



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., tres (3) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 68001-23-33-000-2013-00374-01 (**20727**)

Demandante: CÉSAR IGNACIO ARIZA GONZÁLEZ

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN

Temas: Impuesto de Renta - año gravable 2008. Rechazo de costos – Operaciones simuladas – Carga de la prueba – Principio de favorabilidad en la sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 7 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda¹ y condenó en costas².

¹ Numeral primero

² Numeral segundo

ANTECEDENTES

El 16 de junio de 2009, el contribuyente César Ignacio González Ariza presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008³, corregida el 24 de agosto de 2009, en la cual registró un total saldo a pagar de \$160.395.000⁴.

El 27 de octubre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga expidió el Auto de Apertura 042382009003258⁵, mediante el cual inició investigación al contribuyente dentro del programa «*EVASIÓN SIMPLE*», y el 7 de diciembre de 2009 emitió el Emplazamiento para Corregir 042382009000006⁶ respecto de la declaración tributaria señalada.

El 7 de febrero de 2011, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga profirió el Requerimiento Especial 042382011000006⁷, en el que propuso el rechazo de costos por \$48.095.604.400, en relación con las operaciones realizadas con: Mireya Sánchez (\$294.584.400), Alberto Blanco León (\$39.648.000), Fernando Alirio Duarte (\$45.500.000), José

³ Folio 274 del c.a.

⁴ Folio 275 del c.a.

⁵ Folio 82 del c.p.

⁶ Folios 296 a 299 del c.a.

⁷ Folios 336 a 346 del c.p.

Eduardo Galezo Ramírez (\$63.895.004), Cristian Fabián Riveros Rueda (\$84.204.992) y la Cooperativa Comercial Agropecuaria – COONORTE (\$47.567.772.000), así como la imposición de sanción por inexactitud (\$25.388.984.000). Dicho acto administrativo fue respondido oportunamente por el contribuyente⁸.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 042412011000055 del 1º de noviembre de 2011⁹, el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto de liquidación el contribuyente interpuso el recurso de reconsideración¹⁰, el cual fue decidido por la Resolución 900243 del 6 de noviembre de 2012¹¹ emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento, formuló las siguientes pretensiones:

«1.- Que se declare la NULIDAD de la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN Número 04-241-2011-000055 del día 01-11-11, publicada por Aviso el día 17-11-11, expedida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL UAE DIAN Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, para modificar la

⁸ Folios 17 a 25 del c.p.

⁹ Folios 359 a 369 del c.p.

¹⁰ Folios 370 a 378 del c.p.

¹¹ Folios 397 a 407 del c.p.

declaración privada de Renta del año 2008 presentada por mi poderdante el día 24-08-09 bajo el autoadhesivo 91000073243168, con un Total a Pagar de \$160.395.000, valor que fue adicionado para en su lugar determinar oficialmente un Total a Pagar de \$41.416.972.000.

2.- Que se declare la NULIDAD DE LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ DESFAVORABLEMENTE EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN, expedida el día 06-11-12 bajo el Número 900.243, publicada por edicto fijado el día 22-11-12 y desfijado el día 05-12-12, emitida por la UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL UAE DIAN Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga.

3.- Que a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se manifieste que la declaración privada de renta del año 2008 que mi poderdante presentó el día 24-08-09 bajo el autoadhesivo 91000073243168 se encuentra EN FIRME de manera que por su invariabilidad quede exonerado mi representado de pagar suma alguna por concepto de mayor impuesto, anticipo ni sanciones.

4.- La UNIDAD ADMINISTRATIVA ESPECIAL UAE DIAN Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga, dará cumplimiento a la sentencia en los términos del Artículo 176 del CCA».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2º, 13, 29, 209, 228 y 229 de la Constitución Política;
- Artículos 714, 730, 771-2 del Estatuto Tributario;
- Artículos 2º, 36, 48, 85, 134, 135 y 136, 137, 138, 139 y 206 del Código Contencioso Administrativo;
- Artículos 157, 162, 166 y 199 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo;
- Artículos 206 y 612 del Código General del Proceso y,
- Artículos 140 y 313 del Código de Procedimiento Civil.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que la Administración no realizó visita fiscal a su proveedor principal, la Cooperativa Comercial Agropecuaria - COONORTE, porque estaba inactiva y no había actualizado su domicilio social, circunstancia informada por su representante legal mediante carta del 26 de noviembre de 2009, en la cual indicó que la visita podía ser atendida en la Calle 5AN N° 7E-47 de la ciudad de Cúcuta; que no obstante, ese día los funcionarios de la DIAN acudieron a una dirección desactualizada de la ciudad de Bucaramanga, y siete meses después realizaron la diligencia en la dirección informada, *«a sabiendas de que siendo una empresa inactiva difícilmente iban a encontrar al representante legal justo en el momento en que acudieran a concretar la visita»*.

Sostuvo que la mencionada cooperativa no entorpeció la labor de fiscalización ni informó direcciones erráticas, pues suministró una sola dirección procesal, y que si no entregó la información contable fue porque se quedó esperando una visita que no se concretó sino siete meses después por dilaciones injustificadas de la Administración, lo cual viola el debido proceso, el derecho de defensa, el principio de celeridad y la normativa invocada. Agregó que en la respuesta al requerimiento especial solicitó la realización de una inspección contable a COONORTE, la cual fue negada.

