



**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente (E): HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D. C., veinte (20) de febrero de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación: 54001 23 33 000 2012 00058 01**

**No. Interno: 20623**

**Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho**

**Demandante: SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA**

**Demandado: U.A.E. DIAN**

**Impuesto sobre la renta año gravable 2007**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las súplicas de la demanda y condenó en costas a la demandante<sup>1</sup>.

## 1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 22 de mayo de 2008, **SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA** presentó, con beneficio de auditoría, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007<sup>2</sup>. En la declaración incluyó ingresos brutos por \$150.217.457.000, costos por \$135.032.136.000, deducciones por \$13.945.180.000, una renta líquida gravable de \$1.240.141.000, un impuesto a cargo de \$408.938.000 y un total a pagar de \$452.918.000.

El 7 de octubre de 2008, el demandante corrigió la declaración solo para adicionar pasivos por \$300.000.000, por lo que el patrimonio líquido se disminuyó en el mismo valor<sup>3</sup>.

Con la notificación del emplazamiento para corregir el 31 de octubre de 2008, el actor perdió el beneficio de auditoría de la declaración de renta del año gravable 2007<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Folios 283 a 337 c.ppal.1

<sup>2</sup> Folio 9 c.a.1

<sup>3</sup> Folio 5 c.a.2

<sup>4</sup> Folios 24 a 26 c.a.2

Por auto de 25 de febrero de 2010, notificado el 6 de marzo de 2010, la DIAN ordenó la práctica de inspección tributaria al actor<sup>5</sup>.

Mediante requerimiento especial 072382010000076, notificado el 3 de junio 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 2007 para desconocer costos por \$32.071.995.000, aumentar el impuesto a cargo a \$10.904.475.000 e imponer sanción por inexactitud por \$17.447.160.000, para un total saldo a pagar de \$28.804.553.000<sup>6</sup>.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 1 de marzo de 2011, la DIAN notificó al actor la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412011000021 en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial<sup>7</sup>. El 29 de abril de 2011 el actor interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión<sup>8</sup>.

El 26 de abril de 2012, la DIAN notificó al actor la Resolución 900055 de 22 de marzo de 2012, que confirmó la liquidación oficial de revisión<sup>9</sup>.

## **2. ANTECEDENTES PROCESALES**

### **2.1. LA DEMANDA**

---

<sup>5</sup> Folio 53 c.a.3 y 21 c.a.4

<sup>6</sup> Folios 28 a 56 c.a.7

<sup>7</sup> Folios 90 a 106 c.a.10

<sup>8</sup> Folios 107 a 127 c.a.10

<sup>9</sup> Folios 129 a 139 c.a.10

**SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA**, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones<sup>10</sup>:

**“DECLARATIVAS:**

**PRIMERA:** Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA AÑO 2007 No. 072412011000021 DE FEBRERO 28 DE 2011; 2) RESOLUCIÓN NRO 900.055 DE MARZO 22 DE 2012, QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NUMERO 072412011000021 DE FEBRERO 28 DE 2011;

**CONDENATORIAS:**

**PRIMERA:** Que, a título de Restablecimiento del Derecho se declare que EL señor SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA, no debe suma de dinero alguno (sic) producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA NIT 13.484.926-9, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.

**SEGUNDA:** Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a pagar a SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA, NIT 13.484.926-9 el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).

**TERCERA:** Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

---

<sup>10</sup> Folios 2 y 3 c.ppal.1

**CUARTA:** *Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.*

**QUINTA:** *Que, se ordene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo.”*

### **2.1.1. Normas violadas**

El actor citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 3 y 137 inciso 2º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículos 87, 177-2, 615 a 618, 683, 689, 742, 745 y siguientes y 771 del Estatuto Tributario.
- Decreto 2044 de 2007.

### **2.1.2. Concepto de la violación**

El concepto de la violación se sintetiza así:

### **2.1.2.1. Violación del debido proceso por irregularidades en la práctica de pruebas**

El actor sostuvo que si bien el artículo 750 del E.T. permite que las informaciones recibidas de terceros se tomen como pruebas testimoniales, la recepción de estas se rige por el artículo 213 del Código de Procedimiento Civil y por los principios de publicidad y contradicción. Que, por lo tanto, al actor se le debió dar a conocer la fecha de la práctica de los testimonios recibidos por la DIAN y permitírsele comparecer a cada una de ellos.

Que la DIAN no puede excusarse en que de conformidad con el artículo 751 del E.T., al administrado le está permitido conocer las pruebas practicadas en la etapa preliminar de investigación, solamente a partir del requerimiento especial. Ello, porque lo que prohíbe la norma es que los contribuyentes soliciten pruebas en la etapa previa al requerimiento especial, no el derecho a controvertir los testimonios que oficiosamente practica la Administración antes de la notificación del requerimiento especial.

Que las pruebas trasladadas por auto de 28 de mayo de 2010 son nulas por falta de requisitos formales previstos en el artículo 185 del C.P.C. Que lo anterior, tiene lugar porque la persona contra quien se adujeron, en este caso el actor, no tuvo la oportunidad de controvertirlas, pues cuando se notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información solicitada aún no aparecía en el expediente de fiscalización, como lo indica el correo electrónico de 8 de abril de 2010 de la funcionaria Rosana Rondón, y a cuya respuesta, tampoco se adjuntó dicha información.

Que, por lo anterior, además de violar el debido proceso del actor, la DIAN desconoció el artículo 742 del E.T., que establece que las decisiones de la Administración deben fundamentarse en hechos que aparezcan probados en el expediente, pues el requerimiento especial se profirió sin el estudio de las pruebas solicitadas en el auto de traslado.

Que, igualmente, la DIAN violó el debido proceso del actor porque incurrió en las siguientes irregularidades:

- El Comité de Denuncias de la DIAN sancionó al actor por haber corregido su información exógena.
- En el correo electrónico de 8 de abril de 2010 se anunció el envío de una información que no se adjuntó a este y que no aparece en el expediente.
- La DIAN incluyó al actor en las actividades de investigación a partir del acta del Comité de Denuncias de la DIAN de 9 de septiembre de 2008, sin que dicho comité hubiera conocido el análisis de la información entregada por este y bajo la conclusión infundada de que la información exógena del año 2007, adolecía de las mismas inconsistencias de la suministrada por el año 2006, respecto de la cual varias personas manifestaron no haber tenido negocios con el actor.
- Existe contradicción en la inclusión del actor en las actividades de investigación, pues, en unos casos, se dice que se derivó de la denuncia de 29 de septiembre de 2008, y en otros, de la decisión del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008.

#### **2.1.2.2. Falsa motivación frente al rechazo de costos**

El actor sostuvo que no existió fundamento para el rechazo de los costos, pues los errores en la información en medios magnéticos del año 2007 se subsanaron con la información entregada el 31 de diciembre de 2008, en la que se incluyeron nuevos proveedores. Que, así, el rechazo de los costos se derivó del desconocimiento de una información que se corrigió y que no fue valorada por la DIAN ni por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Que los cotejos de información de la DIAN y la Registraduría Nacional del Estado Civil, de octubre de 2008, son impertinentes, porque se efectuaron antes de que se corrigiera la información exógena del año 2007. Que, por consiguiente, la información corregida no fue invalidada por la DIAN ni por la Registraduría Nacional del Estado Civil, por lo que deben aceptarse los costos que se soportaron en dicha información.

Que como la información exógena del año gravable 2007 se presentó inicialmente con errores, la sanción que procedía era la prevista en el artículo 651 del E.T., no la establecida en el artículo 650 del mismo estatuto, esto es, la sanción por uso fraudulento de cédulas porque la información corregida por el actor no fue objeto de cotejo por parte de la DIAN ni la Registraduría Nacional del Estado Civil, lo que deja sin sustento un eventual uso fraudulento de información. Que, de igual modo, no habiendo lugar a aplicar la sanción por uso fraudulento de cédulas, cuya consecuencia es el rechazo de plano de los costos, la decisión de la DIAN en este sentido resulta infundada.

Afirmó, igualmente, que de acuerdo con el artículo 771-2 del E.T., el contribuyente que no está obligado a expedir factura o documento equivalente debe probar las transacciones que realizó con un documento que contenga los requisitos mínimos que establece el Decreto 2044 de 2007 que, para este caso, son los comprobantes

de transacción con las bolsas agropecuarias de que trata el artículo 1º de dicho decreto y que el actor aportó con la respuesta al requerimiento especial.

Que debido a que la DIAN reconoció que el indicador de costos del actor es de 89.99%, muy superior al promedio del sector, con el rechazo de los costos quedaría en 68.54%. Que en la respuesta al requerimiento especial se solicitó la aplicación del artículo 82 del E.T., que faculta a la Administración para determinar los costos presuntos. Que, sin embargo, solo hasta la decisión del recurso de reconsideración la DIAN analizó la petición, lo que constituye una transgresión del debido proceso del actor.

### **2.1.2.3. Sanción por inexactitud**

Alegó el actor que la DIAN determinó una sanción por inexactitud confiscatoria, pues no depuró los ingresos con los costos asociados a estos, a pesar de contar con elementos probatorios suficientes.

Que la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN precisan que la sanción por inexactitud procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos, no porque exista deficiencia probatoria.

Que si un costo es rechazado por no cumplir requisitos formales para su aceptación, ese solo hecho no lo hace inexistente. Que, por lo tanto, la sanción impuesta al actor es improcedente, pues lo penalizado es la inexistencia de los costos, no la deficiencia probatoria para su aceptación, que es el caso que se debate.

## 2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así<sup>11</sup>:

Sostuvo que los actos demandados están ajustados a derecho y se fundamentan en hechos debidamente probados y no en el criterio del funcionario. Que su notificación se surtió en debida forma y se dio al actor la oportunidad de participar en cada etapa del proceso a través de los recursos procedentes.

Que las pruebas que se recaudaron y dieron lugar al requerimiento especial fueron practicadas en virtud de las amplias facultades de fiscalización de la autoridad tributaria. Que, además, se allegaron adecuadamente al proceso y fueron conocidas por el actor en la oportunidad para dar respuesta al requerimiento.

Que de conformidad con los artículos 750 y 751 del E.T. y 213 a 232 del Código de Procedimiento Civil, con la notificación del requerimiento especial la Administración garantizó al actor los principios de publicidad y contradicción. Que con la respuesta al requerimiento especial, el actor pudo presentar objeciones, rendir descargos, aportar pruebas, controvertir las de la DIAN y desplegar toda su defensa.

Que el traslado de las pruebas del proceso dentro del programa “*Incumplimiento de la Obligación de Informar*” al proceso por el programa “*Denuncia de Terceros*”, se hizo con el propósito de comprobar la

---

<sup>11</sup> Folios 114 a 130 c.ppal.10

información exógena entregada por el actor por el año 2007. Que esa fue la misma intención por la que mediante el correo electrónico se solicitó la remisión de los formatos de información exógena presentada por el actor por el año 2007. Que lo anterior se aviene a lo establecido en el artículo 185 del C.P.C., que prevé que las pruebas válidamente practicadas en un proceso pueden trasladarse a otro en copia auténtica, sin más formalidades.

