



CONSEJO DE ESTADO

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejero Ponente (E) : HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., dos (2) de febrero de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 05001-23-31-000-2011-01299-01

Número Interno: 20517

Actor: EDWIN DE JESÚS YEPES GONZÁLEZ

Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho

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 del 20 de junio de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia que negó las súplicas de la demanda.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

«PRIMERO: SE INHIBE para emitir pronunciamiento alguno en relación con la legalidad del Requerimiento especial impugnado y en relación con las pretensiones subsidiarias relativas a que se reconozcan como costos y deducciones los ingresos omitidos, de conformidad con las consideraciones precedentes.

SEGUNDO. SE DENIEGAN las demás pretensiones de la demanda, por lo expuesto previamente».

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

El 2 de mayo de 2008, Edwin de Jesús Yepes González presentó la declaración de renta por el año gravable 2007, en la que liquidó un valor a pagar de \$28.000¹.

El 17 de junio de 2010, la DIAN expidió el Requerimiento Especial 122382010000071², en el que, con fundamento en la información exógena (SIEF) reportada por terceros, propuso modificar la declaración de renta así: i) adicionar ingresos brutos operacionales por \$1.547.767.581, ii) rechazar costo de ventas por \$11.678.000, iii) liquidar un impuesto a cargo de \$525.456.000 e iv) imponer sanción por inexactitud por \$840.685.000, para un total a pagar de \$1.366.141.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 11 de marzo de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000034, en la que mantuvo las glosas propuestas en dicho requerimiento³.

Con base en el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, el contribuyente demandó directamente la liquidación oficial de revisión.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. DEMANDA

¹ Fl. 22 c.a. 1

² Fl. 412 c.a. 1

³ Fls. 449 a 457 c.a. 1

Edwin de Jesús Yepes González, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del C.C.A, solicitó la nulidad del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta y se deje sin efectos la sanción por inexactitud impuesta en la liquidación oficial de revisión.

Como peticiones subsidiarias formuló las siguientes:

- **Primera:** *Que se reconozcan como costos y deducciones adicionales a los declarados por el señor YEPES GONZALEZ en su declaración de renta presentada el 2 de mayo de 2008, (...), el monto total de \$1.398.425.135, ya que en las facturas que las soportan se cumple con todos los requisitos legales señalados en los artículos 107, 771-2, 617 y 618 del Estatuto Tributario para que éstas sean procedentes. Al ser reconocidas dichas compras como costos y deducciones, éstas se deberán restar de los ingresos presuntos adicionados por la DIAN a manera de compras para aumentar en el mismo monto el costo de ventas.*
- **Segunda:** *Se deje sin efectos la imposición de la sanción por inexactitud en la liquidación oficial de revisión, ya que de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, no procede cuando existen diferencias de criterio.*
- **Tercera:** *Sustraer del total de las compras que dice la DIAN haberse omitido, para todos los cálculos y efectos, es decir restar del valor de \$1.409.397.160, el valor de \$27.875.519 correspondiente a la venta que le hizo Distribuciones M.G. S.A. al señor Yepes del vehículo de placas HCC347 el 28 de junio de 2007, lo cual no puede hacer parte de las compras que pretende asignarle la DIAN.*
- **Cuarta:** *Dejar sin efectos el considerando dos de la liquidación oficial de revisión, toda vez que se presentó un error involuntario por la persona que registró la factura de compra 163737, pues en lugar de contabilizarla por \$5.775.405, se registró por valor de \$11.678.400.”*

2. 1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 760, 711, 647 y 683 del Estatuto Tributario.
- Artículo 61 de la Ley 223 de 1995.

2.1.2. Concepto de la violación

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

Sostuvo que es un comerciante matriculado en la Cámara de Comercio de Medellín y que se dedica a la comercialización de alimentos (víveres en general), bebidas y tabaco, por lo cual se inscribió en el RUT con el código de actividad 5211 - comercio al por menor, en establecimientos no especializados, con surtido compuesto principalmente de alimentos, bebidas y tabaco.

Que junto con 36 tenderos del municipio de Bello (Antioquia) suscribieron un contrato “de asociación a riesgo compartido”. Que según la cláusula primera, el objeto del contrato es la compra conjunta de mercancía con el liderazgo del demandante, para que empresas grandes del sector les provean la mercancía que se requiera.

Precisó que la finalidad de la asociación era lograr economías de escala con los capitales de los asociados, es decir, comprar y lograr descuentos por volumen, para lo cual se requería que el demandante se encargara de comprar los artículos requeridos por todos los que suscribieron el contrato.

Señaló que, de acuerdo con la información exógena, la DIAN le adicionó compras que son no propias sino de todos los que celebraron el contrato, en

proporción al aporte en dinero que realizaron para cada transacción efectuada. Que, por ello, se le obligó a asumir una carga impositiva que no le era imputable, conforme con la cláusula segunda del acuerdo contractual, según la cual las responsabilidades jurídicas y tributarias de cada parte son independientes, pues no surgió una nueva persona jurídica.

Dijo que, como se prueba con las facturas originales aportadas al proceso, realizó compras para terceros por \$1.398.425.135, antes de IVA. Que dichas compras se hicieron a su nombre, para cumplir con la cláusula primera del contrato y que para cada contribuyente que tenía que haberlas declarado, tales compras cumplen todos los requisitos para ser procedentes como costos y deducciones, según los artículos 771-2, 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Que la DIAN esperaba encontrar en su contabilidad, concretamente en la cuenta 620501-compras, la totalidad de los valores informados por los terceros (proveedores) en el Sistema de Información Exógena (SIEF), lo que desconoce no solo la cláusula segunda del contrato de asociación a riesgo compartido sino la normativa vigente para este clase de contratos, como la Circular Externa 115-000006 de 2009, de la Superintendencia de Sociedades, conforme con la cual el comerciante solo debe registrar la porción que le corresponda de los activos y pasivos conjuntos, y de los ingresos, costos y gastos que le correspondan de acuerdo con su participación en el acuerdo. Con fundamento en lo anterior, sostuvo que el único valor por compras que debió declarar era \$548.439.144, como efectivamente lo hizo, y no \$1.957.836.304, como lo pretende la DIAN.