Refutó el rechazo de las cantidades vendidas por COONORTE bajo el argumento de que la información exógena no muestra compras suficientes para abastecer al demandante, porque: i) en ese cálculo, la participación de la cuenta real o de balance de «*inventarios*» en el sistema de inventarios periódico, acrece las compras a 31 de diciembre del año siguiente para conformar la «*mercancía disponible para la venta*», partida que se detrae del inventario final para establecer el valor de las ventas del periodo, mientras que en el sistema de inventarios permanentes, esa cuenta muestra permanentemente el valor de las existencias reales, lo cual indica que no se puede vender lo que no se tiene porque en el balance arrojaría un resultado negativo, lo cual no ocurre cuando se utiliza un software autorizado que impide facturar negativos y, ii) la información exógena de COONORTE que reposa en el expediente es en condición de «*reportado*» y no muestra la cuenta real o de balance de «*inventarios*», pues esa información sólo se obtiene de la que entregue COONORTE como reportante.

Anotó que las operaciones rechazadas se originaron en contratos de compraventa de ganado, carne y subproductos, mandato y comisión, sin la intervención del contribuyente, el cual actuó a través de su esposa (Yasmín Lozada) en virtud de un mandato que no requiere realizarse por escrito y que consta en los testimonios que obran en el expediente; que además el hecho de que no se conozca al actor, no constituye una condición de los contratos de compra venta.

Manifestó que el cuestionamiento de la capacidad contributiva de algunas personas con las que el demandante realizó operaciones por razón de su oficio, constituyen apreciaciones subjetivas que no se sustentan en ningún tipo de cálculo o de información tributaria.

Rechazó que la DIAN le dé mayor valor probatorio a declaraciones juramentadas que a la contabilidad del comerciante, y que en los testimonios realizados no se preguntara a los comerciantes sobre su contabilidad. Así mismo, alegó que se debió desplegar una mayor actividad probatoria sobre las cifras auditables de las compras de COONORTE, pues constituyen el costo significativo del estado de pérdidas y ganancias.

Explicó que el soporte de costos y deducciones es la factura o documento equivalente, que la Administración no realizó cruces de información con las entidades públicas que intervinieron en las operaciones realizadas (bancos, DIAN y Ministerio de Industria y Comercio, entre otros), sobre operaciones que fueron debidamente soportadas en la vía gubernativa, y agregó que presentó la contabilidad en debida forma, sin que la funcionaria de la DIAN hubiera tenido objeciones.

Concluyó que los actos administrativos demandados son nulos porque se fundaron en motivaciones «*que no resultan lógicas*» a partir de los hechos probados del proceso, y que los motivos de la liquidación oficial de revisión difieren de los del requerimiento especial, el cual propuso el rechazo de costos y deducciones por

inexistentes, mientras la liquidación de revisión lo hizo porque carecían de soporte.

Objetó la sanción por inexactitud, porque la Administración no demostró que los hechos declarados fueran inexistentes o desfigurados. Solicitó, además, que se declare la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2008.

OPOSICIÓN

La DIAN formuló la excepción de caducidad de la acción, porque la demanda se presentó fuera del término de cuatro meses establecido en el literal d) del numeral 2 del artículo 164 del C.P.A.C.A.¹². Al efecto, adujo que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se notificó mediante edicto desfijado 5 de diciembre de 2012 y la demanda se presentó el 8 de abril de 2013, y que el término que venció el sábado 6 de abril de 2013 no se podía correr al día hábil siguiente, porque así lo dispuso el artículo 121 del Código de Procedimiento Civil.

Se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Explicó que como resultado de la investigación adelantada al contribuyente para verificar la realidad de los hechos registrados en

¹² Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

su declaración tributaria, se desconocieron costos por la suma de \$48.095.604.000, pues correspondían a operaciones inexistentes con terceros proveedores.

Resaltó que entre las operaciones inexistentes están las realizadas con: Alberto Blanco, Cristian Fabián Riveros, José Eduardo Galezo, Fernando Alirio Duarte, quienes manifestaron no conocer al actor; Mireya Sánchez, que por su calidad de secretaria no tenía la capacidad para vender las cantidades registradas por el demandante y, la cooperativa COONORTE, la cual fue objeto de diferentes verificaciones que no se pudieron realizar porque no estaba localizada en la dirección del RUT ni de las facturas emitidas.

Aseguró que luego del desconocimiento de los costos originados en las operaciones con COONORTE, el actor debió demostrar su realización conforme con lo previsto en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, pero como no lo hizo, no puede trasladar la carga de la prueba a la Administración.

Expuso que la realidad formal de las operaciones del actor se desvirtuó mediante las verificaciones realizadas, en las cuales se advirtieron inconsistencias de lo afirmado por el demandante respecto de sus proveedores, lo cual deriva en la primacía de lo sustancial sobre las formas.

Se refirió al fraude fiscal y manifestó que la procedencia de costos no solo está supeditada a la existencia formal de la factura o a su

debida contabilización, porque la Administración, en ejercicio de sus funciones de investigación y fiscalización puede verificar la exactitud de las declaraciones y establecer la realidad de los hechos económicos para determinar correctamente los tributos.

Señaló que el desconocimiento de las compras realizadas con terceros se fundó en los medios de prueba idóneos, entre los que se encuentran las pruebas testimoniales y las verificaciones hechas en las visitas realizadas a terceros, en los cuales se estableció que correspondían a operaciones inexistentes, lo cual configura fraude fiscal con la intención de obtener la deducción de valores a los que no había lugar.

Reiteró que el contribuyente no demostró la veracidad de los datos declarados y no desvirtuó las glosas de la Administración que modificaron declaración tributaria, a pesar de que le asistía la carga de la prueba.

Sobre la existencia de contratos de compra venta, mandato y comisión para la realización de compras a terceros, señaló que esas operaciones deben estar debidamente soportadas y requieren que el comprador tenga contacto directo con el vendedor (pues se trata de compra de animales), lo que no ocurre en este caso, en el que los proveedores afirmaron no conocer y no haber tenido relaciones comerciales con el demandante.

Argumentó que los actos administrativos demandados no incurrieron en ninguna causal de nulidad, y que los fundamentos del requerimiento especial y de la liquidación de revisión fueron claros para el contribuyente y permitieron el ejercicio del derecho de defensa.