Que en el proceso de fiscalización, la DIAN incluyó unas pruebas que se recaudaron dentro del proceso por incumplimiento del deber de presentar información exógena. Lo anterior, mediante autos de traslado de pruebas, siguiendo un trámite que no vulnera ningún derecho fundamental del actor.

Afirmó, también, que los testimonios que se tomaron en la etapa de investigación, se practicaron conforme lo prevé el artículo 750 del E.T. y se advirtió a los testigos las consecuencias de incurrir en falso testimonio ante autoridad judicial o administrativa, de conformidad con las normas penales vigentes.

Que no se vulneró el artículo 742 del E.T., pues la DIAN modificó la declaración privada conforme con las pruebas que se recaudaron en la etapa de investigación, que dejaron en evidencia que no existieron las operaciones de compra entre el actor y varios de sus proveedores.

Sobre la supuesta falsa motivación de los actos demandados, porque la información exógena del año 2007 se corrigió el 31 de diciembre de 2008, con posterioridad al cotejo realizado por la Registraduría y la DIAN, de octubre de 2008, sostuvo que no asiste razón al actor, pues, como se precisó en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la información exógena entregada por el actor se envió a

la dependencia de fiscalización agrupando las dos informaciones entregadas por número de cédula, número de formato, versión, año y periodo a la que corresponde, entre otros datos. También afirmó que cada operación de la que se derivaron los costos rechazados fue verificada por la DIAN, hasta que se tuvo certeza de que tales negociaciones fueron inexistentes.

Que la información allegada por el actor mediante CD no es conducente, pues para la entrega de información exógena a la DIAN existen reglas específicas y formatos precisos que no pueden ser obviados por el administrado. Que, igualmente, la modificación de la información exógena entregada por el año 2007 no tuvo ninguna relevancia, puesto que al cotejarse con los registros de la Registraduría Nacional del Estado Civil, se verificó la inclusión de la misma clase de errores: que las cédulas no correspondían a las personas informadas, pertenecían a personas fallecidas o eran cédulas que no existían.

Que no puede aplicarse el artículo 745 del E.T., en el sentido de que frente a vacíos probatorios la decisión debe favorecer al contribuyente, porque en este asunto existe plena certeza de la inexistencia de las operaciones.

Que tampoco se puede acceder a la petición del actor de que se acepten los costos porque aportó los comprobantes de transacción en Bolsa de Productos Agropecuarios, pues la DIAN verificó que no existen elementos probatorios que demuestren la realidad de las operaciones de compra.

Que la aparente formalidad contable del actor es insuficiente y no logra contradecir lo establecido en la investigación de fiscalización, en especial, porque las irregularidades encontradas respecto de las compras reportadas por el actor no se subsanan con el remplazo de unos costos por otros o con

la modificación de la información exógena, sino con la verificación de la realidad fiscal y contable del actor.

Agregó que en el requerimiento especial se explicó que el desconocimiento de los costos obedeció a la aplicación de la sanción por uso fraudulento de cédulas prevista en el artículo 650 del E.T., lo que encuentra respaldo doctrinario en el Concepto DIAN 14665 de 5 de junio de 1987.

Que en la liquidación oficial de revisión se precisó que no se podía aplicar la presunción de costos establecida en el artículo 82 del E.T., pues, como consecuencia de las labores de investigación de la DIAN, lo que se pone en duda en este asunto es la realidad de las operaciones, no de los costos.

Y que la sanción por inexactitud se aplicó conforme con la investigación adelantada por la DIAN, cuyo resultado fue que el actor incluyó costos inexistentes en la declaración de renta del año 2007, que derivaron en un menor impuesto a cargo.

### **2.3. SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor por las razones que se resumen así<sup>12</sup>:

---

<sup>12</sup> Folios 283 a 337 c.ppal.1

Sostuvo que no se violó el debido proceso del actor, pues las declaraciones rendidas por los proveedores del actor se practicaron con fundamento en el artículo 684 del E.T. y en la oportunidad señalada en el artículo 744 de ese mismo estatuto.

Que las declaraciones de los proveedores del actor se consideran testimonios por disposición del artículo 750 del E.T. Que estos testimonios se rigen por el Estatuto Tributario y se sujetan a los principios de publicidad y contradicción, que se garantizaron cuando se notificó al actor el requerimiento especial, como lo ha precisado el Consejo de Estado. Que, por lo tanto, el hecho de que en la etapa preliminar no se hubieran notificado al actor las declaraciones que rindieron los proveedores, no implica la violación del debido proceso o del derecho de defensa.

Que a pesar de que no está el testimonio de Néstor Gómez Durán, y que con el requerimiento especial no se dieron a conocer al actor los testimonios de Gloria Elizabeth Palacio Morales, quien dijo no haber tenido relación comercial con el demandante, ni de Yesid Leonel Basto Bautista, quien dijo conocer al actor y haber tenido negocios con él, tales testimonios no fueron los únicos elementos de prueba en los que la DIAN soportó el rechazo de los costos, pues esta tomó en consideración los libros de contabilidad y demás soportes internos y externos del demandante, la información que este entregó en medios magnéticos y el cruce de información con la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Que, adicionalmente, al contestar el requerimiento especial y conocer los testimonios en su contra, el actor no solicitó prueba alguna tendiente a conainterrogar a los proveedores, por lo que no puede señalarse a la DIAN como transgresora del debido proceso.

Asimismo, sostuvo que el traslado de pruebas consistió en el traslado de la información exógena del expediente por incumplimiento del deber de informar al de fiscalización, respecto de la cual no se había surtido el trámite de contradicción. Que, no obstante, no se violó el debido proceso, pues se trata de una prueba que proviene del mismo demandante. Que dicho traslado se encuentra amparado en las amplias facultades de fiscalización e investigación de la DIAN y en los principios generales de los artículos 3 del C.C.A. y 3 del C.P.C. Además, que el actor tuvo oportunidad de contradecir las pruebas en la oportunidad para responder el requerimiento especial.

Afirmó que en el rechazo de los costos del actor no existe falsa motivación, pues el perito elaboró su experticio sin hacer el cotejo de los nombres de los proveedores que el actor señaló en la información exógena del año 2007 y los que suministró posteriormente, en la versión corregida. Que al hacer el análisis correspondiente, se advierte que el perito también se equivocó cuando señaló que ni las cédulas ni los nombres de los proveedores eran coincidentes en los reportes exógenos 1 y 2, pues lo que encontró el Tribunal fue que los proveedores que rechazó la DIAN aparecen en las listas 1 y 2 pero con diferente identificación.

Que luego del análisis de los proveedores, conforme con la información suministrada por el actor, en las dos versiones que entregó, se advierte que, según la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil, procede el rechazo de los costos por \$29.809.748.208, pues los proveedores son personas fallecidas, inexistentes o cuya identificación no concuerda con la reportada por el actor. Que también procede el rechazo de costos por \$2.262.238.375, porque los mismos proveedores manifestaron no haber realizado operaciones comerciales con el actor.

Que, en consecuencia, se mantienen el rechazo de costos por \$32.071.995.000 y la sanción por inexactitud impuesta al actor, pues el rechazo de costos no se derivó de una deficiencia probatoria sino de la comprobación minuciosa de las dos listas de proveedores suministrada por el propio contribuyente, que pusieron en evidencia la falta de correspondencia entre la realidad de los hechos y los datos informados por este, lo que se concreta en una inexactitud de la declaración y en la obtención indebida de un menor saldo a pagar.

Que, adicionalmente, el *a quo* condenó a la demandante al pago de las expensas que se causaron en el proceso, debidamente liquidadas por la Secretaría, y de las agencias en derecho, correspondientes al 0.1% de las pretensiones negadas.

#### **2.4. RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante** apeló por las siguientes razones<sup>13</sup>:

Sostuvo que el *a quo* no se pronunció sobre la violación del debido proceso del actor como consecuencia de las siguientes irregularidades cometidas por la DIAN: (i) la práctica de los testimonios sin que la DIAN lo citara para ejercer su derecho de contradicción; (ii) el traslado de pruebas ordenado por auto de 28 de mayo de 2010, porque el actor no tuvo oportunidad de controvertirlas, (iii) la apertura de la investigación, con base en el acta del Comité de Denuncias, sin tener en cuenta el resultado del análisis de la información exógena entregada por él; y (iv) la contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008, por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN.

---

<sup>13</sup> Folios 339 a 352 c.ppal.2

Frente al traslado de las pruebas, afirmó, además, que el Tribunal no tuvo en cuenta que son nulas las pruebas trasladadas. Ello, porque cuando se le notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información exógena del año gravable 2007 aún no aparecía en el expediente de fiscalización, como se infiere del correo electrónico de 8 de abril de 2010 de la funcionaria Rosana Rondón, y a cuya respuesta tampoco se adjuntó dicha información.

Que las irregularidades cometidas por la DIAN en el traslado de pruebas infringieron, además, el artículo 742 del E.T., que establece que las decisiones de la Administración deben fundamentarse en hechos que aparezcan probados en el expediente, pues el requerimiento especial se profirió sin el estudio de las pruebas sobre las que la DIAN manifestó haber basado su decisión.

Que se configura la falsa motivación de los actos demandados por desconocimiento del artículo 771-2 del E.T.<sup>14</sup>, toda vez que estos se soportaron en los documentos expedidos por la Bolsa Nacional Agropecuaria, y a pesar de que la DIAN comprobó

---

<sup>14</sup> Estatuto Tributario. **“Artículo 771-2. Procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontables.** Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario. Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca. **Parágrafo.** En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.”

contablemente la existencia de esos costos, los rechazó por errores en el envío de la información exógena, que debían ser sancionados de acuerdo con el artículo 651 del E.T., y no de conformidad con el artículo 650 del mismo estatuto.

Alegó, también, que los errores de la información exógena se subsanaron con la segunda versión, solo que el *a quo* confundió los envíos, como en el caso de la proveedora OMAÑA DE AVENDAÑO BALBINA, quien en el primer envío se identificó con el NIT 275.767, pero en la corrección de la información se reemplazó por ABELLANEDA DE BECERRA MARÍA, con cédula 37.256.054, no con la cédula 275.767, como erradamente lo entendieron la DIAN y el Tribunal.

Que el CD con las correcciones de la información exógena, que se allegó al trámite administrativo, no fue tenido en cuenta por el *a quo* y por ello centró su estudio en la primera versión de la información, no en la corregida. Que si el Tribunal hubiera examinado el CD habría concluido que no procedía el desconocimiento de los costos por \$29.809.748.208.