Alegó que si bien dentro del proceso de verificación que realizó la DIAN con la Compañía Nacional de Chocolates S.A., Inversiones Arroz Caribe S.A.,

Toro Giraldo Luis Alberto, Compañía de Galletas Noel S.A.S. y Jhon Restrepo y Cía. S.A., dichas empresas informaron a la Administración que le facturaron directamente al demandante, esto no quiere decir que todo era de este, pues actuó de acuerdo con el contrato de asociación a riesgo compartido suscrito el 15 de enero de 2007.

Que la diferencia entre lo reportado en la información exógena del año 2007 y lo contabilizado, corresponde a lo mencionado en desarrollo de dicho convenio y que, por ello, no podría exigírsele contabilizar unos ingresos por unas compras que no representan un incremento de su patrimonio, sino realmente un beneficio para los demás firmantes del convenio.

Sostuvo que los reportes del Banco Granbanco S.A. sobre movimientos en la cuenta corriente 275037414 durante el año gravable 2007, ratifican lo dicho por él, toda vez que para que el actor pudiera cumplir con el pago a las empresas que le entregaban sus productos, utilizaba una cuenta bancaria, en la que los recursos eran aportados por los socios, de conformidad con la cláusula cuarta del contrato, es decir, mediante consignación en Bancafé, o en cualquier otro banco que indicara el líder de los tenderos, o con pago en efectivo al demandante.

Precisó que en los actos demandados se hizo referencia a los señores Quinchía Aguirre, Jenrry Arturo y Jaramillo Jaramillo Gerardo de la Cruz, pero que con ellos no tuvo relaciones comerciales en el año 2007.

Agregó que los \$27.875.519, que aparecen relacionados como ingresos no operacionales de Distribuciones M.G. S.A., corresponden a la compra de un activo fijo, como consta en el certificado expedido por el revisor fiscal de esa

empresa, de acuerdo con el cual el 28 de junio de 2007 le vendió al actor un camión de placa HCC347 por el valor citado.

Expuso que el artículo 760 [inciso 1º] del Estatuto Tributario establece como supuesto de hecho de la presunción de compras, constatar que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a operaciones gravadas y que la DIAN no efectuó tal constatación, pues se limitó a tener en cuenta los datos suministrados por los proveedores del Sistema de Información Exógena (SIEF).

Que el artículo 760 del Estatuto Tributario exige no solo verificar que las compras presuntamente omitidas sean gravadas, sino que estas fueron destinadas a operaciones gravadas con IVA, por lo que es evidente que la DIAN no verificó tal hecho, toda vez que ni en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión consta que se haya cumplido dicho procedimiento y menos operaciones aritméticas que dejen constancia de ello.

Dijo que los actos demandados incurrieron en falsa motivación, por lo siguiente:

- Tanto en el requerimiento especial como en la liquidación oficial de revisión, la DIAN expresó que tuvo en cuenta lo dispuesto en el artículo 760 del Estatuto Tributario y que constituye prueba el suministro de datos por parte de los proveedores en el sistema de información exógena SIEF, lo cual no es cierto, porque no se constató el supuesto de hecho exigido por la norma tributaria.
- El hecho de que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN haya expresado en el cálculo matemático que las compras reportadas en el SIEF fueron por \$2.000.908.325 y en el párrafo siguiente dijera que las

compras reportadas fueron por \$2.044.797.650, demuestra una completa inseguridad de su propia actuación.

- En la liquidación oficial de revisión, la DIAN afirmó que el contrato de asociación a riesgo compartido no tiene fecha, lo cual no es cierto, ya que tanto al principio como al final del contrato, se estableció que la fecha de suscripción fue el 15 de enero del año 2007 y en dos oportunidades se aportó el contrato a la DIAN.
- En la liquidación oficial de revisión se dijo que el requerimiento especial objetado fue el número 12382010000071, cuando el que realmente se objetó fue el No. 1123820100000071.
- En la liquidación oficial de revisión se señaló que en la respuesta al requerimiento especial se solicitó que se cerrara la investigación abierta con auto de apertura 1123820109001325, cuando, en realidad, se pidió respecto del auto de apertura 112382009001325.
- La DIAN dijo modificar la declaración con el autoadhesivo número 765328003583. No obstante, por el año gravable 2007, el actor presentó la declaración de impuesto de renta con el autoadhesivo 07653280035837, que es diferente.
- En la liquidación oficial de revisión se hizo referencia a una fecha de expedición del requerimiento especial que no concuerda con la realidad.
- En el acto liquidatorio la DIAN sostuvo que nada hizo el contribuyente en su defensa, lo cual no es cierto, toda vez que para ejercer el derecho de contradicción frente a la DIAN, este nunca admitió que la información que reposa en el SIEF fuera cierta y fidedigna y así lo señaló en la respuesta al requerimiento especial. Que, además, se opuso a que se tuvieran como compras omitidas, la de una camioneta y las compras a los señores Quinchía y Jaramillo, porque no tuvo relaciones comerciales con ellos.