Alegó que no es viable solicitar sin fundamento alguno que se declare la firmeza de la declaración tributaria del contribuyente, pues el requerimiento especial se notificó en el término establecido, circunstancia que tampoco fue discutida por el demandante. Agregó que el actor no argumentó la improcedencia de la sanción por inexactitud.

AUDIENCIA INICIAL

El Tribunal Administrativo de Santander declaró no probada la excepción de caducidad de la acción, porque el plazo para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, que venció el sábado 6 de abril de 2013, se extendió al 8 de abril de 2013, fecha de presentación de la demanda, pues el artículo 62 de la Ley 4 de 1913 estableció que los plazos de meses y de años se computan según el calendario, pero si el último día es feriado o vacante, el plazo se extenderá al primer día hábil siguiente. Que dicha norma es compatible con el artículo 121 del Código de Procedimiento Civil, el cual no regula la situación sometida a discusión.

Fijó el litigio en determinar si los actos administrativos demandados violaron « *las normas de la Constitución y de la Ley, incurriendo en un vicio de ilegalidad (...)»* que los haría anulables.

SENTENCIA APELADA

En el fallo proferido en la Audiencia Inicial realizada el 7 de octubre de 2013, el Tribunal Administrativo de Santander negó las súplicas de la demanda y condenó en costas al demandante, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que las pruebas del demandante no demuestran la veracidad y procedencia de los costos declarados, porque no desvirtúan los hechos probados por la Administración mediante las verificaciones realizadas, que dan cuenta de la inexistencia de las operaciones cuestionadas.

Dijo que la DIAN constató que el demandante incluyó costos irreales, pues al realizar cruces de información con terceros proveedores estableció que no tuvieron vínculo comercial con el actor, que no lo conocían o que no tenían la capacidad económica para realizar las operaciones declaradas y que, en el caso de COONORTE, se realizaron visitas a las direcciones informadas en el RUT, en las facturas y en la reportada por el representante legal, de las que no pudo obtener ninguna información porque correspondían a casas de residencia.

Sostuvo que como no fue posible realizar la inspección tributaria solicitada a COONORTE, al contribuyente le correspondía acreditar los costos declarados, y que en la información exógena suministrada por esa cooperativa se constató que no realizó las compras necesarias para validar las operaciones de venta reportadas por el demandante, quien tampoco aparece registrado en dicha información.

En cuanto a los testimonios de proveedores indicó que: i) la manifestación de que conocen a Yasmín Lozada (esposa del actor) no demuestra la existencia de operaciones realizadas; ii) señalaron que no tuvieron vínculos comerciales ni efectuaron operaciones con el contribuyente, e incluso que no lo conocían; iii) las ventas que Mireya Sánchez afirmó haber realizado al actor, que fueron cuestionadas por falta de capacidad económica, debieron ser demostradas por el contribuyente, al igual que las operaciones con COONORTE.

Explicó que la Administración desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración del contribuyente al solicitar la comprobación de los costos declarados, momento en el cual la carga de la prueba se invirtió, y que si bien la contabilidad del demandante constituye prueba a su favor, fue desvirtuada mediante las verificaciones y cruces realizados.

Advirtió que la informalidad en el negocio de compra y venta de ganado no puede servir de soporte de los costos solicitados, porque el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige facturas o documentos equivalentes, aunque las expedidas por COONORTE, que fueron allegadas con el recurso de reconsideración, no pueden ser tenidas en cuenta, porque la Administración cuestionó la existencia de esa cooperativa y desvirtuó la existencia de la operación.

Concluyó que no se violó el debido proceso porque la falta de demostración de los costos declarados condujo a su desconocimiento, y que tampoco se violó el derecho de defensa del actor por supuestas inconsistencias en los motivos del requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues dichos actos establecieron que, como el contribuyente no demostró la realidad de sus operaciones económicas ni desvirtuó los hechos probados por la Administración, se presume que son inexistentes

Adujo que está demostrado que en las visitas realizadas en diferentes direcciones no fue posible ubicar a COONORTE ni obtener información alguna, a pesar de que la DIAN acudió a la dirección informada en dos oportunidades y que intentó comunicarse a los teléfonos informados.

Reiteró que el contribuyente debía desvirtuar las glosas propuestas por la Administración mediante la comprobación de la realidad de

sus transacciones, lo que implicó que se tuvieran como inexistentes y que se impusiera sanción por inexactitud.

Con fundamento en los artículos 188 del C.P.A.C.A. y 392 del C.P.C. condenó en costas al demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, por los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

Señaló que la falta de verificación de la DIAN de las operaciones realizadas con la cooperativa COONORTE, por causas que no le son imputables, no implica que las compras sean inexistentes, fraudulentas o irreales, porque en el momento en que la Administración pretendió corroborar las operaciones realizadas con la cooperativa, estaba inactiva y no necesitaba tener sede social, oficina o establecimiento.

Precisó que la cooperativa puso a disposición de la DIAN la información que necesitaba, pero la entidad practicó la visita respectiva de forma tardía (7 meses después) y no valoró las facturas y demás documentos contables que soportaron las operaciones realizadas.

Sostuvo que la DIAN no verificó ni constató los hechos que interesaban al proceso, porque las visitas se realizaron a direcciones desactualizadas y la practicada en la única dirección informada fue inoportuna, lo que impidió corroborar las operaciones realizadas e implica la violación del debido proceso, del derecho de defensa y de los principios que regulan la función administrativa.