Que tampoco se pronunció el *a quo* sobre la solicitud de aplicación del artículo 82 del E.T. sobre costos presuntos. Que no se entiende cómo se acepta el ingreso, pero no se reconoce el costo asociado a este.

Sostuvo, además, que en aplicación de los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 683 del E.T. debe precisarse si en este caso procedía el reconocimiento de costos presuntos o si por el error en el envío de la información exógena, que fue corregida, procedía el rechazo total de los costos y la imposición de la sanción por inexactitud.

Que la sanción por inexactitud es improcedente porque los costos solicitados existieron y se soportaron y la DIAN realizó el respectivo cruce contable, que no se discutió. Asimismo, que se cotejaron solamente las cédulas de los proveedores registrados en la primera versión de la información.

Igualmente, que existen serias dudas acerca del rechazo de los costos con base en un testimonio que no aparece acreditado en el expediente y porque no se relacionaron todas las personas indicadas en las dos versiones de la información exógena.

## 2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación<sup>15</sup>.

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda<sup>16</sup>.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo apelado por las siguientes razones<sup>17</sup>:

Sostuvo que la violación del debido proceso por las presuntas irregularidades de la DIAN en el traslado de pruebas no fue objeto de la fijación del litigio. Que, sin embargo, al valorar tales inconformidades se concluye que no tienen el alcance para

---

<sup>15</sup> Folios 365 a 378 c.ppal.2

<sup>16</sup> Folios 379 a 381 c.ppal.2

<sup>17</sup> Folios 396 a 400 c.ppal.2

vulnerar el procedimiento adelantado contra del actor, pues el mismo demandante reconoció que el inicio de la investigación se dio a partir de la denuncia de terceros, que fue anterior a la reunión del Comité de Denuncias de la DIAN.

Que debido a que el análisis de los proveedores se efectuó en las dos versiones de información exógena y en el documento en excel, que el mismo actor entregó con las especificaciones y formatos establecidos oficialmente, era inconducente estudiar el CD aportado por el actor para desvirtuar la información en medios magnéticos que él entregó.

Dijo también que en la apelación, el actor no presentó pruebas o argumentos que desvirtuaran la conclusión del Tribunal. Que en ninguna de las etapas procesales el actor aclaró el cambio de los proveedores fallecidos, con cédulas que no correspondían o con no inscritos. Que su actuación se limitó a enviar a la DIAN nuevos nombres de proveedores, en un CD que no cumple las formalidades de la información que pretende subsanar.

Que no puede accederse al reconocimiento de costos presuntos, por cuanto, en este caso, no se desconocieron todos los costos declarados (\$135.032.136.000), sino los que no pudieron ser comprobados. Que el hecho de que se haya dado un rechazo parcial de costos no significa que el ingreso no se hubiera generado, pues lo que sucede es que ese costo parcial no procede frente al ingreso total.

Que el desconocimiento de los costos se ajusta al artículo 650 del E.T., por cuanto el demandante no comprobó la realización de las operaciones antes del fallecimiento de las personas con las cédulas cuestionadas.

Que es procedente la sanción por inexactitud porque la falta de prueba de los costos y deducciones equivale a su inexistencia, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>18</sup>.

### **3. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **3.1. Problema jurídico**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

En concreto, determina si proceden el rechazo de costos y la sanción por inexactitud de que dan cuenta los actos que modificaron la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2007.

En el presente asunto se formulan cargos de orden procedimental y sustancial. En torno al procedimiento, la Sala determina si se violó el debido proceso del actor porque (i) la DIAN no lo vinculó en la práctica de los testimonios recibidos en la etapa preliminar de investigación; (ii) no pudo controvertir las pruebas trasladadas; (iii) se le inició investigación, con base en el acta del Comité de Denuncias, sin tener en cuenta el resultado del análisis de la información exógena entregada por él; (iv) existe contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008,

---

<sup>18</sup> Sentencia de 5 de mayo de 2011, exp. 17306, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN y (v) el Tribunal no tuvo en cuenta cuando se le notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información exógena del año gravable 2007 aún no aparecía en el expediente de fiscalización.

En lo referente al aspecto sustancial, la Sala precisa si existió falsa motivación de los actos demandados porque, en criterio del demandante, los costos rechazados existieron y se probaron adecuadamente. En caso negativo, determina si procedía la estimación de costos presuntos en los términos del artículo 82 del E.T. Además, si procedía la sanción por inexactitud.

### **3.2. De la violación al debido proceso**

#### **3.2.1. De la falta de publicidad de los testimonios**

El actor alega que la DIAN le violó el debido proceso porque no lo vinculó a la práctica de los testimonios recibidos en la etapa preliminar de investigación.

Conforme con el artículo 750 del E.T., las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial y están sujetas a los principios de publicidad y contradicción<sup>19</sup>. La Sala ha precisado que la oportunidad para que el contribuyente controvierta las pruebas recaudadas en la etapa preliminar de la investigación, como

---

<sup>19</sup> **Estatuto Tributario. “Artículo 750. Las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial. Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.”**

sucedió en este caso, es la que sigue al requerimiento especial, en la medida en que esta actuación constituye el medio de vinculación formal del contribuyente al proceso de fiscalización.

Sobre el particular, la Sala lo precisó lo siguiente<sup>20</sup>:

*“El requerimiento especial así concebido opera como requisito previo a la liquidación oficial de revisión y marca el inicio de la actuación administrativa dirigida a formularla, con la consiguiente obligación de vincular a los sujetos afectados por la misma, a través de su debida y oportuna notificación en los términos del artículo 705 ejusdem. Antes de ello esa vinculación no tiene lugar, pues, en estricto sentido, no existe actuación tributaria individualizada respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, ya que, se insiste, sólo el requerimiento especial concreta la propuesta de modificación y particulariza al contribuyente que debe atenderla.”*

Es de anotar que en la respuesta al requerimiento especial, el actor se refirió a varios de los testimonios practicados por la DIAN, que, en su mayoría, coincidieron en que no lo conocían. Sin embargo, ni en esa oportunidad ni en la oportunidad para recurrir la liquidación oficial de revisión, el actor presentó pruebas o solicitó la práctica de conainterrogatorios.

Lo anterior pone en evidencia que la DIAN garantizó al actor el debido proceso en relación con los testimonios practicados en la etapa preliminar de la investigación.

### **3.2.2. Del traslado de pruebas que no fueron controvertidas por el actor**

---

<sup>20</sup> Sentencia de 25 de noviembre de 2010, exp. 17253, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Asegura el actor que la DIAN le violó el debido proceso porque, por auto de 28 de mayo de 2010, ordenó el traslado de unas pruebas que no tuvo oportunidad de controvertir.

La Sala encuentra que estas pruebas corresponden a la información exógena del año 2007, que el mismo actor suministró a la DIAN y que hacían parte del expediente abierto por esta para verificar el cumplimiento del deber de informar en medios magnéticos por el año 2007. Por lo anterior, la DIAN no requería poner las pruebas en conocimiento del actor, pues provenían de él y fue el actor quien las proporcionó a la DIAN<sup>21</sup>.

### **3.2.3. De la apertura de la investigación sin el análisis de información exógena del año gravable 2007**

El actor cuestiona que se le violó el debido proceso porque se le inició investigación con base en la decisión del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008 y el Comité no tuvo en cuenta el análisis de la información exógena del año gravable 2007, de 11 de septiembre de 2008<sup>22</sup>.

El acta del Comité de Denuncias de la DIAN prevé lo siguiente<sup>23</sup>:

*“ACTA DE COMITÉ DE DENUNCIA DE TERCEROS # 06*

*FECHA: Septiembre 9 de 2008*

---

<sup>21</sup> Folios 108, 128 a 130 c.a.6

<sup>22</sup> Folios 78 a 102 c.a.1

<sup>23</sup> Folios 59 a 64 c.a.3 El acta se transcribe en el oficio 0107-201-238,084-1720 de 9 de febrero de 2009, por el cual la DIAN respondió al actor un derecho de petición sobre cómo fue seleccionado para ser investigado.

HORA: 11:00 AM

LUGAR: Despacho del Administrador de Impuestos

....

22. Denuncia recepcionada contra el señor SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA NIT. 13.484.926, donde la División de Gestión y Asistencia al Cliente informa que atendidos los contribuyentes citados como omisos por el año 2006 se han obtenido respuestas donde manifiestan los contribuyentes que no están obligados a declarar y niegan la relación comercial con el informante SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA. Igualmente hacen entrega del oficio enviado por el contribuyente que los reporta en donde se reconoce que erróneamente los informó pero procederá a corregir la información por él reportada, información que se refiere a los costos declarados por él en su declaración de renta año gravable 2.006.

Revisada la declaración de renta año 2006 del contribuyente SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA esta se encuentra en firme, por haberse acogido ésta al beneficio de auditoría. Igualmente se observa que la declaración de renta del año gravable 2007 se encuentra también acogida al beneficio pero **al analizar la información exógena del año gravable 2006 con la información exógena presentada por el año gravable 2007, aparecen reportados nuevamente algunos de los denunciados que informaron no haber tenido en ningún momento relaciones comerciales con el denunciado. Permitiendo este hecho presumir que los costos declarados en su denuncia rentístico correspondiente al año gravable 2007 no son procedentes.**

Por lo anterior **el Comité decide que al evidenciar que el Contribuyente Reyes Prada se encuentra por el año 2007 incurso en el mismo reporte erróneo de proveedores que por el año 2006 y teniendo en cuenta que la declaración de renta por el año gravable 2006 se encuentra en firme, se deben efectuar algunos preliminares por el año 2007, entre otros los siguientes:**

- Citación de los proveedores que se encuentran inscritos en el Rut con el fin de tomarles declaración juramentada respecto de las transacciones comerciales efectuadas con el Sr. REYES PRADA durante el año gravable 2007.
- En efecto a los proveedores que no se encuentran inscritos cruzar los mismos con la base de datos de la Registraduría Nacional con el fin de

*determinar posibles irregularidades, como por ejemplo que no coincidan las cédulas con las expedidas por esta, que las personas reportadas sean personas fallecidas antes de haberse realizado las operaciones, etc.*

***En fin de los preliminares que ha (sic) bien tenga realizar la División de Fiscalización con el fin de poder obtener los indicios necesarios para aperturar o no investigaciones por el año 2007.***

*Que si del resultado de los preliminares existen indicios graves de la ocurrencia de haberse informado un costo irreal se entenderá que el contribuyente SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA CON Nit 13.484.926 se encuentra seleccionado por el impuesto de renta del año gravable 2007 dentro del programa de Denuncias de Terceros.” (Se destaca)*

En la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN explicó que cometió un error de transcripción porque la fecha del acta es el 19 de septiembre de 2008 y no el 9 de septiembre de 2008<sup>24</sup>.