- El contribuyente nunca alegó que las presuntas compras omitidas hayan sido ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional. Siempre defendió su posición de que ni siquiera eran ingresos. Por lo mismo, no es aplicable el artículo 786 del Estatuto Tributario, que trae a colación la DIAN, pues dicha norma es pertinente cuando se alega que el ingreso recibido no constituye renta.
- La DIAN pretende trasladar al actor la carga de la prueba, con fundamento en que alegó el hecho presumido, lo que no es cierto, toda vez, que de acuerdo con la liquidación oficial de revisión, fue la demandada quien alegó la presunción contenida en el artículo 760 del Estatuto Tributario. Por ello, correspondía a la DIAN probar y constatar el hecho base de la presunción que allí se establece.
Además, la DIAN no aplicó el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, referido a la carga de la prueba, pues tenía la obligación de probar la información contenida en el SIEF. Igualmente, tenía la carga de la prueba porque fue quien alegó la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario.
- La DIAN no tuvo en cuenta solo los ingresos operacionales de la SIEF, como afirmó hacerlo, sino que tomó los ingresos no operacionales, como los provenientes de la venta del camión al actor por parte de Distribuciones M.G S.A.
- Es inadmisibile que la DIAN pretenda restarle valor probatorio a la contabilidad del actor, porque, supuestamente encontró irregularidades al tratar de soportar, con el contrato de asociación, compras que fueron para él directamente. Ello, por cuanto la DIAN sabía que la contabilidad del actor se llevó en debida forma y se pusieron a disposición de la demandada los soportes de los registros contables. Además, se acató la Circular Externa 115-00006 de 2009

de la Superintendencia de Sociedades para registrar las compras de acuerdo con el contrato de asociación a riesgo compartido.

- Frente al soporte contable de la factura 163797, se explicó y probó que hubo un error al registrar la factura por \$11.678.4000, pues el valor de esta era de \$5.775.405.

Indicó que la DIAN violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, porque en la liquidación oficial sostuvo que confirmaba las modificaciones a la declaración con autoadhesivo 7653280035837, a pesar de que en el requerimiento especial se hizo alusión a la declaración con autoadhesivo 0765328003583.

Señaló que no procede la sanción por inexactitud, ya que no se probó el supuesto de hecho del artículo 760 del E.T., para aplicar la presunción de ingresos por omisión de compras. Que, además, se comprobó que todos los hechos son reales y verdaderos en la medida en que se aportó el contrato de asociación a riesgo compartido, donde consta el negocio celebrado con los tenderos.

Por último, sostuvo que se violó el espíritu de justicia, por cuanto se desconocieron las facturas que de buena fe el actor suministró, pues, por lo menos, la DIAN debió verificar que dichas facturas cumplieran los requisitos de los artículos 107, 771-2, 617 y 618 del Estatuto Tributario para ser reconocidas como costos y deducciones imputables a los ingresos adicionados.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que el contrato de asociación a riesgo compartido, también llamado contrato «*joint venture*», pretende, en esencia, la explotación de un negocio o proyecto común, sin constituir una sociedad o persona jurídica separada.

Que en el «*joint venture*» los contratantes responden en forma conjunta frente a terceros y asumen solidariamente los derechos y obligaciones derivados del negocio para el cual se han asociado.

Que, en el caso concreto, el demandante manifestó que el 15 de enero de 2007 suscribió un contrato de asociación a riesgo compartido, cuyo objeto era la compra conjunta de mercancías para lograr, con la unión de los firmantes, descuentos por volumen, para lo cual el demandante era el encargado de comprar los bienes requeridos.

Que en el régimen probatorio tributario se dispone que el documento privado tiene fecha cierta o auténtica cuando ha sido presentado o registrado ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre que se lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación, definición que es concordante con la disposición contenida en el artículo 280 del C.P.C.

Que a raíz de la visita al actor, con base en el artículo 767 del Estatuto Tributario, se determinó que el contrato de asociación aportado no tiene fecha cierta y así se le hizo saber al demandante, tanto en el requerimiento especial como en el acto definitivo.

Que el hecho de que el contrato tuviera fecha de suscripción no significa que el documento fuera válido, pues no tiene fecha cierta. Que, al carecer de fuerza probatoria, y revisada la declaración juramentada, presentada

igualmente en sede administrativa, la DIAN profirió autos de verificación o cruce con las empresas más representativas, con el fin de verificar las transacciones con dichos proveedores.

Que los ingresos gravados adicionados fueron determinados mediante presunción por omisión del registro de compras, pues se comprobó que el actor omitió registrar contablemente los ingresos generados por compras, equivalentes a la diferencia entre el valor informado por los terceros proveedores en el sistema de información exógena y el valor declarado, que corresponde al registrado en la cuenta 620501, motivo suficiente para aplicar el artículo 760 del Estatuto Tributario.

Señaló que al ser exiguo el material probatorio aportado por el contribuyente, se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración tributaria y se trasladó al demandante la carga de la prueba para que demostrara que dichas compras estaban respaldadas en la contabilidad. Que no entiende cómo reclama el demandante que la carga de la prueba le corresponde a la DIAN.

Expuso que en la respuesta al requerimiento especial, el actor no demostró los efectos jurídicos que se persiguen. Que, solamente, de manera general, se argumentó que correspondía a la DIAN demostrar que se omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas, no obstante que ya se había demostrado que los ingresos obtenidos por ventas no fueron declarados ni contabilizados.

Que, aunado a lo anterior, la DIAN contaba con la información exógena y que, de acuerdo con los cruces y verificaciones, se constató que, efectivamente, los proveedores le habían vendido bienes al demandante.

Resaltó que, de conformidad con el artículo 775 del E.T., la prueba contable prima sobre la declaración privada. Que, entonces, no tiene fundamento legal lo afirmado por el actor, pues la autoridad tributaria demostró que el actor omitió registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, por lo que al adicionar ingresos brutos operacionales, aplicó el artículo 760 del Estatuto Tributario.