Además de los anteriores motivos, dijo que los actos administrativos demandados violan el derecho de defensa y están viciados de falsa motivación, porque: i) no es cierta la insuficiencia de las mercancías de que dispone COONORTE, pues la información exógena de terceros no muestra las operaciones cuestionadas y no permite calcular el valor de la mercancía disponible para venta o el valor de los inventarios de la cooperativa; ii) por falta de verificación oportuna no se conocen los indicios que lleven al convencimiento de la ocurrencia de operaciones inexistentes o ficticias con COONORTE; iii) no tuvo la oportunidad procesal de aportar las pruebas de las operaciones con COONORTE; iv) en el expediente obran los registros contables junto con los respectivos soportes internos y externos de las transacciones realizadas, que fueron entregados en la visita fiscal y, v) en la respuesta al requerimiento especial pidió que se realizara una inspección a COONORTE, la cual fue negada.

Alegó que se violó el debido proceso por falta de valoración de las pruebas, porque la Administración no observó las facturas presentadas con el recurso de reconsideración relacionadas con las

operaciones realizadas con COONORTE, ni los documentos obtenidos durante la investigación administrativa, los cuales demuestran los costos en que incurrió el contribuyente.

Cuestionó el desconocimiento de la contabilidad del demandante como medio probatorio, porque no se realizaron cruces de información con terceros, cuyas obligaciones formales difieren de las del contribuyente.

Indicó que la falta de ubicación de un proveedor no es motivo para desconocer costos debidamente soportados en el expediente y rechazó que no se practicaran las pruebas pedidas en la vía gubernativa.

Explicó que en el negocio de compra y venta de ganado es normal realizar operaciones a través de terceros y, que en este caso, el actor realizó las transacciones cuestionadas por medio de su esposa, siendo ese el contexto en que se deben analizar los testimonios del proceso.

Refutó que los actos administrativos demandados señalen que la totalidad de los testigos afirmaron no conocer y no haber realizado operaciones comerciales con el demandante, pues los testimonios dan cuenta de lo contrario o, en su defecto, de que realizaron transacciones con Yasmín Lozada (esposa).

Solicitó desconocer el testimonio de Alberto Blanco, quien afirmó que no conocía al actor y que no realizó operaciones con su esposa, porque en esa prueba se evidenció que ese proveedor no lleva registro contable de sus operaciones, y señaló que la falta de capacidad económica atribuida a la señora Mireya Sánchez es una apreciación subjetiva no demostrada.

Adujo que no procede la sanción por inexactitud porque se demostró la realidad de las compras realizadas mediante pruebas conducentes y pertinentes, entre las que se encuentra la contabilidad junto con los soportes internos y externos que la soportan, lo cual excluye la utilización de datos u operaciones falsas, equivocadas incompletas o desfiguradas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos aducidos en el recurso de apelación.

La DIAN reiteró, en forma sintética, los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, decide la Sala sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2008 presentada por César Ignacio Ariza González.

Para ello, la Sala debe establecer la realidad de los costos por valor de \$48.095.604.400, que fueron rechazados por la Administración.

Marco general

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que *«Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija»*.

La Sala ha afirmado que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos¹³.

¹³ Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez y del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la Administración, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹⁴.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la Administración, aunque se traslada al contribuyente cuando la autoridad fiscal requiere de una comprobación especial o cuando la ley la exige¹⁵.

Ahora bien, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁶; sin embargo, esa norma no limita la facultad comprobatoria de la Administración¹⁷ quien, como se mencionó, puede desvirtuar las

¹⁴E.T. «Art. 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.
c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.
d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.
e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.
f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).».

¹⁵ Artículo 746 del E.T.

¹⁶ Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁷ Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

transacciones constitutivas de costo o deducción y proceder a su rechazo.

En tal sentido, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor cuando se lleven en debida forma¹⁸, el numeral 4 del artículo 774 *ejusdem* precisó que serán prueba suficiente, siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «*por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley*».

Para ello, el artículo 742 ibídem estableció que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan probados en el expediente, por los medios de prueba señalados en la ley tributaria o en el Código de Procedimiento Civil, en tanto sean compatibles.

Entre las pruebas admisibles en materia tributaria están los indicios, que en términos del artículo 165 del Código General del Proceso¹⁹ constituyen un medio de prueba, los cuales, acudiendo a una de las definiciones doctrinales existentes²⁰, fueron definidos por

¹⁸ Artículo 774 del Estatuto Tributario.

¹⁹ C.G.P. «Art. 165. *Medios de prueba. Son medios de prueba la declaración de parte, la confesión, el juramento, el testimonio de terceros, el dictamen pericial, la inspección judicial, los documentos, los indicios, los informes y cualesquiera otros medios que sean útiles para la formación del convencimiento del juez. El juez practicará las pruebas no previstas en este código de acuerdo con las disposiciones que regulen medios semejantes o según su prudente juicio, preservando los principios y garantías constitucionales*».

²⁰ Parra Quijano, Jairo. Manual de Derecho Probatorio. Bogotá 2002. Pág. 563

la Sala²¹ como *«la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro desconocido»*.

Como los indicios parten de la existencia de un hecho cierto o conocido denominado hecho indicador, el artículo 240 *ejusdem*²² señala que el mismo debe estar debidamente probado en el proceso, lo cual exige su acreditación mediante otros medios de prueba. De igual forma, el artículo 242 *ibídem* prevé que los indicios deben ser apreciados en conjunto por el juez, *«teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obren en el proceso»*.

En materia fiscal, los indicios son prueba en la medida en que su aplicación está supeditada a la falta de pruebas directas, cuya validez fue tratada por la Sala, al señalar²³:

«Requisitos para la validez probatoria de la prueba por indicios

"Procesalmente, existen indicios con fines probatorios cuando la prueba de los hechos conocidos de los que se infieren aquellos, aparece completa y convincente en el proceso, como ocurre en el caso de autos.

En ese sentido, la prueba de los hechos indicadores puede resultar de un conjunto diverso como testimonios, inspección, dictamen pericial, documentos y otros indicios, y, a su vez, un solo medio de prueba puede demostrar varios indicios si da cuenta de diversos hechos. Esos medios de prueba, a su vez, deben reunir las formalidades legales que les son propias.