La Sala precisa que independientemente de la fecha del acta del Comité, lo importante es que por tratarse de una investigación preliminar, bien podía la DIAN, con base en la información que tenía hasta ese momento, ordenar la apertura de la investigación al actor. Ello, con fundamento en el artículo 684 del E.T. pues esta norma le confiere amplias facultades de investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual puede “[a]delantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias (literal b) y en general, “efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos” (literal f).

Por lo demás, en caso de que la DIAN encuentre que la actuación del contribuyente se adecúa a la ley, ordenará el archivo del expediente y, en caso contrario, continuará la investigación y, si a ello hay lugar, proferirá el requerimiento especial, mediante el cual, como se precisó, se vincula formalmente al contribuyente al proceso de fiscalización para modificar la declaración privada.

---

<sup>24</sup> Folio 45 c.ppal.

Frente a la facultad de la Administración para seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de investigación, la Sala precisó lo siguiente<sup>25</sup>:

*“[...] con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario<sup>26</sup>, la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. En ese orden de ideas, la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión<sup>27</sup>.”*

*En ese sentido, si la Administración considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo y es **la constatación de la posible infracción tributaria la que da inicio al procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección de declaraciones<sup>28</sup> o de imposición de sanciones.***

---

<sup>25</sup> Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp. 19478. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>26</sup> Estatuto Tributario. **“Artículo 684. Facultades de fiscalización e investigación.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

*Para tal efecto podrá:*

*a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

*b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. [...]”*

<sup>27</sup> Ver sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17795

<sup>28</sup> Ibídem

*Así pues, la denuncia como tal no da inicio a la actuación administrativa, pues la Administración debe verificar su veracidad, esto es, si existe fundamento para investigar al contribuyente.*

*Por lo mismo, la autoridad tributaria no está obligada a dar a conocer la denuncia al contribuyente para poder fiscalizarlo. Ello no se opone al debido proceso, pues **la verificación de los hechos que se denuncian** se debe basar en pruebas que el contribuyente debe conocer y controvertir. No prospera el cargo.” (Se destaca)*

Por lo anterior, la DIAN no incurrió en ninguna irregularidad procedimental ni violó el debido proceso del actor.

#### **3.2.4. Supuesta contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor**

Para el actor, la DIAN se contradijo al señalar cuándo se inició la investigación: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008, por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN.

No obstante, como se advierte en el análisis del cargo anterior, el actor acepta que la investigación se inició por la decisión del Comité de Denuncias de la DIAN, de 9 de septiembre 2008, pues dicha entidad encontró posibles inconsistencias en las declaraciones de renta de los años 2006, que estaba en firme, y 2007.

Por lo demás, en este caso es indiferente si la investigación se inició como consecuencia de la denuncia de terceros o de la decisión del Comité de Denuncias de la DIAN, que finalmente son cercanas en el tiempo, pues lo cierto es que, como se precisó, en desarrollo de las amplias facultades de investigación, la demandada encontró irregularidades en la declaración de renta del año gravable 2007 y vinculó

al actor formalmente al actor al proceso de fiscalización, con la notificación del requerimiento especial.

### **3.2.5. De si el requerimiento especial tuvo en cuenta la información exógena del año gravable 2007**

El actor alega que el requerimiento especial se notificó antes de que se trasladara al expediente de fiscalización la información exógena del año gravable 2007.

La Sala precisa que no asiste razón al demandante, pues para proferir dicho acto la DIAN tuvo en cuenta la información exógena del actor por el año gravable 2007, que se trasladó del expediente que se le inició por el incumplimiento del deber de informar al expediente de fiscalización.

En efecto, mediante correo electrónico de 23 de junio de 2009, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria solicitó a la Subdirección de Tecnología de Información y Telecomunicaciones de la DIAN el suministro de la información exógena inicial y corregida por el actor respecto del año gravable 2007<sup>29</sup>. La respuesta a esta solicitud se efectuó mediante correo de 30 de julio de 2009, al que se adjuntó el archivo “13484926.zip de 1.2 M”, con la información exógena presentada por el actor por el año gravable 2007 y cuya impresión se encuentra en el expediente<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Folios 117 a 119 c.a.3

<sup>30</sup> Folios 28 a 56 reverso c.a.5

Además, en el requerimiento especial, notificado el 3 de junio de 2010, la DIAN hizo referencia a la información en medios magnéticos entregada por el actor por el año gravable 2007 de la siguiente forma<sup>31</sup>:

*“Procediéndose a comparar la información rendida por el contribuyente en medios magnéticos por el año 2007 inicial y corrección, se determina que las cédulas de sus proveedores siguen siendo los mismo (sic), pero cambian los nombres de las personas tal como se observa en la hoja de trabajo efectuada y que reposa en los folios 600 al 629 del expediente.*

*Por ejemplo la cédula número, 60.356.194 que fue informada inicialmente con el nombre de BARBOSA ARAQUE NELLY, en la corrección figura con la cédula número 60.356.194 ANDRADE ANDRADE MARÍA NILSE.; la cédula número 88.275.655 que había sido informado a nombre de ESLAVA CASTRO REGAN, en la corrección se informó con el nombre de RODRÍGUEZ PÉREZ GUSTAVO, la cédula número 88.199.454 que fue informado inicialmente ARO NELSON, en la corrección informa el nombre SÁNCHEZ DOMINGO.”*

Conforme con lo anterior, no es cierto que el requerimiento especial no tuvo en cuenta la información exógena del año gravable 2007, presentada por el actor en las versiones inicial y corregida, pues esta se trasladó al proceso de fiscalización antes de la expedición de dicho acto y el análisis de dicha información se incorporó al requerimiento.

El correo de 8 de abril de 2010, a que se refiere el actor, se limitó a corroborar la información exógena que había presentado el actor, por lo que nada nuevo aporta a este asunto.

---

<sup>31</sup> Folios 53 reverso y 54 c.a.7.

### **3.3. De la falsa motivación de los actos administrativos frente al rechazo de costos**

Acerca de lo que debe entenderse por falsa motivación la Sala ha precisado lo siguiente<sup>32</sup>:

*“Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.*

*Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.*

*Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos<sup>33</sup>.*”

---

<sup>32</sup> Sentencia de 15 de junio de 2016, exp. 20132, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>33</sup> El tratadista Manuel María Díez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

Para el actor no procede el rechazo de costos por **\$32.071.995.000** porque se encuentran amparados en su contabilidad, que no ha sido desvirtuada, y, por tanto, constituye plena prueba a su favor.

Por su parte, la DIAN argumenta que de los costos declarados por **\$135.032.136.000** se aceptaron costos por **\$102.960.141.000**, que corresponden a operaciones cuya existencia se pudo comprobar, y que se rechazaron costos por **\$32.071.995.000**, porque se demostró que las compras que se imputaron a dichos costos no fueron reales.

Para resolver el caso son relevantes los siguientes hechos probados:

---

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto «debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional»; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener «1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada».

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: «1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2) si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental». Manuel María Díez. «El Acto Administrativo». Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

1. El 19 de marzo de 2008, el actor presentó la información exógena correspondiente al año gravable 2007. Y el 31 de diciembre de 2008, este la corrigió<sup>34</sup>.
2. El 22 de mayo de 2008, el actor presentó la declaración de renta del año gravable 2007<sup>35</sup>. En la declaración incluyó ingresos brutos por \$150.217.457.000, costos por \$135.032.136.000, deducciones por \$13.945.180.000, una renta líquida gravable de \$1.240.414.000, un impuesto a cargo de \$408.938.000 y un total a pagar de \$452.918.000.
3. El 7 de octubre de 2008, el actor corrigió la declaración para adicionar pasivos, por lo que se disminuyó el patrimonio líquido.
4. Con fundamento en el acta del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008, la DIAN dio apertura a la investigación contra la actora. El propósito era verificar la realidad económica del contribuyente, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravables o no y el cumplimiento de requisitos formales relacionados con el impuesto sobre la renta del año gravable 2007<sup>36</sup>.
5. El 11 de septiembre de 2008, la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria verificó en el Aplicativo Muisca los proveedores reportados en medios magnéticos<sup>37</sup>.
6. Con base en la información exógena presentada por el actor, por oficios de 15 de octubre de 2008 y 1 de abril de 2009, la DIAN citó a varios proveedores para rendir testimonio sobre las operaciones comerciales celebradas con el actor. El resultado de tales diligencias fue el siguiente:

---

<sup>34</sup> Folios 67 a 75 c.a.3

<sup>35</sup> Folio 9 c.a.1

<sup>36</sup> Folios 4, 25 y 26 c.a.2

<sup>37</sup> Folios 27 a 37 y 144 a 152 c.a.1

PROVEEDORES	TESTIMONIOS
Nelly Elizabeth Barbosa Araque <sup>38</sup>	24 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Rafael Flórez Ureña <sup>39</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Pablo Audrey Ramírez Romero <sup>40</sup>	24 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Eloina del Carmen Murillo Martínez <sup>41</sup>	20 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Martha Isabelina García Peña <sup>42</sup>	20 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Carlos Mauricio Martínez Rojas <sup>43</sup>	21 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Fanny Quintero Cala <sup>44</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Luis Alfonso Pérez Pérez <sup>45</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Ender de Jesús Villalba Pérez <sup>46</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Oscar Emilio Sánchez Orozco <sup>47</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Alirio Ortiz Cárdenas <sup>48</sup>	22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
José Iván Cetina Calderón <sup>49</sup>	4 de noviembre de 2008. Dijo conocer al actor y haberle vendido rollos de enolaje solo por \$2.400.000, no por \$97.000.000.
Enoc Villamil Palacio <sup>50</sup>	27 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.

---

<sup>38</sup> Folios 27 a 29 c.a.2

<sup>39</sup> Folios 30 a 32 c.a.2

<sup>40</sup> Folios 33 a 35 c.a.2

<sup>41</sup> Folios 36 a 38 c.a.2

<sup>42</sup> Folios 39 a 41 c.a.2

<sup>43</sup> Folios 42 a 44 c.a.2

<sup>44</sup> Folios 45 a 47 c.a.2

<sup>45</sup> Folios 48 a 50 c.a.2

<sup>46</sup> Folios 51 a 53 c.a.2

<sup>47</sup> Folios 54 a 56 c.a.2

<sup>48</sup> Folios 57 a 59 c.a.2

<sup>49</sup> Folios 72 a 74 c.a.2

<sup>50</sup> Folios 79, 80 y 84 c.a.2

Jesús María Peñaloza <sup>51</sup>	6 de noviembre de 2008. Dijo no conocer al actor.
José Manuel Ortiz Carrascal <sup>52</sup>	27 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Luis Arturo Barinas Padilla <sup>53</sup>	30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Ubernel Contreras <sup>54</sup>	30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
José Trinidad Páez <sup>55</sup>	30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Inés González de Prada <sup>56</sup>	30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Manuel Guillermo Alvarado Chacín <sup>57</sup>	30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Olga Marina Ramírez de Contreras <sup>58</sup>	28 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor.
María Elena Bautista <sup>59</sup>	2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Jorge Enrique Ibáñez Navarro <sup>60</sup>	2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor.
José Andrade Casadiego <sup>61</sup>	2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Rosa Nidia Barbosa <sup>62</sup>	3 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor.
Elena Carolina Arrieta Ortega <sup>63</sup>	3 de diciembre 2008. Dijo no conocer al actor.
Néstor Gómes Durán <sup>64</sup>	Citado en abril de 2009. No se presentó
Gilberto Buitrago Rodríguez <sup>65</sup>	Junio 16 de 2009. Dijo no conocer al actor.