Que en desarrollo de la investigación, la DIAN también estableció que el actor declaró \$525.755.000 por concepto de costo de ventas. Que, no obstante, no aportó el documento soporte de los costos por \$11.678.000, esto es, la factura 81031 y que, además, dicha factura no se encontró registrada en la contabilidad del proveedor ni del demandante.

Alegó que no existe falsa motivación porque la autoridad tributaria encontró probados los hechos que constituyen fundamento para la adición de ingresos brutos operacionales, el rechazo de costos de ventas no procedentes y la sanción por inexactitud.

Que procede la adición de ingresos porque el actor no probó, de manera concreta, una relación de terceros y, además, las facturas no fueron contabilizadas ni declaradas, con la excusa de que correspondían a compras para terceros dentro de un contrato de asociación a riesgo compartido.

Sostuvo que la incongruencia en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión, relativa al número de adhesivo de la declaración, es solo un error de transcripción que en nada incide en los hechos, conceptos y cifras. Que, para garantizar el derecho de defensa, lo que la ley exige es que entre el requerimiento y la liquidación exista la debida correspondencia

respecto de las glosas propuestas y los fundamentos de derecho en que ella se sustenta.

Concluyó que, en la vigencia fiscal 2007, el actor omitió ingresos brutos operacionales, que se presumen por omisión en el registro de compras y que solicitó costos inexistentes por cuanto no exhibió los soportes de las compras. Que, por tanto, procede la sanción por inexactitud.

2.3. SENTENCIA APELADA

El Tribunal se inhibió para estudiar la legalidad del requerimiento especial porque se trata de un acto de trámite y no definitivo.

Asimismo, encontró probada la excepción de inepta demanda frente a la pretensión subsidiaria, referida a la inclusión de costos y deducciones por compras omitidas. Consideró que en sede administrativa el actor no planteó la posibilidad de adicionarse costos y deducciones por compras. Que lo anterior constituye un nuevo hecho que modifica la situación alegada en sede administrativa y no un mejor argumento, lo que vulnera el derecho de defensa de la Administración. Que, en consecuencia, no se pronuncia de fondo sobre tal pretensión.

Además, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Sostuvo que el contrato de asociación a riesgo compartido aportado por el actor no tiene valor probatorio porque no tiene fecha cierta, de acuerdo con el artículo 767 del Estatuto Tributario.

Que, como consecuencia de lo anterior, la DIAN debía verificar los datos consignados en la declaración de renta del actor y compararlos con la información exógena para determinar si los datos informados por terceros coincidían con las compras registradas por aquel. Que como resultado de tal verificación, la DIAN adicionó ingresos, dado que las compras fueron efectuadas por el actor, a nombre propio.

Por lo anterior, concluyó que al haberse omitido compras, debía aplicarse la presunción de ingresos omitidos, prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, presunción que, de acuerdo con el artículo 761 *ibídem*, admite prueba en contrario.

Que, sin embargo, las pruebas aportadas por el actor no desvirtuaron la presunción, porque el contrato no tiene fecha cierta. Que, por lo tanto, de conformidad con el artículo 177 del C.P.C. en armonía con el 775 del Estatuto Tributario, queda desvirtuada la falsa motivación.

Manifestó que se debe mantener el rechazo de costo de ventas por compras por \$11.678.000 porque dicho costo no está debidamente sustentado con los comprobantes y demás documentos contables.

Afirmó que no existe falsa motivación por la existencia de algunos yerros mecanográficos, pues aunque tales errores no deben presentarse, no constituyen *per se* causal de nulidad, dado que las decisiones fueron congruentes con los motivos y los hechos debidamente probados.

Sostuvo, también, que existió correspondencia entre la liquidación oficial de revisión y el requerimiento especial, puesto que en ambos actos se hizo referencia a la adición de ingresos, al rechazo de un costo de ventas

improcedente y a la sanción por inexactitud. Que, por tanto, no se vulneró el derecho de defensa.

Concluyó el *a quo* que procede la sanción por inexactitud, puesto que no existe diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable. Que lo que se presenta es una divergencia en la valoración probatoria. Y que está probado que existió una inexactitud en la declaración de renta del actor por omisión de ingresos operacionales y por solicitar costos inexistentes.

2.4. RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** apeló el fallo por las siguientes razones:

Sostuvo que el requerimiento especial es un acto demandable porque, de acuerdo con el artículo 720 [parágrafo] del E.T., si se atiende en debida forma puede prescindirse del recurso de reconsideración y porque debe guardar congruencia con la liquidación oficial de revisión.

Insistió en que existe falsa motivación por la existencia de yerros mecanográficos, así como para el demandante existiría una “*indebida individualización de pretensiones*” si identifica de manera incorrecta los actos demandados, como se desprende del artículo 138 del C.C.A., lo que implica que deban negarse las pretensiones de la demanda.

Reiteró los argumentos expuestos en la demanda sobre el contrato de asociación a riesgo compartido y recalcó que, en desarrollo del acuerdo, cada participante debía registrar, en su contabilidad, sus ingresos, compras y costos de manera individual. Que, en consecuencia, no estaba obligado a registrar unos ingresos, costos y gastos que no le pertenecían. Que, por ello,

solicitó que se tuviera en cuenta la Circular 115-000006 de 2009 de la Superintendencia de Sociedades, invocada en la demanda.

Afirmó que lo que se discutió en la vía gubernativa fue que el contrato de asociación carecía de fecha, no de fecha cierta, que es distinto. Que, en todo caso, el Tribunal se equivocó en sus apreciaciones, dado que dio al artículo 767 del Estatuto Tributario una consecuencia jurídica que no le otorgó la ley, pues el documento de fecha cierta es exigido por el legislador para probar los pasivos de los contribuyentes que pretendan hacerlos valer en sus denuncias rentísticas.