²¹ Sentencia del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²²C.G.P. «Art. 240. *Requisitos de los indicios. Para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso»*.

²³Sentencia de 12 de octubre de 2015, Exp. 1999, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Así mismo, para la existencia de indicios, el hecho probado debe tener alguna conexión lógica necesaria o probable con el hecho que se investiga, de modo que del primero pueda predicarse alguna significación probatoria respecto del segundo.

Síguese de ello que la mayor o menor fuerza probatoria del indicio depende del mayor o menor nexo lógico que tenga con el hecho desconocido que se pretende demostrar. De esta manera, el hecho probado debe tener tal significación probatoria respecto del hecho investigado, que puede advertirse una relación de causalidad entre uno y otro (...)

Igualmente, su eficacia probatoria depende de la conducencia que debe tener respecto del hecho investigado, la cual es perfecta cuando otros medios probatorios lo ratifican; de la inexistencia de una falsa o aparente conexión entre el hecho indicador y el investigado, posibilidad que se garantiza cuando hay un número plural de indicios contingentes que conduzcan al mismo hecho; de la autenticidad del hecho indiciario de acuerdo con las pruebas de quien lo alega a su favor; de la certeza de la relación de causalidad entre el hecho o hechos indicadores y el investigado, la que claramente se refuerza en el contexto de los varios indicios contingentes, incluso con diferente fuerza inferencial, pero que concurran a indicar el mismo hecho y converjan a formar el convencimiento de juez en el mismo sentido; y de la existencia de pruebas que infirmen los hechos indiciarios o que demuestren un hecho opuesto al que ellos indican²⁴». (Se subraya).

Además, la Sala precisó²⁵ que mediante indicios se puede determinar con certeza que el contribuyente simuló operaciones, lo cual desvirtúa la presunción de veracidad de la declaración tributaria e «*invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C.*²⁶ *que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió*», pues

²⁴ La anterior jurisprudencia fue puesta de presente por la Sala en sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21332, C.P. Milton Chaves García.

²⁵ Ibídem 19.

²⁶ Artículo 167 del C.G.P.

la actora *«omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber»*.

Caso concreto

El demandante manifestó que los actos administrativos acusados violaron el debido proceso y están viciados de falsa motivación, porque: i) los costos rechazados están debidamente soportados en la contabilidad y en los comprobantes que la conforman; ii) las operaciones realizadas con COONORTE no se pueden calificar de inexistentes o simuladas, pues no se realizaron las verificaciones pertinentes y, ii) el actor realizó las demás operaciones cuestionadas a través de su esposa, la señora Yasmín Lozada, y bajo ese supuesto se deben analizar los testimonios del proceso.

La Sala observa que durante la investigación administrativa adelantada al contribuyente, la Administración realizó diferentes verificaciones y cruces de información, de los cuales infirió la inexistencia de los costos declarados, entre las que se destacan los siguientes:

Verificaciones – Cooperativa Comercial Agropecuaria - COONORTE

En relación con COONORTE se practicaron las visitas que se enuncian a continuación:

El 24 de noviembre de 2009, para establecer «la realidad económica, física y documental» de la Cooperativa Comercial Agropecuaria - COONORTE, identificada con NIT 900.151.778-3, en relación con las operaciones realizadas con el demandante, se realizó la visita de verificación en la Calle 2 Sur No 12-51 Etapa II Barrio Torcoroma de la ciudad de Cúcuta²⁷, de la cual se registró lo siguiente²⁸:

«fui atendido por la señora LILIANA TAVERA TAVERA (...) Manifestó que están viviendo desde el mes de diciembre de 2008 y que no tienen ningún vínculo con la COOPERATIVA COMERCIAL AGROPECUARIA. Informa la señora LILIANA que tiene conocimiento que anteriormente funcionaba un negocio en esta casa, pero no sabe de qué clase de negocio se trataba. Que durante este tiempo que están viviendo en esta propiedad varias veces se han efectuado visitas y llegan constantemente documentos, oficios o citaciones, las cuales se devuelven o no se reciben, ya que ellos no tienen nada que ver con la cooperativa».

En el acta de visita del 26 de noviembre de 2009²⁹, realizada en la Carrera 25 N° 17-14 del barrio San Francisco de la ciudad de Bucaramanga³⁰, se registró que «se encuentra una casa de habitación, quien atiende la visita informa que vive en esta casa desde hace 8 años y nunca ha funcionado ningún establecimiento comercial y desde hace 8 días abrieron una miscelánea en el garaje (...) No tiene conocimiento de la Cooperativa Agropecuaria Coonorte».

No obstante, el 24 de junio de 2010, la Administración realizó la verificación respectiva en la dirección señalada en el RUT, que

²⁷ Dirección informada en el RUT – folio 306 del c.a.

²⁸ Informe Final de Verificación o Cruce del 25 de noviembre de 2009. Folios 245 y 246 del c.a.

²⁹ Folio 261 del c.a.

³⁰ Dirección de las facturas – Folio 112 y ss del c.a.

corresponde a la misma registrada en el Certificado de Existencia y Representación de la cooperativa³¹, registrando en el acta de inspección, verificación o cruce³², lo siguiente:

«Se realizó visita de verificación a la dirección reportada el en el Rut, encontrando una casa aparentemente de residencia, allí estaba una señora que dijo ser empleada de servicio, pero que no sabía que funcionaba en ese sitio ni quiénes eran los dueños o residentes, que ella solo hacía el aseo por días.

Se preguntó en las casas aledañas y nadie dio razón de los residentes de esa casa.

Se llamó a los teléfonos reportados en el Rut 5921827-3162327874 y no contestaba nadie.