---

<sup>51</sup> Folios 81 a 83 c.a.2

<sup>52</sup> Folios 85 a 87 c.a.2

<sup>53</sup> Folios 88 a 90 c.a.2

<sup>54</sup> Folios 91 a 93 c.a.2

<sup>55</sup> Folios 94 a 96 c.a.2

<sup>56</sup> Folios 97 a 99 c.a.2

<sup>57</sup> Folios 100 a 102 c.a.2

<sup>58</sup> Folios 103 a 105 c.a.2

<sup>59</sup> Folios 38 a 40 c.a.3

<sup>60</sup> Folios 41 a 43 c.a.3

<sup>61</sup> Folios 44 a 46 c.a.3

<sup>62</sup> Folios 47 a 49 c.a.3

<sup>63</sup> Folios 50 a 52 c.a.3

<sup>64</sup> Folio 98 c.a.3

<sup>65</sup> Folios 76, 107 y 108 c.a.3

Fanny Peñaloza Flórez <sup>66</sup>	Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor.
Jairo Enrique Pineda Carrero <sup>67</sup>	Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor.
Isidro Fuentes Rojas <sup>68</sup>	Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor.
Jairo Ayala Mahecha <sup>69</sup>	Junio 18 de 2009. Dijo no conocer al actor.
Jorge Rey <sup>70</sup>	No se localizó la dirección.
Diana Osorio <sup>71</sup>	Casa desocupada con aviso de se arrienda.
Javier Cañizares López	No vive allí.
Ricardo Toscano <sup>72</sup>	No vive allí.
Ramiro Augusto Rincón Páez <sup>73</sup>	No se presentó
Diva Esther Cárdenas <sup>74</sup>	No existe dirección
Jairo Buitrago Torres <sup>75</sup>	No se presentó
Clementina Puerto de Ferreira <sup>76</sup>	No se presentó
Ramón Sepúlveda <sup>77</sup>	No se presentó
Juan Bautista Cárdenas Joya <sup>78</sup>	No trabaja allí
Adriana Marcela Duarte <sup>79</sup>	No la conocen
Silvio Arias Moreno <sup>80</sup>	No vive allí.

---

<sup>66</sup> Folios 90, 109 y 110 c.a.3

<sup>67</sup> Folios 95, 111 y 112 c.a.3

<sup>68</sup> Folios 78, 113 y 114 c.a.3

<sup>69</sup> Folios 94, 115 y 116 c.a.3

<sup>70</sup> Folio 60 c.a.2

<sup>71</sup> Folio 62 c.a.2

<sup>72</sup> Folio 67 c.a.2

<sup>73</sup> Folio 68 c.a.2

<sup>74</sup> Folio 70 c.a.2

<sup>75</sup> Folio 106 c.a.2

<sup>76</sup> Folio 107 c.a.2

<sup>77</sup> Folio 79 c.a.3

<sup>78</sup> Folio 80 c.a.3

<sup>79</sup> Folio 82 c.a.3

Andrés Portilla <sup>81</sup>	No se presentó
Adriana Márquez Durán <sup>82</sup>	Lugar en construcción.
CI Bolivariana de Mercadeo <sup>83</sup>	No se presentó
Maribel Gelvez <sup>84</sup>	No lo conocen.
Carlos Eduardo Pineda Castillo <sup>85</sup>	No la conocen.
Yesid Leonel Basto Bautista <sup>86</sup>	16 de junio de 2009. Dijo conocer al actor.

7. El 21 de octubre de 2008, la DIAN solicitó a la Registraduría Nacional del Estado Civil que verificara las cédulas de ciudadanía de los proveedores del actor por el año gravable 2007<sup>87</sup>.
8. El 18 de noviembre de 2008, la Registraduría informó a la DIAN que del total de números de cédula suministrados para verificación (1652) se hallaron 1223 vigentes y sin ninguna anomalía, 52 cédulas no inscritas, 38 canceladas por muerte, 328 en las que el titular no corresponde con el reportado y 11 con “no registro” o muerte y pérdida o suspensión de derechos políticos<sup>88</sup>.
9. El 31 de diciembre de 2008, el actor corrigió la información exógena. La corrección consistió en cambiar los nombres de los proveedores dejando las

---

<sup>80</sup> Folio 84 c.a.3

<sup>81</sup> Folio 86 c.a.3

<sup>82</sup> Folio 88 c.a.3

<sup>83</sup> Folio 91 c.a.3

<sup>84</sup> Folio 92 c.a.3

<sup>85</sup> Folio 96 c.a.3

<sup>86</sup> Folios 77, 99 y 100 c.a.3

<sup>87</sup> Folio 108 c.a.2

<sup>88</sup> Folios 1 a 37 c.a.3

mismas cédulas. Asimismo, suprimió los nombres e identificación de varios proveedores<sup>89</sup>.

En el caso de la proveedora OMAÑA DE AVENDAÑO BALBINA, a que se refiere el actor en la apelación, se advierte que con dicho nombre el actor informó inicialmente como número de cédula el 275.767. Y en la corrección, al mismo número de cédula le puso el nombre de MARÍA ABELLANEDA DE BECERRA. No obstante, la Registraduría informó que la citada cédula corresponde a JORGE ELIÉCER PÁEZ MARTÍNEZ<sup>90</sup>.

A pesar de que el actor corrigió la información exógena, como mantuvo la gran mayoría de las cédulas, aunque con otros nombres, el reporte de la Registraduría sobre las cédulas tiene plena validez antes y después de la corrección.

10. El 16 de febrero de 2010, la DIAN abrió el expediente II2007-20100048 por el programa de información exógena del año gravable 2007, con el fin de comprobar la información exógena suministrada por el actor por la vigencia fiscal 2007<sup>91</sup>.
11. Por auto de 25 de febrero de 2010, la DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria al actor y verificó la información en medios magnéticos por el año gravable 2007 en las versiones inicial y corregida<sup>92</sup>.
12. Al comparar las dos versiones de información exógena del año gravable 2007 con la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil, la DIAN advirtió lo siguiente en relación con los proveedores del actor<sup>93</sup>:

---

<sup>89</sup> Folios 145 c.a 4 y 1 a 56 c.a.5

<sup>90</sup> Folios 103 a 108 c.a.5

<sup>91</sup> Folios 108 c.a.6 y 45 c.ppal

<sup>92</sup> Folios 53 c.a.3, 21 c.a.4, 137 a 149 c.a.6 y 1 a 27 reverso c.a.7

Cédulas inválidas y que no coinciden con las de las personas informadas por el actor								
Cédula	Causal	Monto	Cédula	Causal	Monto	Cédula	Causal	Monto
275.767	Otro nombre	27.004.000	13.475.101	Otro nombre	121.946.178	27.890.847	Otro nombre	243.919.000
1.090.376	Otro nombre	137.185.000	13.487.183	Otro nombre	99.464.044	36.456.327	Otro nombre	145.556.000
1.143.818	Otro nombre	256.552.000	13.488.380	Otro nombre	91.056.000	37.237.846	Otro nombre	78.411.000
1.190.341	Otro nombre y muerte	308.777.000	13.494.229	Otro nombre	75.268.000	37.245.442	Otro nombre	101.662.140
1.676.870	Otro nombre	110.882.000	13.494.743	Otro nombre e inválida	225.122.000	37.271.659	Otro nombre	33.294.000
1.733.911	Otro nombre	140.685.000	13.495.779	Otro nombre	307.123.000	41.709.893	Otro nombre	80.430.000
1.811.496	Otro nombre	287.078.000	13.499.458	Otro nombre	108.199.000	55.058.230	Otro nombre	99.912.000
1.914.504	Otro nombre, muerte e inválida	167.285.000	13.499.585	Otro nombre	101.261.000	60.281.923	Otro nombre	23.100.000
1.942.041	Otro nombre	93.852.000	13.051.205	Otro nombre	151.536.000	60.282.834	Otro nombre	102.659.000
1.956.356	Otro nombre	128.372.000	13.505.990	Otro nombre	111.277.000	60.289.600	Otro Nombre	68.363.000
1.996.563	Otro nombre y muerte	134.135.000	13.509.526	Otro nombre	199.380.000	60.298.827	Otro nombre	74.557.000
2.011.539	Otro nombre y muerte	200.951.000	13.642.885	Otro nombre	228.841.000	60.301.634	Otro nombre	64.703.000
3.650.012	Otro nombre	136.791.000	13.813.193	Otro nombre	221.678.000	60.319.305	Otro nombre	85.044.000
4.805.961	Otro nombre	149.714.000	13.814.988	Otro nombre	193.481.000	60.345.083	Otro nombre	140.135.000

5.045.895	Otro nombre	146.364.000	13.833.573	Otro nombre	57.411.000	60.442.246	Otro nombre	43.999.000
5.383.316	Otro nombre	131.683.000	13.840.207	Otro nombre	156.849.000	63.349.994	Otro nombre	239.180.000
5.393.337	Otro nombre	128.436.000	13.852.953	Otro nombre	320.136.000	68.285.995	Otro nombre	77.360.000
5.939.403	Otro nombre y muerte	115.150.000	14.436.765	Otro nombre	96.563.000	88.002.406	Otro nombre	155.120.000
5.464.878	Otro nombre	273.810.000	15.538.294	Otro nombre	144.327.000	88.142.956	Otro nombre	153.615.000
6.484.342	Otro nombre	128.535.000	17.036.830	Otro nombre	83.190.000	88.156.196	Otro nombre	216.986.000
6.507.626	Otro nombre	2.207.825.000	17.452.232	Otro nombre	136.139.000	88.157.761	Otro nombre	109.682.000
6.686.066	Otro nombre	347.928.000	17.580.912	Otro nombre	200.538.000	88.211.574	Otro nombre y muerte	142.515.000
6.880.144	Otro nombre	134.664.000	17.580.927	Otro nombre	163.079.000	88.233.635	Otro nombre	132.961.000
8.323.190	Otro nombre	158.985.000	17.587.700	Otro nombre	120.073.000	88.237.007	Otro nombre	102.033.000
10.750.489	Otro nombre	24.797.000	17.595.497	Otro nombre	308.038.071	88.237.597	Otro nombre	92.491.000
10.897.284	Otro nombre	71.648.000	18.127.620	Otro nombre	157.598.000	88.240.153	Otro nombre	142.746.000
12.143.050	Otro nombre pérdida der. políticos	149.155.000	20.070.177	Otro nombre	178.265.000	88.246.829	Otro nombre	99.196.000
12.479.254	Otro nombre	83.293.000	21.130.614	Otro nombre	51.640.200	88.251.223	Otro nombre	97.133.000
12.589.725	Otro nombre	134.232.000	23.507.475	Otro nombre	111.971.000	88.254.808	Otro nombre	151.199.000
13.170.807	Otro nombre	88.835.000	23.518.520	Otro nombre	96.090.000	88.256.655	Otro nombre	184.015.000
13.223.752	Otro nombre	104.591.000	24.238.735	Otro nombre y muerte	92.290.185	88.258.130	Otro nombre	205.288.000
13.239.088	Otro nombre	159.943.000	24.584.269	Otro nombre	244.258.000	88.263.191	Otro nombre	78.987.000
13.240.320	Otro nombre	94.364.000	27.240.118	Otro nombre	85.116.100	88.264.147	Otro nombre	111.425.000
13.245.478	Otro nombre	86.569.000	27.557.284	Otro nombre	91.369.000	88.266.854	Otro nombre	198.882.000