Que, además, la obligación de respaldar los documentos con fecha cierta para solicitar pasivos es predicable de los contribuyentes que no están obligados a llevar contabilidad. Que él es un comerciante y, por lo mismo, debe llevar contabilidad, motivo por el cual no le es exigible dicha obligación.

Que es absurdo exigir a los comerciantes que registren los contratos ante notario, juez o autoridad administrativa, pues esto iría en contra de la evolución rápida, fluida y expedita de los negocios mercantiles.

Alegó que no procede la adición de compras provenientes de la información exógena (sistema SIEF), pues, obviamente, en dicho sistema aparecía que las compras estaban facturadas a nombre del actor. Que, no obstante, de conformidad con el contrato de asociación a riesgo compartido, todas las compras no le pertenecían. Que el sistema SIEF simplemente debía considerarse como un mecanismo de control para la DIAN o, a lo sumo, como un indicio, que es completamente desvirtuable.

Que no debía aplicarse la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario, ya que, contrario a lo considerado por el *a quo*, el actor sí aportó medios de prueba que desvirtuaron la presunción de ingresos, como el contrato de asociación a riesgo compartido, con el que demostró que las compras eran de terceros.

Sostuvo que se vulneró el artículo 711 del Estatuto Tributario, por la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, ya que en la liquidación oficial se dijo que se confirmaban las modificaciones a la declaración con autoadhesivo 7653280035837, mientras que en el requerimiento especial se hizo alusión a la declaración presentada con el autoadhesivo 0765328003583. Que lo anterior es indicativo de que la DIAN no se estaba refiriendo a actos que correspondieran a la misma situación jurídica del mismo contribuyente, habida consideración de que se trataba de dos documentos diferentes, como lo reconoció la misma Administración.

Manifestó que en la liquidación oficial de revisión se sostuvo que el actor debió probar que, según el artículo 786 del Estatuto Tributario, había tenido ingresos no constitutivos de renta. Que, sin embargo, esto no se planteó en el requerimiento especial.

Sostuvo, además, que el *a quo* tergiversó la pretensión subsidiaria, pues no pidió que se le adicionaran compras omitidas por \$1.547.767.581 como ingresos presuntos. Que lo que pidió fue que en caso de no accederse a las pretensiones, se restaran de los ingresos presuntos, las compras supuestamente omitidas (\$1.398.425.135), que están debidamente probadas con las facturas que respaldan dicha solicitud, pues estas cumplen los requisitos de los artículos 107, 771-2, 617 y 618 del E.T.

Que lo solicitado en las pretensiones subsidiarias de la demanda y lo mencionado en el concepto de la violación no constituye un hecho nuevo, sino un mejor argumento jurídico y que no se entiende cómo en la liquidación de revisión se aceptó que en sede administrativa el contribuyente suministró facturas que cumplen los requisitos para ser aceptados como costos y deducciones por \$811.891.225.

Que también constituye mejor argumento que en sede judicial se aportaran facturas por \$586.533.910, que cumplen los requisitos tributarios para ser deducidas y que corresponden a la diferencia entre \$1.398.425.135 y \$811.891.225.

Insistió en que es improcedente la sanción por inexactitud, por cuanto no se presenta un problema de pruebas, pues si la DIAN hubiera valorado debidamente el contrato de asociación, la discusión entre las partes sería sobre el derecho aplicable. Que se remite a lo expuesto en la demanda sobre la existencia de diferencia de criterios.

Agregó que debe aplicarse el principio de favorabilidad del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, aunque es posterior a la discusión en vía gubernativa, ya que en materia sancionatoria, la ley permisiva o favorable, aun siendo posterior, debe ser aplicada de preferencia sobre la restrictiva o desfavorable. Y que la referida norma trajo unos principios más favorables al contribuyente, que deben ser aplicados, de manera inmediata, a la relación fáctica y jurídica que se discute en este proceso.

Alegó que no hubo lesividad, porque no cometió una falta antijurídica que afectara el recaudo nacional; que no se observó el principio de proporcionalidad al calcular la inexactitud, ya que no se tuvo en cuenta que la

supuesta falta cometida no estaba revestida de gravedad, pues el actor no tiene antecedentes y no causó daño a la Administración.

Finalmente, solicitó que se estudiaran todos los cargos propuestos en la demanda y que no fueron objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal, en especial, los referidos a la falsa motivación.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada, por las siguientes razones:

Sostuvo que conforme con el artículo 746 del Estatuto Tributario, corresponde a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias en uso de las facultades de fiscalización e investigación. Que la DIAN puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de descuentos, exenciones, ingresos no gravados, costos, deducciones y pasivos.

Que de acuerdo con el artículo 767 del Estatuto Tributario para que los documentos privados puedan servir de prueba en materia tributaria, deben tener fecha cierta o auténtica. Que como el contrato no tiene fecha cierta, no puede ser tenido en cuenta para justificar los ingresos adicionados y, que, por tanto, no son válidos los argumentos tendientes a aceptar el contrato para justificar la situación debatida.

En cuanto a la pretensión subsidiaria, manifestó estar de acuerdo con el Tribunal, pues se trata de un hecho nuevo que no fue esgrimido en sede administrativa.

El **demandante** no alegó de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada, por lo siguiente:

Señaló que el requerimiento especial es un acto preparatorio y que aunque el legislador le otorgó un carácter importante en la medida en que su omisión lleva a la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de su notificación depende la firmeza de la liquidación privada, no constituye el acto definitivo que determina oficialmente el impuesto, atributo que otorgó solamente a la liquidación oficial de revisión.

Que no hubo falsa motivación, pues el error cometido en la mención de la declaración es de carácter formal y no tiene que ver con las bases gravables o los factores de determinación del impuesto, aspectos que constituyen la verdadera motivación de la modificación de la declaración privada, según los artículos 702, 703, 704, 711 y 712 del Estatuto Tributario.