Se volvió en dos ocasiones más en horarios diferentes y no fue posible obtener información alguna.

Se tomaron registros fotográficos de la vista en donde se observaron las condiciones en que se encontraba dicha empresa (casa) con cajas y paquetes no identificados».

La Sala considera que las verificaciones señaladas permiten establecer que la cooperativa no funcionó en las direcciones reportadas en el RUT³³ y en las facturas que expidió, pues correspondían a «casas de habitación» y las personas que allí residían manifestaron que tampoco la conocían.

Así mismo, con fundamento en la información exógena reportada por terceros³⁴, la Administración determinó que la cooperativa «no

³¹ Folios 321 a 327 del c.a.

³² Folio 381 del c.a.

³³ No modificado durante el año gravable 2008, sometido a discusión.

³⁴ Folios 390 a 393 del c.a.

realizó las compras necesarias que permitan validar las operaciones de venta efectuadas al contribuyente (...)», y que «*fue proveedora de personas naturales, sociedades de comercialización y personas jurídicas entre las cuales no aparece registrado el señor CÉSAR IGNACIO ARIZA GONZÁLEZ*».

Por las razones referidas, en la liquidación oficial de revisión³⁵ la Administración negó la inspección a los libros de contabilidad de COONORTE pedida en la respuesta al requerimiento especial³⁶, decisión que, por lo demás, no fue cuestionada por el actor en el recurso de reconsideración³⁷.

Además de los indicios señalados, la Sala observa que entre los productos referidos en las facturas expedidas por COONORTE se encuentran «*Pajuelas semen de bobino congelado*³⁸» y «*Embriones de bovino congelado*³⁹», lo cual no concuerda con las actividades agrícolas que desarrolla COONORTE en su objeto social⁴⁰, ni con las actividades principal⁴¹ y secundaria⁴² registradas en el RUT⁴³ de la cooperativa.

³⁵ Vto. Folio 363 del c.p.

³⁶ Folio 24 del c.p.

³⁷ Folios 370 a 377 del c.p.

³⁸ Folios 172, 174, 181 y 182 del c.p.

³⁹ Folio 175 del c.p.

⁴⁰ «ORGANIZAR E INCREMENTAR A FAVOR DE SUS ASOCIADOS, SERVICIOS RELACIONADOS CON LA COMERCIALIZACIÓN Y PROCESAMIENTO DE SUS PRODUCTOS AGRÍCOLAS, PROPENDIENDO POR MEJORAR LOS INGRESOS DE LOS ASOCIADOS REGULACIÓN DE PRECIOS EN LA DISTRIBUCIÓN DE INSUMOS A TRAVÉS DE LA AYUDA MUTUA Y DE LA SOLIDARIDAD DE LOS ASOCIADOS, ESTABLECER SERVICIOS ASISTENCIALES QUE ATIENDAN SUS NECESIDADES», Folios 283 a 289 del c.p.

⁴¹ D. 1607/02.- 5121 Empresas dedicadas al comercio al por mayor de materias primas productos agrícolas, excepto café y flores hace referencia solamente al almacenamiento y/o venta al mayoreo de semillas forrajes.

⁴² D. 1607/02.- 5122 01 Empresas dedicadas al comercio al por mayor de café pergamino.

⁴³ Folio 306 del c.p.

Igualmente, se evidencia que las declaraciones de exportación, manifiestos de carga, cartas de porte internacional por carretera, certificados zoosanitarios para la exportación y demás documentos allegados al proceso⁴⁴, no acreditan la realización de operaciones o transacciones entre el actor y COONORTE, pues no muestran las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que supuestamente ocurrieron.

En esas condiciones, los indicios señalados partieron de hechos debidamente probados en el expediente y su valoración en conjunto, bajo las reglas de la sana crítica, que permiten establecer que el contribuyente simuló las operaciones constitutivas de los costos rechazados, con lo cual se desvirtuó la presunción de veracidad de los datos registrados en su declaración privada y se trasladó la carga de demostrar que las transacciones con los proveedores eran reales.

Al respecto, la Sala echa de menos la actividad probatoria del actor tendiente a desvirtuar el resultado de las verificaciones adelantadas y a demostrar que los costos en que supuestamente incurrió eran reales, pues se limitó a argumentar que los declarados estaban soportados en facturas con el lleno de los requisitos exigidos, que como no se verificó la contabilidad de COONORTE no era posible establecer la inexistencia de las transacciones con esa cooperativa y que de los testimonios del proceso se podía establecer que realizó las transacciones cuestionadas por conducto de su esposa.

⁴⁴ Folios 194 a 237 del c.p.

Testimonios

Mediante los Requerimientos Ordinarios 042382009000166 del 11 de junio de 2009⁴⁵ y 042382009000166 del 10 de julio de 2009⁴⁶ la Administración solicitó al contribuyente copia de la información contable de las operaciones realizadas en el año gravable 2008⁴⁷.

En relación con las operaciones relacionadas en los registros contables del contribuyente, la DIAN practicó las declaraciones juramentadas o testimonios que se relacionan a continuación:

Nombre	Testimonio	Rechazo
Mireya Sánchez Calderón ⁴⁸ (Auto de Verificación o Cruce 042382009000614 del 24/11/2009 ⁴⁹).	Actividad Laboral año 2008: Secretaria. «...a César Ignacio Ariza le vendí también en canal, el ganado era sacrificado en el frigorífico pero no me acuerdo cuánto pagué por el sacrificio (...) Qué cantidad le vendió a César Ignacio? (...) Por unidades de cabeza no recuerdo pero el monto fue de 240.000.000 aproximadamente (...)»	\$294.584.000
Fernando Alirio Duarte Sánchez ⁵⁰ (Auto de Verificación o Cruce 042382009000612 del 23/11/2009 ⁵¹).	Actividad: comercialización de ganado en pie y carne de canal. «...con quienes realizaba las transacciones? (...) En el año 2008 con los que más tuve transacciones de ganado en pie fue con (...)»	\$45.500.000

⁴⁵ Citados por el actor en el folio 27 del c.p.