13.248.018	Otro nombre	73.470.000	27.560.006	Otro nombre	83.218.000	88.277.474	Otro nombre	76.900.000
13.249.064	Otro nombre	89.788.000	27.581.527	Otro nombre	86.023.000	88.286.943	Otro nombre	177.200.000
13.251.098	Otro nombre	71.808.000	27.582.058	Otro nombre	85.797.182	91.068.439	Otro nombre	113.057.000
13.259.448	Otro nombre	105.506.000	27.587.207	Otro nombre	97.069.000	91.202.587	Otro nombre	196.633.000
13.259.773	Otro nombre	128.512.000	27.592.625	Otro nombre	107.004.000	91.221.436	Otro nombre	148.749.000
13.269.623	Otro nombre	79.951.000	27.601.493	Otro nombre	82.106.000	91.245.919	Otro nombre	138.637.000
13.356.837	Otro nombre	139.521.000	27.670.456	Otro nombre	65.356.000	91.256.967	Otro nombre	246.604.000
							y muerte	
13.358.368	Otro nombre	131.372.000	27.716.784	Otro nombre	96.274.000	91.290.768	Otro nombre	179.870.000
13.371.268	Otro nombre	659.891.096	27.738.060	Otro nombre	106.454.275	91.341.507	Otro nombre	70.417.000
13.471.894	Otro nombre	105.368.040	27.787.928	Otro nombre	140.247.000	91.425.896	Otro nombre	78.578.000
13.473.376	Otro nombre	68.702.000	27.851.416	Otro nombre	53.367.000	91.429.643	Otro nombre	59.786.000
13.474.636	Otro nombre	157.817.064	27.858.024	Otro nombre	66.817.000	91.492.218	Otro nombre	178.304.000
	y muerte							
13.474.875	Otro nombre	104.634.180	27.881.832	Otro nombre	100.502.000	91.513.800	Otro nombre	104.339.000
1.145.213	Muerte	179.434.116	13.342.567	No inscrito	201.548.000	27.573.997	Muerte	74.710.000
1.916.670	Muerte	250.865.000	13.432.652	No inscrito	133.395.000	31.312.599	No inscrito	55.441.000
1.920.186	Muerte	73.259.000	13.508.498	Muerte	92.209.260	42.218.652	No inscrito	92.281.000
1.922.007	Muerte	1.912.439.000	13.552.368	No inscrito	162.084.000	70.170.702	No inscrito	172.023.000
1.925.156	Muerte	155.843.000	13.556.221	No inscrito	269.024.000	80.317.090	No inscrito	152.587.000
1.929.470	Muerte	143.692.000	13.848.925	No inscrito	170.652.000	88.217.444	Muerte	108.636.000
5.381.180	Muerte	105.967.000	16.020.871	No inscrito	97.477.000	88.292.977	No inscrito	110.896.100
5.392.410	Muerte	128.366.000	17.229.840	No inscrito	149.718.000	88.308.000	No inscrito	247.226.000
5.441.120	Muerte	136.879.000	18.055.847	No inscrito	406.698.000	88.798.398	No inscrito	260.248.286

5.472.589	Muerte	141.720.000	18.090.094	No inscrito	217.260.000	91.255.377	Muerte	117.302.000
11.107.710	No inscrito	222.418.000	18.874.245	No inscrito	198.232.000	91.453.859	No inscrito	219.831.000
11.563.350	No inscrito	52.276.000	19.528.865	No inscrito	101.980.100	91.505.191	No inscrito	167.052.000
13.148.488	No inscrito	55.966.000	19.822.460	No inscrito	80.362.000	97.027.693	No inscrito	121.696.000
13.201.588	No inscrito	49.102.000	19.867.112	No inscrito	75.555.200	27.573.997		
13.292.579	No inscrito	84.029.258	21.149.867	No inscrito	106.843.200	31.312.599		

**Total costos susceptibles de rechazo con base en el cruce de información con la Registraduría \$29.809.748.208**

13. Con fundamento en la relación de proveedores que rindieron testimonio y manifestaron no conocer al actor, la DIAN encontró que era procedente rechazar los siguientes costos<sup>94</sup>:

<b>Rechazo de costos por testimonio de los proveedores</b>	
Jairo Enrique Pineda Carreño	\$34.353.000
Isidro Fuente Rojas	\$45.433.000
José Manuel Ortiz Carrascal	\$24.805.000
Ubernel Contreras	\$104.873.000
José Trinidad Páez	\$45.467.000
Inés González de Prada	\$50.885.000
Olga Marina Ramírez de Contreras	\$50.701.000
Jorge Enrique Ibáñez Navarro	\$45.391.000

<sup>94</sup> Folios 131 y 131 reverso c.a.6

Néstor Durán Gómez	\$98.957.000
Gilberto Buitrago	\$36.412.000
Rafael Flórez Ureña	\$68.111.000
Pablo Ramírez	\$58.353.000
Eloina del Carmen Murillo Martínez	\$27.967.000
Martha García	\$25.087.391
Carlos Mauricio Martínez	\$45.738.000
Fanny Quintero Cala	\$54.237.000
Luis Alfonso Pérez Pérez	\$58.190.000
Hender De Jesús Villalba Pérez	\$56.957.000
Oscar Emilio Sánchez Orozco	\$58.751.000
Alirio Ortiz Cárdenas	\$36.555.000
José Iván Cetina Calderón	\$97.608.000
José María Peñaloza	\$58.190.000
<b>Total</b>	<b>\$1.183.021.391</b>

Pese a que la DIAN había incluido en el listado anterior los costos relacionados con los proveedores **Tulio Danilo Castro, Carmen Escalante Velásquez, Paulino Joya Leones, Orlando Falla Martínez, José Orlando Boada Pabón, Optaciano Sánchez Bayona, Elena Carmen Rubio Carrillo y María Nilse Andrade Andrade**, la razón por la cual procedía el rechazo de estos costos, era que la identificación de tales proveedores no coincidía con la realidad, pues las cédulas informadas por el actor pertenecen a otras personas.

En consecuencia, como lo advirtió el a quo, los costos rechazados porque los proveedores negaron haber realizado las operaciones informadas por el actor corresponden a **\$1.183.021.391** y los costos referidos a proveedores cuya identificación no coincide con la realidad corresponden a **\$1.079.225.401**, como se observa a continuación:

Proveedor	Rechazo	Monto
Tulio Danilo Castro	Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 13.498.100. Sin embargo, esta corresponde a Jairo Ayala <sup>95</sup> .	\$122.418.000
Carmen Escalante Vásquez	Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 19.287.647. Sin embargo, esta corresponde a Luis Arturo Barinas Padilla <sup>96</sup> .	\$123.452.000
Paulino Joya Leones	Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 88.252.982. Sin embargo, esta corresponde a Manuel Guillermo Alvarado <sup>97</sup> .	\$104.411.000
Orlando Falla Martínez	Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 27.789.454. Sin embargo, esta corresponde a María Helena Bautista <sup>98</sup> .	\$209.136.000
José Orlando Boada Pabón	Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 13.450.106. Sin embargo, esta corresponde a José Andrade Casadiego <sup>99</sup> .	\$75.821.000
Optaciano Sánchez Bayona	Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 37.258.619. Sin embargo, esta corresponde a Rosa Nidia Barbosa <sup>100</sup> .	\$204.302.000

<sup>95</sup> Folios 46 reverso c.a.5 y 4 y 15 c.a.3

<sup>96</sup> Folio 43 reverso c.a.5 y 18 c.a.3

<sup>97</sup> Folio 30 reverso c.a.5 y 35 c.a.3

<sup>98</sup> Folio 41 c.a.5 y 21 c.a.3

<sup>99</sup> Folio 48 c.a.5 y 13 c.a.3

<sup>100</sup> Folio 39 c.a.5 y 23 c.a.3

Carmen Rubio Carrillo	Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 37.395.017. Sin embargo, esta corresponde a Elemar Carolina Arrieta Ortega <sup>101</sup> .	\$141.714.000
María Nilse Andrade Andrade	Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 60.356.194. Sin embargo, esta corresponde a Nelly Barbosa Araque <sup>102</sup> .	\$97.976.000
<b>Total</b>		<b>\$1.079.230.000</b>

Así, aunque los proveedores indicados no rindieron testimonio, se comprobó que se identificaron con cédulas que no les correspondían, razón por la que procedía el rechazo de los costos asociados a estos proveedores por **\$1.079.225.401**. Ello, sumado al rechazo de costos por testimonios por **\$1.183.225.401** y al rechazo por uso fraudulento de cédulas por **\$29.809.748.208**, arrojan un total de costos rechazados de **\$32.071.995.000**, que es el mismo valor de los costos rechazados en el liquidación oficial de revisión.

Es de anotar que las dos razones del rechazo, esto es por uso fraudulento de cédulas y por testimonios en el sentido de que no se realizaron operaciones con el proveedor, finalmente encuadran como un **rechazo de costos por operaciones inexistentes**.

14. Por auto de 28 de mayo de 2010, la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización solicitó el traslado de la información exógena del año gravable 2007 del proceso por información exógena al proceso de fiscalización<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> Folio 38 reverso c.a.5

<sup>102</sup> Folio 35 reverso c.a.5

<sup>103</sup> Folio 108 c.a.6

15. Por requerimiento especial, notificado el 3 de junio de 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 2007, para desconocer costos por \$32.071.995.000, aumentar el impuesto a cargo a \$10.904.475.000 imponer sanción por inexactitud por \$17.447.160.000, para un total saldo a pagar de \$28.804.553.000<sup>104</sup>.