Que no se violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, pues en el requerimiento especial, la Administración propuso la adición de ingresos por \$1.547.768.000 por omisión en el registro de compras, glosa que se mantuvo en la liquidación oficial.

Que en la liquidación oficial de revisión se mencionó que el contribuyente debía probar que los ingresos adicionados no constituían renta y que el hecho de que en el requerimiento especial no se efectuara tal consideración no configura una falta de correspondencia entre los dos actos, porque se trata de una conclusión a la que llegó la DIAN sobre la falta de prueba del

contribuyente para desvirtuar la misma glosa, conclusión que dependía de la contestación del requerimiento.

Afirmó que para aplicar la presunción del 760 del Estatuto Tributario, la DIAN solo debía constatar la omisión del registro de compras. Que independientemente de la fecha cierta que pueda o no requerir el contrato de asociación, el demandante debía probar que las compras eran para los terceros que le encargaron efectuarlas y que, como no lo hizo, debió reflejarlas en su contabilidad.

Sostuvo que no es posible acceder al reconocimiento de compras por \$811.891.225 como costo de ventas, pues, como quedó consignado en el requerimiento especial, su determinación, al igual que su verificación, que no se dio en este caso, están sometidas a la regulación de inventarios, contenida en los artículos 62 y siguientes del E.T y no al simple hecho de la existencia de las facturas por ese valor.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

3.1. Problema jurídico

En los términos de la apelación interpuesta por el actor, la Sala decide si es demandable el requerimiento especial y si es legal la liquidación oficial de revisión por la cual la DIAN modificó al actor la declaración de renta, correspondiente al año gravable 2007.

En relación con la liquidación oficial de revisión, define si (i) se viola el principio de correspondencia entre este acto y el requerimiento especial; (ii) existe falsa motivación; (iii) procede la adición de ingresos (\$1.547.767.581)

con fundamento en la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario; (iv) es viable el rechazo de costos de ventas por \$11.678.000; (v) debe accederse a la pretensión subsidiaria para aceptar costos o si procedía la inhibición para resolver de fondo sobre dicha pretensión y (vi) hay lugar a mantener la sanción por inexactitud.

3.2. De si es demandable el requerimiento especial

De acuerdo con el artículo 50 del C.C.A., son **actos administrativos definitivos**, esto es, que ponen fin a la actuación administrativa, los que deciden directa o indirectamente el fondo del asunto y aquellos actos de trámite que hacen imposible continuar la actuación de la Administración.

Por su parte, conforme con el artículo 135 del C.C.A. son demandables en acción de nulidad y restablecimiento del derecho, ante esta jurisdicción, los actos particulares que ponen término a la actuación administrativa, respecto de los cuales debe agotarse la vía gubernativa.

En esas condiciones, son susceptibles de control de legalidad, los **actos definitivos** que, por sí mismos, generan efectos jurídicos, junto con las decisiones que los modifican o confirman, con las cuales conforman la voluntad administrativa respecto a un asunto particular.

Conforme con los artículos 703 y siguientes del Estatuto Tributario, el requerimiento especial es un **acto previo** a la liquidación oficial de revisión, que debe expedirse por una sola vez, en el cual se proponen las modificaciones a la declaración privada del impuesto. Su expedición es requisito indispensable para que, mediante la citada liquidación, la autoridad tributaria modifique la declaración privada, también por una sola vez.

Así, el requerimiento especial es un acto de trámite y no definitivo, pues no define el fondo del asunto y constituye un requisito previo y obligatorio para que la autoridad tributaria pueda completar su actuación, mediante la liquidación oficial de revisión, que es el acto administrativo definitivo y vinculante⁴. Por lo tanto, no es un acto demandable ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

El apelante sostiene que el requerimiento especial es demandable porque el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario permite demandar directamente la liquidación oficial de revisión cuando se atiende en debida forma el requerimiento especial.

La Sala precisa que el hecho de que se acuda a la facultad de demandar directamente la liquidación oficial de revisión, prevista en la norma referida, no quiere decir que el requerimiento especial se convierta en acto definitivo. La facultad de demandar “*per saltum*” la citada liquidación significa que el contribuyente puede prescindir del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, siempre y cuando atienda en debida forma el acto previo a tal liquidación, que, como se precisó, es el acto definitivo que modifica la declaración privada.

Tampoco puede aceptarse que el requerimiento especial es demandable, o lo que es lo mismo, constituye un acto definitivo, por el hecho de que deba guardar correspondencia con la liquidación oficial de revisión, como lo exige el artículo 711 del E.T. Lo que sucede es que la falta de correspondencia entre la propuesta de modificación a la declaración privada y la modificación

⁴ Entre otras sentencias, ver la de 14 de agosto de 2008, exp. 15871, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

a esta puede generar la nulidad del último acto, esto es, de la liquidación oficial de revisión, por violación del debido proceso, como más adelante se explica.

Por lo anterior, la Sala confirma el numeral primero de la decisión recurrida, en cuanto el Tribunal se inhibió para pronunciarse de fondo respecto del requerimiento especial, por cuanto el citado acto no puede ser objeto de control judicial.

3.3. Legalidad de la liquidación oficial de revisión

3.3.1. Principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión

Según el demandante, la DIAN violó el artículo 711 del Estatuto Tributario, toda vez que en el requerimiento especial propuso la modificación de la declaración de renta con autoadhesivo N° 765328003583, mientras que en la liquidación oficial de revisión modificó la declaración de renta con autoadhesivo No 7653280035837.

Conforme con el artículo 711 del Estatuto Tributario, la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, si la hubiere.