⁴⁶ Citado por el actor en el folio 32 vto. del c.p.

⁴⁷ Auxiliar Proveedores, Auxiliar Clientes, Balance de Comprobación a diciembre, Libros Mayor y Balances, saldo del inventario final a 31 de diciembre, inventario de productos gravados y no gravados, sistemas de facturación, software utilizados por la empresa, informes de revisor fiscal, sistema para establecer el costo de los activos enajenados y método de valuación de los inventarios, cuadro de pérdidas y compensación por pérdidas acumuladas, sistema de depreciación y métodos de provisión de cartera utilizados en el año 2008 y activos a los cuales se realizó reajuste fiscal.

⁴⁸ Folios 236 y 237 del c.a.

⁴⁹ Folio 257 del c.a.

⁵⁰ Folios 238 y 239 del c.a.

⁵¹ Folio 253 del c.a.

	<i>Jairo Blanco ellos me compraban en volumen (...) Conoce al Señor César Ignacio García: (...) No señora. (...) Conoce a la Señora Yazmín Lozada Ulloa (...) Si señora, la conozco porque era la secretaria de Jairo Blanco (...) Tuvo algún tipo de transacciones comerciales en el año 2008 referente a la compra de o venta de ganado o carne de canal con alguna de las dos personas citadas anteriormente? (...) Yo le vendía a la oficina de Jairo Blanco después de tres o cuatro días de sacrificado el ganado la secretaria Yazmín Lozada me decía a quién debía declararle ese ganado porque esa persona era la que comercializaba, pero a mi me pagaba Jairo Blanco (...).</i>».	
Alberto Blanco León⁵² (Auto de Verificación o Cruce 042382009000613 del 23/11/2009⁵³)	Actividad: Compra de ganado y venta de carne. <i>«Conoce al señor César Ignacio Ariza? (...) No lo conozco. (...) Conoce a la señora Yazmín Lozada Ulloa? (...) Si la conozco porque era secretaria de Jairo Blanco y a veces yo le compraba ganado a Jairo Blanco pero yo a la señora Yazmín no le compre nada ni al señor ese (...) Tuvo algún tipo de transacciones comerciales en el año 2008 referente a compra o venta de ganado o carne en canal con alguna de las personas citadas anteriormente? (...) Ninguna, yo con Yazmín Lozada en septiembre del año pasado no la veía y con César nunca porque con ese señor nunca he cruzado una palabra, la verdad es que ella se sacó esa información de cédulas cuando ella trabajaba como secretaria del Señor Jairo Blanco, yo hice transacciones pero con Jairo Blanco (...) Qué soportes tiene de las transacciones realizadas en el año 2008? (...) no tengo (...) Desea aclarar, corregir o agregar algo a lo manifestado en esta diligencia (...) Nunca he tenido negociaciones con Yasmín y César y no tengo que estar reportado por medio de ellos».</i>	\$39.648.000

⁵² Folios 243 y 244 del c.a.

⁵³ Folio 294 del c.p.

Cristian Fabián Riveros Rueda ⁵⁴ (Auto de verificación o Cruce 042382009000197 del 18/11/2009 ⁵⁵).	Actividad: Mensajero. <i>«no conoce al señor CÉSAR IGNACIO ARIZA GONZÁLEZ (...). Se le preguntó si tuvo relaciones con el señor ARIZA GONZÁLEZ, a lo cual manifestó que No tuvo relaciones comerciales ni efectuó transacciones con el señor ARIZA GONZÁLEZ, ya que no tiene actividades comerciales, sólo me dedico a la mensajería, pudo ocurrir que a través mío se efectuaran depósitos (consignaciones) o se realizara cambios de cheques a nombre de ese señor, ya que en la empresa ese es mi trabajo, servicio de mensajería. Dejo claro que no conozco el señor ARIZA GONZÁLEZ y si aparecen registros de él conmigo, obedece sólo al servicio de mensajería que presto».</i>	\$84.204.992
José Eduardo Galezo Ramírez ⁵⁶ (Auto de Verificación o Cruce 072382009000196 del 18/11/2009 ⁵⁷).	Actividad: Sin ocupación actual. <i>«No conoce al señor CÉSAR IGNACIO ARIZA GONZÁLEZ y mucho menos realizó operaciones económicas con el mismo. Que es una persona de 46 años de edad, de estado civil soltero, sin ocupación actual».</i>	\$63.895.004

Sobre la señora Mireya Sánchez Calderón, en el acta de inspección tributaria culminada el 31 de enero de 2011⁵⁸, la Administración señaló que: durante 10 años desempeñó el cargo de secretaria, fue compañera de la esposa del contribuyente, labora en Guarguaty Patiño (empresa registrada como proveedor del actor), no tenía inventario de reses (ganado), los pagos por las operaciones con el actor se realizaron mediante cheque o en efectivo, lo que resulta

⁵⁴ Folios 247 y 248 del c.a.

⁵⁵ Folio 366 del c.a.

⁵⁶ Folios 249 y 250 del c.a.

⁵⁷ Folio 344 del c.a.

⁵⁸ Folio 419 del c.a.

inconsistente en una persona que realiza las tareas descritas⁵⁹ y, su firma no coincide con las de los comprobantes de egreso.

En el caso de las transacciones con Alberto Blanco León (\$39.648.000) y Fernando Alirio Duarte (\$45.500.000), la Sala observa que los testimonios practicados constituyen indicios que dan cuenta de lo siguiente:

- Los proveedores no conocían al contribuyente César Ignacio Ariza González y, por lo tanto, no podían realizar operaciones con el contribuyente;
- Los señores Alberto Blanco León y Fernando Alirio Duarte realizaron transacciones con el señor Jairo Blanco;
- La secretaria del señor Jairo Blanco era Yasmín Lozada Ulloa, esposa del contribuyente.

