.000	\$1.379.373.296

Adicionalmente, se advierte que **giró un cheque a nombre del señor Fermín Vargas Buenaventura por la suma de \$196.000.000²⁹.**

²⁸ Fls 889-900 c.a.6, 901-908, 915-922 y 925-926 c.a.7.

²⁹ Fls 913-914 c.a.7

Como se observa, de la indemnización laboral consignada en la cuenta de que la actora por valor de **\$3.921.120.296**, ésta giró a los trabajadores la suma de **\$2.541.747.000**, y al señor Vargas Buenaventura **\$196.000.000**, por lo que quedó depositado en su cuenta bancaria ingresos por **\$1.183.373.296**.

Es importante advertir que la Administración solo glosó a la actora por el valor de **\$1.176.392.103**. Por consiguiente, en virtud de los principios de seguridad jurídica y de favorabilidad, la Sala solo se pronunciará sobre la procedencia de la adición de ingresos por el valor determinado por la DIAN.

5.3.11. Durante el año 2008, los señores Reinaldo Mosquera Medina, José Hubert Trujillo Garzón, José Alfredo Artunduaga Mendoza, Sabas Caviedes, Marceliano Bonilla Monje, Marco Aurelio Sánchez Charry rindieron testimonios extraproceso en los que informan que otorgaron poder especial al señor Fermín Vargas Buenaventura, como apoderado principal, y a la señora Mercedes Fonseca Infante como sustituta, y que durante la mayoría del proceso el primero fue quien los representó y, la segunda solo se encargó de recibir los dineros³⁰.

5.3.12. En el año 2010, el señor Fermín Vargas Buenaventura rindió declaración extraproceso en la que informó³¹:

“fue con el suscrito Fermín Vargas Buenaventura a quienes los catorce trabajadores le pagaron honorarios por la suma de \$1.372.392.103.00, más los \$50.000.000 por concepto de costas y agencias en derecho; que la Doctora Mercedes Emma Fonseca Infante sólo se limitó a recibir el dinero pagado por la Administración de Neiva a nombre de los trabajadores y del suscrito Fermín Vargas Buenaventura quien el día 12 de julio de 2005, en mi oficina de Neiva pagó y canceló lo que correspondía a cada uno de los catorce trabajadores por orden judicial y conforme a la Resolución No. 0933 expedida por el municipio de Neiva y que el suscrito Fermín Vargas Buenaventura quien le pagó los honorarios a la Doctora Mercedes Emma Fonseca Infante por haber prestado el nombre para recibir el dinero”.

³⁰ Fls 500-506 c.a.4.

³¹ Fls 121-122 c.p.

5.4. La Sala considera que para la señora Mercedes Emma Fonseca Infante la suma de \$1.176.392.103 constituye un ingreso por honorarios, por las razones que pasan a exponerse:

5.4.1. El artículo 792 del Estatuto Tributario dispone que son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

En el caso del impuesto sobre la renta, el hecho generador es la consecución de un ingreso o, mejor, los ingresos que contribuyen a elevar el poder adquisitivo del contribuyente, que para el caso analizado se entienden realizados, según el artículo 27 del Estatuto Tributario, cuando se reciben efectivamente en dinero o especie, en forma que equivalga legalmente a un pago.

5.4.2. En el contrato de prestación de servicio celebrado con la señora Fonseca Infante, los trabajadores sindicales se obligaron a pagarle a la contribuyente, por los servicios profesionales de abogado, honorarios equivalentes al 35% de lo que obtuvieran por el proceso laboral.

El pago pactado por ese servicio se puede constatar en los extractos bancarios y en los cheques girados por la contribuyente, que dan cuenta de que la indemnización laboral fue consignada en la cuenta corriente de la señora Fonseca Infante y que la totalidad de esa suma no fue reintegrada a los trabajadores.

Por el contrario, en su cuenta bancaria quedó depositado un excedente que fue determinado por la Administración en la suma de \$1.176.392.103.

5.4.3. Si bien la demanda y, parte de las subsiguientes actuaciones procesales, fueron tramitadas por el señor Fermín Vargas Buenaventura, lo cierto es que,

posteriormente, los trabajadores contrataron los servicios de la señora Fonseca Infante y pactaron con ella el pago de honorarios sobre todo el proceso judicial.

5.4.5. Ahora, en cuanto a la declaración extra proceso en la que el señor Fermín Vargas Buenaventura afirma que recibió la totalidad de los honorarios derivados del proceso laboral y, que aparte le pagó honorarios a la contribuyente, debe advertirse que ese hecho no se encuentra probado en el expediente.

Por el contrario, se desvirtúa con el contrato de prestación de servicios, los extractos bancarios de la contribuyente, y los cheques girados por la misma a los trabajadores y al citado abogado. Además, esa afirmación no se encuentra soportada con la factura o documento equivalente en el que conste que el pago de los honorarios fue transferido al señor Vargas Buenaventura.

5.4.6. Adicionalmente, no es procedente que el valor de los ingresos por honorarios se pruebe con declaraciones extra juicio o con un contrainterrogatorio de los trabajadores, por cuanto la prueba testimonial en materia tributaria, tiene una limitación en cuanto a su eficacia, porque según el artículo 752 del Estatuto Tributario esta *“no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con las normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos”*.

5.4.7. Si bien la Administración requirió a algunos trabajadores para que rindieran una declaración juramentada, lo cierto es que la prueba principal que tuvo en cuenta para adicionar los ingresos a la contribuyente fueron las documentales, esto es, los contratos de prestación de servicios, la resolución de la Alcaldía de Neiva que ordena el pago laboral y los extractos bancarios y los cheques girados de la cuenta corriente de la contribuyente.

5.5. Así las cosas, se encuentra acreditado que el valor pagado por honorarios por la prestación del servicio profesional de abogado ingresó en la cuenta bancaria de la señora Fonseca Infante, lo que demuestra que ese valor incrementó el patrimonio de la contribuyente y, por ende, constituye un ingreso que debió ser declarado por el impuesto de renta del año 2005.

En consecuencia no procede el cargo para la apelante.

6. Sanción por inexactitud

6.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

6.2. Teniendo en cuenta que la demandante no desvirtuó que las sumas adicionadas por la Administración constituían un ingreso, debe mantenerse la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

6.3. Para la Sala es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

La reciente doctrina judicial de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas, no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a

pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario³².

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos³³.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes³⁴.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”³⁵.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se

³² Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³³ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

³⁴ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³⁵ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales³⁶.

6.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 9 de febrero de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A".

2. RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada al doctor Julio César Ruiz Muñoz, de conformidad con el poder que obra al folio 289 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

³⁶ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