En consecuencia, el requerimiento, la ampliación y la declaración tributaria constituyen el marco dentro del cual la Administración puede modificar la declaración privada del contribuyente.

Por ello, la explicación de los hechos y razones tanto del requerimiento (artículos 703 y 704 del E.T), como de la decisión (artículo 712 del E.T.), así como el principio de correspondencia, garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente⁵.

En el caso en estudio, si bien en el requerimiento especial existió un error en el número del autoadhesivo de la declaración de renta del actor, dicha declaración estaba debidamente identificada con la fecha, pues en ambos actos consta que la declaración de renta del año gravable 2007 fue presentada por el actor el 2 de mayo de 2008, como se advierte en la declaración misma⁶.

Además, se trata de un error formal y no sustancial, por cuanto no impidió que el actor se opusiera a las glosas de la DIAN y ejerciera su derecho de defensa, que es lo que realmente protege el principio de correspondencia, previsto en el artículo 711 del E.T.

3.3.2. Falsa motivación

En relación con la falsa motivación como causal de nulidad de los actos administrativos, la Sala ha precisado lo siguiente⁷:

*“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***

⁵ Sentencias de 8 de julio de 2010, exp. 17241 y de 21 de octubre de 2010, exp. 17033, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Folio 1169 c.a 8

⁷ Sentencia del 24 de mayo de 2012, Exp. 17705, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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.[...].” (Se destaca)

Así, la falsa motivación de los actos administrativos se presenta cuando los motivos que determinan la decisión no están probados o cuando la decisión se toma desconociendo los hechos que sí estaban demostrados.

Con fundamento en el anterior criterio jurisprudencial, la Sala analiza las circunstancias que, según el actor, generaron la falsa motivación de la liquidación oficial de revisión, a saber:

- El actor alega que la DIAN aplicó la presunción de ingresos del artículo 760 del Estatuto Tributario, para lo cual solo tuvo en cuenta los datos suministrados por los proveedores en el sistema de información exógena SIEF⁸.

⁸ Literal A de la demanda – cargo de violación del artículo 84 CCA.

La Sala advierte que más adelante analiza si procede la adición de ingresos con base en la presunción por omisión en el registro de compras, prevista en el artículo 760 del E.T.

Por ahora, basta con negar la falsa motivación por la razón que invoca el actor, pues, para aplicar la presunción, la DIAN tuvo en cuenta no solo los datos suministrados por terceros al sistema de información exógena sino las comprobaciones con algunos proveedores, quienes le remitieron información a dicha entidad sobre las ventas realizadas al demandante, como se advierte en los antecedentes administrativos, así:

PROVEEDORES	Folios
Compañía Nacional de Chocolates	353 a 360 c.a. 1
Productos NOEL	401 a 405 c.a. 1
Inversiones Arroz Caribe	1104 a 1107 c.a. 8
Distribuciones MG	1113 a 1121 c.a. 8

Igualmente, la DIAN practicó una visita al demandante en la que obtuvo información de la contabilidad y documentos soporte de orden interno y externo, como se precisó en el acta de visita que está en el folio 52 c.a. 1.

- Para el demandante también se configura la falsa motivación porque en la página 2 de la liquidación oficial de revisión se expresó que las compras reportadas en el SIEF fueron de \$2.000.908.325 y en el párrafo siguiente se sostuvo que el valor era de \$2.044.797.650, lo que genera incertidumbre sobre la suma frente a la cual tenía que defenderse⁹.

La Sala observa que revisada la liquidación oficial de revisión, las sumas que indicó el recurrente están invertidas, pues el valor informado en el SIEF fue de

⁹ Literales B de la demanda – cargo de violación del artículo 84 CCA.

\$2.044.797.650; sin embargo, la Administración tuvo como compras reportadas por terceros la suma de \$2.000.908.325¹⁰, para lo cual en el requerimiento especial discriminó los valores de los cuales obtuvo ese total¹¹ y fue respecto de este que efectuó los cálculos previstos en el artículo 760 del Estatuto Tributario para adicionar los ingresos brutos operacionales. En consecuencia, el actor tuvo certeza de los valores respecto de los cuales la Administración formuló la respectiva glosa¹².

- El demandante sostiene que la demandada incurrió en falsa motivación porque en la liquidación oficial de revisión se afirmó (i) que se objetó un requerimiento especial con un número cuando en realidad este no corresponde al que fue contestado¹³ y (ii) que se solicitó cerrar una investigación abierta con un auto de apertura cuyo número es distinto al que se profirió en la actuación administrativa¹⁴. Además, porque en la liquidación de revisión se hizo referencia a una declaración con un autoadhesivo distinto al del requerimiento especial¹⁵ y a una fecha equivocada del requerimiento especial¹⁶.

Al respecto, la Sala advierte que los errores descritos no dan lugar a que se configure la alegada falsa motivación, toda vez que son simplemente formales y no tienen el efecto de modificar los hechos ni los motivos determinantes en

¹⁰ Fl. 1163 c.a. 8

¹¹ Fls. 1152 a 1153 c.a. 8

¹² En todo caso se advierte que la funcionaria de la DIAN que practicó la visita al contribuyente, en la hoja de trabajo hace una “*corrección*” en la que anota en el valor “compras reportadas por terceros” que se excluyen “*los del orden financiero*” y a continuación indica como valor: **\$2.000.908.325** y con base en esta suma hace los cálculos correspondientes del art. 760 E.T. que coincide con lo indicado en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión. (ver fl. 369 c.a. 1)

¹³ Literal D de la demanda – cargo de violación del artículo 84 CCA.

¹⁴ Literal E de la demanda – cargo de violación del artículo 84 CCA.

¹⁵ Literal F de la demanda - cargo de violación del artículo 84 CCA.