En el requerimiento especial, además, la DIAN analizó la información exógena inicial y corregida entregada por el actor por el año gravable 2007, que la División de Tecnología de Información y Telecomunicaciones de la DIAN remitió el 30 de julio de 2009 a la División de Fiscalización de esa misma entidad, con la verificación de la Registraduría sobre las cédulas de los proveedores informados por el actor.

16. Por otra parte, los testimonios de algunos proveedores, así como la contabilidad y los soportes internos y externos, se pusieron a disposición de la DIAN en desarrollo de la inspección tributaria ordenada por auto de inspección tributaria de 25 de febrero de 2010, notificado el 5 de marzo de 2010.

En consecuencia, como se precisó, para cuando la DIAN profirió el requerimiento especial esta contaba con la información exógena inicial y corregida presentada por el actor, además de la verificación que realizó la Registraduría sobre las cédulas de los proveedores informados en las dos versiones de información exógena, razón por la cual no es cierto que se haya violado el artículo 742 del E.T., que prevé que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados, lo que significa que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben realizarse con base en los hechos que estén demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, siempre que se adecuen a la normativa tributaria.

---

<sup>104</sup> Folios 28 a 56 c.a.7

De lo anterior, la Sala concluye que los actos demandados no se encuentran falsamente motivados, pues con base en documentos y cruces de información, la DIAN constató que el actor usó fraudulentamente cédulas para reclamar costos y con fundamento en testimonios de los supuestos proveedores verificó que el actor solicitó costos a pesar de que las operaciones comerciales con dichos proveedores no existieron.

### **3.3.1.Rechazo de costos por uso fraudulento de cédulas**

Como se precisó, para corroborar la veracidad de las operaciones realizadas por el actor con sus proveedores en el año gravable 2007, la DIAN solicitó a la Registraduría Nacional del Estado Civil la verificación de las cédulas y nombres reportados por el actor en medios magnéticos por el año 2007.

De esa verificación la Registraduría estableció que del total de números de cédula suministrados para verificación (1652) se hallaron 1223 vigentes y sin ninguna anomalía, 52 no inscritas, 38 canceladas por muerte, 328 en las que el titular no corresponde y 11 con “no inscrito” o muerte y pérdida o suspensión de derechos políticos<sup>105</sup>.

Así, de la certificación que la Registraduría entregó a la DIAN el 18 de noviembre de 2008 y la comparación de la información exógena inicial y corregida, suministrada por el actor, se establece que las compras informadas por el demandante, constitutivas de costos, por \$29.809.748.208 no eran reales, pues, en unos casos, los supuestos compradores habían fallecido y en otros, su identificación era

---

<sup>105</sup> Folios 1 a 37 c.a.3

incorrecta, e incluso, varios proveedores no existían. Todo lo anterior, puso en evidencia la utilización fraudulenta de cédulas de ciudadanía para reclamar costos.

El artículo 650 del E.T. sanciona el uso fraudulento de cédulas de ciudadanía con el desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos.

*“**Artículo 650. Sanción por uso fraudulento de cédulas.** El contribuyente o responsable que utilice fraudulentamente en sus informaciones tributarias cédulas de personas fallecidas o inexistentes, será denunciado como autor de fraude procesal.*

*La Administración Tributaria **desconocerá los costos**, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión.”* (Destaca la Sala)

La Sala advierte que el presente asunto no tiene por fin verificar la actuación del actor respecto del deber de informar, sino la correcta determinación del impuesto de renta del año gravable 2007. Por ello, resulta inadmisibile el planteamiento del actor, en el sentido de que las supuestas infracciones que cometió en la identificación de los proveedores debieron ser sancionadas conforme con el artículo 651 del E.T. y no proceder al rechazo de costos.

Lo anterior, porque además de que puede imponerse la sanción del artículo 651 del E.T, por los errores en la información, resulta aplicable el artículo 650 del E.T, por el uso fraudulento de cédulas, lo que genera el rechazo de costos.

Como lo que se analizó en este asunto fue la realidad de los costos, pues la DIAN advirtió que el actor solicitó costos con base en proveedores que no estaban correctamente identificados o no existían, el procedimiento pertinente era la fiscalización de la declaración de renta del año gravable 2007, no la imposición de la sanción por no informar.

Además, se advierte que frente al eventual incumplimiento del deber de informar la DIAN inició al actor una investigación dentro del expediente II-2007-2010-0048, de 16 de febrero de 2009<sup>106</sup>.

El *a quo* ordenó la práctica de un dictamen pericial que permitiera establecer si los datos de los proveedores del actor, que se consignaron en las dos versiones de información en medios magnéticos del año 2007, eran diferentes o no y si concordaban con lo informado por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

La conclusión del dictamen fue la siguiente<sup>107</sup>:

*“[...] al realizar la comparación de la exógena inicial 01-2007 con la exógena corrección 02 del año 2007 presentada; se determino (sic) que los nombres y cédulas de los proveedores son diferentes (ver folios de la exógena N° 01 se encuentra en los folios 40-102 del cuaderno de pruebas N° 01 y la lista de proveedores en la información exógena N° 2 se encuentra a folios 145 del cuaderno de pruebas N° 01 y en los folios 28-56 cuaderno de pruebas N° 05).”*

---

<sup>106</sup> Folios 129 a 139 c.a.10. En el expediente no existe prueba del resultado de la investigación iniciada por la DIAN respecto a la sanción por no enviar información.

<sup>107</sup> Folio 167 c ppal.

Si bien el perito concluyó que los nombres y cédulas de los proveedores de la información inicial y de la información corregida son distintos, no comparó las dos versiones de información exógena y los datos de la Registraduría. En la ampliación del dictamen, el perito se refirió a la certificación de la Registraduría pero no cotejó la certificación con las dos versiones de información exógena<sup>108</sup>. Por lo tanto, el dictamen pericial no desvirtúa la conclusión de que el actor usó cédulas fraudulentamente para solicitar costos inexistentes.

Es de anotar que la Sala comparó los datos de la Registraduría con las dos versiones de información exógena y constató las mismas inconsistencias que encontró la DIAN, esto es, la existencia de proveedores con cédulas inexistentes o pertenecientes a personas fallecidas o diferentes a las informadas.

Además, si bien con la respuesta al requerimiento especial, el actor anexó un CD con la relación de las dos versiones de información entregadas por el año gravable 2007, al revisar dicho CD la Sala advirtió que eran más las inconsistencias existentes en relación con los proveedores, pues intercambió los nombres de unos proveedores con las cédulas de otros<sup>109</sup>.

Bajo el contexto expuesto, la Sala encuentra que el desconocimiento de costos por **\$29.809.748.248** por uso fraudulento de cédulas es el resultado de las eficientes labores de verificación de la DIAN, dentro de las cuales efectuó el cotejo de las dos versiones de información exógena entregadas por el actor con el informe de la Registraduría y llegó a la conclusión de que el actor usó fraudulentamente cédulas para solicitar costos inexistentes, conclusión que no pudo ser desvirtuada por el actor.

---

<sup>108</sup> Folios 160 a 186 y 200 a 223 c.ppal

<sup>109</sup> Folio 1 c.a.8

Con base en los mismos argumentos que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar costos por \$29.809.748.248, deben rechazarse costos por **\$1.079.225.401** por uso fraudulento de cédulas, respecto a los proveedores Tulio Danilo Castro, Carmen Escalante Velásquez, Paulino Joya Leones, Orlando Falla Martínez, José Orlando Boada Pabón, Optaciano Sánchez Bayona, Elena Carmen Rubio Carrillo y María Nilse Andrade Andrade, pues las cédulas informadas por el actor no pertenecen a estas personas.

En consecuencia, procede el rechazo de costos por **\$30.888.973.609** por uso fraudulento de cédulas.

### **3.3.2.Rechazo por costos inexistentes por \$1.183.021.391**

Respecto al desconocimiento de costos por \$1.183.021.391 está probado que las compras no existieron. Ello, por los testimonios de los supuestos vendedores, pues constatan que entre estos y el actor no se llevaron a cabo las operaciones comerciales que el demandante declaró por el monto en mención.

Además, el actor no controvertió los testimonios con base en los cuales la DIAN concluyó que las operaciones no existieron.

### **3.3.3.El actor no demostró la existencia de las operaciones que dieron lugar a los costos rechazados**

De acuerdo con lo expuesto, el desconocimiento de los costos por \$32.071.995.000 se fundamentó en el análisis en conjunto de las diferentes pruebas que existen en el proceso, como los documentos, testimonios de los supuestos proveedores del actor y cruces de información, que pusieron en evidencia la inexistencia de las transacciones a las que se asociaron los costos rechazados.

El demandante sostuvo que los costos rechazados estaban debidamente soportados porque las operaciones se hallaban registradas en su contabilidad como lo concluyó el perito. Además, porque la contabilidad no fue cuestionada por la DIAN.

Sin embargo, a pesar de la apariencia de veracidad, la contabilidad del actor no merece credibilidad, pues no refleja la realidad de las operaciones económicas de la actora. Lo anterior porque los testimonios de los supuestos proveedores y el cotejo de la información exógena con la certificación de la Registraduría pusieron en evidencia que no existieron las operaciones a las que se asociaron los costos rechazados.

Sobre este aspecto, la Sala ha sostenido lo siguiente<sup>110</sup>:

*“3.5.- En el expediente está demostrado que la DIAN, con los documentos recaudados en las diligencias de registro<sup>111</sup> y con las pruebas obtenidas en los*

---

<sup>110</sup> Ver sentencias de 3 de junio de 2016, exp. 19312. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 15 de junio de 2016, exp. 21368, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>111</sup> Las actas de las diligencias en las que constan los documentos retirados por la DIAN se encuentran en los folios 14 a 17 y 85 del 86 cuaderno anexo No. 1., 676 a 681 del cuaderno anexo 4

*cruces de información con la entidad de Transporte Público Metropolitano<sup>112</sup>, la Secretaría de Tránsito y Transporte de Cúcuta<sup>113</sup> y el Ministerio de Transporte<sup>114</sup>, concluyó que TRASAN no llevaba en debida forma la contabilidad, ya que no reportaba en sus libros contables todos los vehículos vinculados a la empresa y, por ende, todos los ingresos percibidos por el desarrollo de su objeto social.*

[...]

***3.6.- De acuerdo con dicha conclusión, que no fue desvirtuada por TRASAN ni en vía gubernativa ni en el presente proceso judicial, la Sección no puede tener como plena prueba los libros contables de la sociedad, ya que de los soportes que se encuentran en el expediente administrativo es claro que no se registraron todos los ingresos provenientes de los vehículos vinculados.***

***En ese orden de ideas, como los libros de contabilidad de TRASAN no registran una historia clara, completa y fidedigna de los asuntos contables del negocio, se prescindirá de su apreciación, como de la de los soportes externos emanados del contribuyente en los que se sustentaron los registros contables.***

*En consecuencia, no podrá valorarse el dictamen pericial practicado en el proceso, en tanto se fundamentó únicamente en los libros contables de la sociedad (fl. 182-205).*

[...]” (Destaca la Sala)

En consecuencia, procede el rechazo de los costos por \$32.071.995.000.