Lo anterior permite inferir que los proveedores señalados no realizaron transacciones con el contribuyente, y que conocían a la señora Yasmín Lozada Ulloa (esposa del actor), no porque actuara como mandataria del contribuyente, sino porque era secretaria del señor Jairo Blanco, con quien realizaron operaciones durante el año 2008.

⁵⁹ Devengando sueldo como secretaria, sin contar con la capacidad económica para realizar transacciones de altos montos.

De los testimonios de José Eduardo Galezo Ramírez y Cristian Fabián Riveros Rueda, con quienes el actor afirmó haber realizado operaciones por valor de \$63.895.004 y \$84.204.992, respectivamente, se evidencia que, además de que negaron la realización de tales transacciones, no son comerciantes de ganado ni desarrollan actividades afines, pues el primero es mensajero y el segundo dijo no tener ocupación.

En relación con el testimonio de la señora Mireya Sánchez Calderón, si bien manifestó que conocía y que había realizado operaciones con el actor, no aportó los documentos que soportaran sus afirmaciones; además, en razón de su ocupación y demás aspectos cuestionados por la Administración, no se puede afirmar que tuviera capacidad económica para realizar transacciones por valor de \$294.584.000.

Por lo anterior, la Sala considera que la Administración fundó la decisión de rechazar los costos referidos en una serie de indicios debidamente comprobados, mediante los cuales estableció que algunos de los proveedores señalados no tuvieron vínculo comercial con el actor, otros no lo conocían⁶⁰ y otros no tenían capacidad económica para realizar transacciones por los montos registrados.

⁶⁰ El artículo 787 del Estatuto Tributario establece que, «Cuando el contribuyente ha solicitado en su declaración de renta y complementarios la aceptación de costos, deducciones, exenciones especiales o pasivos, cumpliendo todos los requisitos legales, si el tercero beneficiado con los pagos o acreencias respectivas niega el hecho, el contribuyente está obligado a informar sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar referentes al mismo, a fin de que las oficinas de impuestos prosigan la investigación». (Se subraya).

En esas condiciones, la Sala advierte que no existe falsa motivación y no se violó el debido proceso del demandante, porque los actos administrativos se fundaron en indicios debidamente acreditados que no fueron desvirtuados por el contribuyente, a quien le asistía la carga de la prueba, de los cuales se pudo establecer la inexistencia o simulación de las operaciones cuestionadas. En consecuencia, el cargo no está llamado a prosperar.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁶¹.

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

⁶¹ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶², que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el parágrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁶³, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁶⁴, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

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

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

⁶² «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

⁶³ E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

⁶⁴ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2008, para recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

Mayor valor a pagar ⁶⁵	\$15.868.115.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	\$15.868.115.000

Concepto	Liquidación Privada	Liquidación oficial de revisión	Liquidación C de E.
Total ingresos netos	\$51.930.780.000	\$51.930.780.000	\$51.930.780.000
Costo de venta	\$50.925.548.000	\$2.829.944.000	\$2.829.944.000
Total costos	\$50.925.548.000	\$2.829.944.000	\$2.829.944.000
Total deducciones	\$571.386.000	\$571.386.000	\$571.386.000
Renta líquida gravable	\$433.846.000	\$48.529.450.000	\$48.529.450.000
Impuesto sobre la renta	\$134.143.000	\$16.002.258.000	\$16.002.258.000
Impuesto neto de renta	\$134.143.000	\$16.002.258.000	\$16.002.258.000
Total impuesto a cargo	\$134.143.000	\$16.002.258.000	\$16.002.258.000
Anticipo por el año gravable	\$604.000	\$604.000	\$604.000
Total	\$3.903.000	\$3.903.000	\$3.903.000

⁶⁵Diferencia entre el saldo a pagar por impuesto (\$159.873.000) y el saldo a pagar determinado (\$16.027.988.000).

retenciones			
Anticipo por el año gravable siguiente	\$30.237.000	\$30.237.000	\$30.237.000
Saldo a pagar por impuesto	\$159.873.000	\$16.027.988.000	\$16.027.988.000
Sanciones	\$522.000	\$25.388.984.000	\$15.868.637.000 ⁶⁶
Total saldo a pagar	\$160.395.000	\$41.416.972.000	\$31.896.625.000

De otra parte, la Sala observa que, con fundamento en el artículo 188 del C.P.A.C.A., el Tribunal condenó en costas y agencias en derecho al actor; sin embargo, como esa decisión no fue apelada, la Sala la mantendrá.

No condenará en costas en segunda instancia porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso⁶⁷ establece que *«Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación⁶⁸»* y en el expediente no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia.

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

⁶⁶ Este valor incluye la sanción de \$522.000, registrada en la liquidación privada.

⁶⁷ Ley 1564 de 2012.

⁶⁸ 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.

FALLA

PRIMERO: REVÓCASE el numeral primero de la sentencia del 7 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander. En su lugar, se dispone:

- i) **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 042412011000055 del 1º de noviembre de 2011, proferida por el Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga y su confirmatoria, la Resolución 900243 del 6 de noviembre de 2012, emitida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
- ii) A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como total saldo a pagar a cargo del contribuyente César Ignacio Ariza González, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, la suma de treinta y un mil ochocientos noventa y seis millones seiscientos veinticinco mil pesos M/CTE (\$31.896.625.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

TERCERO: Sin condena en costas en esta instancia.

CUARTO: RECONÓCESE personería a la abogada Miryam Rojas Corredor como apoderada de la entidad demandada, en los términos del poder visible en el folio 302 del c.p.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