---

<sup>112</sup> Cfr. Folios 88 y 128 a 168 del cuaderno anexo No.1.

<sup>113</sup> Cfr. Folios 89 y 504 a 636 de los cuadernos anexo No. 3 y 4.

<sup>114</sup> Cfr. Folios 90 y 91 a 127 del cuaderno anexo No.1.

### 3.4. Del costo presunto

El demandante pidió que, en subsidio, el costo se determinara de conformidad con lo estipulado en el artículo 82 del E.T., que establece lo siguiente:

***“Artículo 82. Determinación de costos estimados y presuntos. Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.***

***Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.***

***Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.**” (Destaca la Sala)*

Esta norma prevé los **eventos** en los que procede la estimación de los costos incurridos en la enajenación de activos, los **instrumentos** con los que cuenta la Administración para determinarlos, así como un **cálculo aproximado** de los costos

cuando las herramientas dadas a los funcionarios de fiscalización son insuficientes para determinarlos.

De esta manera, en el proceso de fiscalización el funcionario debe encontrarse frente alguna de las siguientes situaciones:

- La existencia de indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real.
- No se conoce el costo de los activos enajenados. El costo de los activos enajenados no se puede determinar mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos.

Correlativamente, los artículos 58 y 59 del E.T. disponen, en su orden, lo siguiente:

***“Artículo 58. Realización de los costos.*** Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

*Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía.”*

***“Artículo 59. Causación del costo. Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago.”***  
(Destaca la Sala)

Conforme con las normas trascritas, no es posible estimar el costo de operaciones que no se realizaron. En este caso, los costos por \$32.071.995.000 se rechazaron porque se sustentaron en compras que nunca se llevaron a cabo, es decir, que se trata de costos que jamás existieron, por lo que no se pueden aceptar ni estimar<sup>115</sup>.

### **3.5. De la sanción por inexactitud**

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

Frente a lo que constituye un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente<sup>116</sup>:

*“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de*

---

<sup>115</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2016, exp. 21185. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>116</sup> C-571 de 2010

*decisión a los operadores jurídicos. 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.***

[...]

*El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados pero caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. **De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la realidad y la generación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.**" (Subraya fuera del texto original)*

En este caso, procede la sanción por inexactitud, pues está probado que los costos cuyo reconocimiento pretendía el actor se derivaron de compras que no existieron, de las que se derivó un menor impuesto a cargo de esta.

El artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria<sup>117</sup>.

---

<sup>117</sup> **Ley 1819 de 2016, artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

**Artículo 287°.** *Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:*

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

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

**Parágrafo 1.** *Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente*

---

**“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** *Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.*

*[...]*

**Parágrafo 5.** *El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”*

*probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.*

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

**Artículo 288°.** *Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:*

**“Artículo 248. Sanción por inexactitud.** *La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.*

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

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

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

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

**Parágrafo 2°.** *La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.” (Destaca la Sala)*

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad<sup>118</sup>.

---

<sup>118</sup> Ley 1819 de 2016, **ARTÍCULO 282°**. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

**ARTÍCULO 640. APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LESIVIDAD, PROPORCIONALIDAD, GRADUALIDAD Y FAVORABILIDAD EN EI RÉGIMEN**

**SANCIONATORIO.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

<b>SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA - AÑO GRAVABLE 2007</b>					
<b>Concepto</b>	<b>RG</b>	<b>Liquidación Privada</b>	<b>Corrección</b>	<b>L.O.R.</b>	<b>Consejo de Estado</b>
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	33	877.020.000	877.020.000	877.020.000	877.020.000
Cuentas por cobrar clientes	34	16.893.091.000	16.893.091.000	16.893.091.000	16.893.091.000
Acciones y aportes	35	33.524.000	33.524.000	33.524.000	33.524.000
Inventarios	36	343.383.000	343.383.000	343.383.000	343.383.000
Activos Fijos	37	1.332.637.000	1.332.637.000	1.332.637.000	1.332.637.000
Otros activos	38	1.054.000	1.054.000	1.054.000	1.054.000
<b>Total Patrimonio Bruto</b>	<b>39</b>	<b>19.480.709.000</b>	<b>19.480.709.000</b>	<b>19.480.709.000</b>	<b>19.480.709.000</b>
Pasivos	40	17.330.521.000	17.630.521.000	17.630.521.000	17.630.521.000
<b>Total Patrimonio Liquido</b>	<b>41</b>	<b>2.150.188.000</b>	<b>1.850.188.000</b>	<b>1.850.188.000</b>	<b>1.850.188.000</b>
Ingresos Brutos operacionales	42	138.658.970.000	138.658.970.000	138.658.970.000	138.658.970.000

---

[...]"

Ingresos Brutos no operacionales	43	11.476.678.000	11.476.678.000	11.476.678.000	11.476.678.000
Intereses y rendimientos financieros	44	81.809.000	81.809.000	81.809.000	81.809.000
<b>Total Ingresos Brutos</b>	<b>45</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	46	0	0	0	0
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	47	0	0	0	0
<b>Total Ingresos netos</b>	<b>48</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>	<b>150.217.457.000</b>
Costo de ventas	49	135.032.136.000	135.032.136.000	102.960.141.000	102.960.141.000
Otros Costos	50	0	0	0	0
<b>Total Costos</b>	<b>51</b>	<b>135.032.136.000</b>	<b>135.032.136.000</b>	<b>102.960.141.000</b>	<b>102.960.141.000</b>
Gastos Operacionales de administración	52	4.800.000	4.800.000	4.800.000	4.800.000
Gastos Operacionales de ventas	53	6.361.122.000	6.361.122.000	6.361.122.000	6.361.122.000
Deducción inversiones en activos fijos	54	0	0	0	0
Otras deducciones	55	7.579.258.000	7.579.258.000	7.579.258.000	7.579.258.000
<b>Total deducciones</b>	<b>56</b>	<b>13.945.180.000</b>	<b>13.945.180.000</b>	<b>13.945.180.000</b>	<b>13.945.180.000</b>
<b>Renta líquida ordinaria del ejercicio</b>	<b>57</b>	<b>1.240.141.000</b>	<b>1.240.141.000</b>	<b>33.312.136.000</b>	<b>33.312.136.000</b>
<b>O Pérdida líquida del ejercicio</b>	<b>58</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
Compensaciones	59	0	0	0	0
<b>Renta líquida</b>	<b>60</b>	<b>1.240.141.000</b>	<b>1.240.141.000</b>	<b>33.312.136.000</b>	<b>33.312.136.000</b>
Renta presuntiva	61	18.493.000	18.493.000	18.493.000	18.493.000
Renta exenta	62	0	0	0	0

Rentas gravables	63	0	0	0	0
<b>Renta líquida gravable</b>	64	<b>1.240.141.000</b>	<b>1.240.141.000</b>	<b>33.312.136.000</b>	<b>33.312.136.000</b>
Ingresos por ganancias ocasionales	65	0	0	0	0
Costos por ganancias ocasionales	66	0	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	67	0	0	0	0
<b>Ganancias ocasionales gravables</b>	68	0	0	0	0
<b>Impuesto sobre la renta líquida gravable</b>	69	<b>408.938.000</b>	<b>408.938.000</b>	<b>11.313.413.000</b>	<b>11.313.413.000</b>
Descuentos tributarios	70	0	0		
<b>Impuesto neto de renta</b>	71	<b>408.938.000</b>	<b>408.938.000</b>	<b>11.313.413.000</b>	<b>11.313.413.000</b>
Impuesto de ganancias ocasionales	72	0	0	0	0
Impuesto de remesas	73	0	0	0	0
<b>Total Impuesto a cargo</b>	74	<b>408.938.000</b>	<b>408.938.000</b>	<b>11.313.413.000</b>	<b>11.313.413.000</b>
Anticipo renta por el año gravable 2007	75	212.756.000	212.756.000	212.756.000	212.756.000
Saldo a favor año 2006 sin solicitud de devolución o compensación	76	0	0	0	0
Autorretenciones	77	0	0	0	0
Otras retenciones	78	7.608.000	7.608.000	7.608.000	7.608.000
<b>Total retenciones año gravable 2007</b>	79	<b>7.608.000</b>	<b>7.608.000</b>	<b>7.608.000</b>	<b>7.608.000</b>
Anticipo de renta por el año gravable 2008	80	264.344.000	264.344.000	264.344.000	264.344.000
<b>Saldo a pagar por impuesto</b>	81	<b>452.918.000</b>	<b>452.918.000</b>	<b>11.357.393.000</b>	<b>11.357.393.000</b>
Sanciones	82	0	0	17.447.160.000	10.904.475.000

<b>Total saldo a pagar por impuesto</b>	83	<b>452.918.000</b>	<b>452.918.000</b>	<b>28.804.553.000</b>	<b>22.261.868.000</b>
<b>o Total saldo a favor</b>	84	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>

Saldo a pagar C de E	22.261.868.000
Valor liquidación privada	452.918.000
Valor total a pagar	21.808.950.000

### **3.6. Condena en costas**

El Tribunal condenó en costas al actor, consistentes en las expensas que determine la Secretaría del Tribunal, conforme con el artículo 393 numeral 1 del C.P.C. y las agencias en derecho, que fijó en el 0.1% del valor de las pretensiones negadas.

La Sala revoca la condena en costas impuestas por el *a quo* en el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, niega la condena en costas en ambas instancias, con base en el siguiente análisis:

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA consagra lo siguiente:

**“Condena en costas.** Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil”.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que **“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho.** Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”.

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

*“1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

*Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.*

2. *La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*
3. *En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*
4. *Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*
5. ***En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.***
6. *Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*
7. *Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*
8. ***Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.***
9. *Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Destaca la Sala)*

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues prosperaron de manera parcial las pretensiones de la demanda. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**<sup>119</sup>.

---

<sup>119</sup> Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia. Por falta de prueba tampoco procede la condena en costas en primera instancia. En consecuencia, se niega la condena en costas en ambas instancias.

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se tiene como liquidación del impuesto del actor por el año gravable 2007, la practicada por la Sala. Además, se ordena no condenar en costas en ambas instancias.

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

## **F A L L A**

**REVÓCASE** la sentencia apelada. En su lugar dispone:

**PRIMERO: DECLÁRASE** la nulidad parcial de los actos administrativos. Demandados. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 a cargo del actor, la practicada por la Sala.

**SEGUNDO.** No se condena en costas en ambas instancias.

**RECONÓCESE** personería a Mauricio Alexander Dávila Valenzuela como apoderado de la DIAN, según poder que está en el folio 411 del cuaderno principal.

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS      STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Presidente**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**