¹⁶ Literal G de la demanda - cargo de violación del artículo 84 CCA.

que se sustentó la actuación discutida. Además, el demandante no explicó de qué manera los errores en mención pudieron incidir en que la DIAN tomara una decisión diferente.

- El demandante insiste en que hubo falsa motivación y falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión porque en el primero no se hizo referencia a que las presuntas compras omitidas hayan sido ingresos no constitutivos de renta¹⁷.

Frente a este punto, la Sala comparte el concepto del Ministerio Público en el sentido de que del acto demandado se advierte que la referencia al artículo 786 del Estatuto Tributario, sobre la prueba de los ingresos no constitutivos de renta, se hizo para enfatizar sobre la necesidad que tiene el contribuyente de desvirtuar las glosas de la DIAN. Además, el hecho propuesto en el requerimiento y que se mantuvo en la liquidación oficial de revisión fue la adición de ingresos presuntos con base en el artículo 760 del E.T.

En relación con la falsa motivación señalada en los literales C, H, I, K y L de la demanda, referidos a la adición de ingresos, la fecha del contrato aportado como prueba y la carga probatoria del contribuyente, la Sala procede a analizarlos junto con los demás argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación.

3.3.3. Procedencia de la adición de ingresos por \$1.547.768.000 con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario¹⁸

¹⁷ Literal I de la demanda - cargo de violación del artículo 84 CCA.

¹⁸ Literales H, I, J, K y L de la demanda – cargo de violación del artículo 84 CCA.

En relación con la presunción de ingresos por omisión de compras, prevista en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la Sala reitera el criterio expuesto en sentencias de 24 de mayo de 2012¹⁹ y de 18 de septiembre de 2014²⁰.

El artículo 760 del E.T. dispone lo siguiente:

“ARTICULO 760. PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS. Cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo: se tomará el valor de las compras omitidas y se dividirá por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.

El porcentaje de utilidad bruta a que se refiere el inciso anterior será el resultado de dividir la renta bruta operacional por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta. Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

En los casos en que la omisión de compras se constate en no menos de cuatro (4) meses de un mismo año, se presumirá que la omisión se presentó en todos los meses del año calendario.

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

*<Inciso adicionado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, **constitutivos de renta líquida gravable**, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.”* (Negrilla fuera de texto)

Sobre el alcance de esta disposición, en sentencia del 26 de mayo de 2012²¹, la Sala precisó que el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su

¹⁹ Expediente 18766, C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

²⁰ Expediente 19011. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²¹ Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 18766). C.P Martha Teresa Briceño de Valencia.

redacción original²², permitía a los funcionarios de la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, aplicando, entre otras presunciones, la del artículo 760 del E.T.

La misma sentencia aclaró que el artículo 760 del Estatuto Tributario, también en su redacción inicial, solo contenía los cuatro primeros incisos. El inciso quinto, que permitió aplicar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras en el impuesto de renta, se adicionó con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992.

El inciso quinto del artículo 760 del E.T., precisa que para los efectos del impuesto sobre la renta la presunción se entiende en el sentido de que el contribuyente ha omitido ingresos, “constitutivos de renta líquida gravable”, esto es, aquella renta que se obtiene cuando ya se ha surtido el proceso de depuración a que alude el artículo 26 del E.T.

De otra parte, no es pertinente que a la “renta líquida gravable”, presumida cuando el contribuyente omite registrar compras se le apliquen las reglas de depuración del artículo 26 del E.T., puesto que fue el mismo legislador el que dispuso cómo calcular esa renta líquida. Esto, por supuesto, sin perjuicio de los costos que el contribuyente puede imputar a los ingresos reportados.

Lo anterior, porque la fórmula mediante la cual se calcula el ingreso gravado omitido ya contiene un reconocimiento de costos y deducciones, que es proporcional al porcentaje que el mismo contribuyente haya determinado en su utilidad bruta. Por eso, una vez determinado el ingreso presunto gravado,

²² Estatuto Tributario, artículo 756. Las presunciones sirven para determinar la obligación de los responsables. Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos del impuesto sobre las ventas, mediante liquidación de adición de impuestos, aplicando las presunciones de que tratan los artículos siguientes.

este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento.

De acuerdo con el artículo 760 del Estatuto Tributario, el hecho que permite presumir los ingresos constitutivos de renta líquida gravable que han sido omitidos por el contribuyente es la omisión en el registro contable de sus compras. Y conforme con el artículo 761 del E.T., una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente, quien puede acudir a su contabilidad para desvirtuar los hechos base de la presunción, pero, en tal caso, debe aportar pruebas adicionales.

En criterio del apelante, no procede la adición de ingresos brutos operacionales por \$1.547.768.000 con fundamento en la presunción de ingresos del artículo 760 del Estatuto Tributario.

Ello, porque la no contabilización de compras de mercancías se debió a que no se trataba de compras propias sino de compras realizadas para terceros (tenderos), en desarrollo del contrato de asociación a riesgo compartido suscrito el 15 de enero del 2007. En consecuencia, no debía asumir la carga del registro contable de unos ingresos, costos y gastos que no le eran imputables a su actividad.

Respecto al contrato de asociación, el actor alega que en el acto demandado se sostuvo que no tenía fecha²³, que es distinto a afirmar que no tiene fecha cierta con fundamento en el artículo 767 del E.T, norma que el Tribunal aplicó para desconocer valor probatorio a dicho contrato.

²³ Literal C de la demanda – cargo de violación del artículo 84 C.C.A.

Sobre el particular, se advierte que, en efecto, en la liquidación oficial de revisión se indicó que el contrato de asociación a riesgo compartido no tenía fecha²⁴ y que la mención al requisito previsto en el artículo 767 del Estatuto Tributario se hizo en la contestación de la demanda.

Sin embargo, en materia tributaria el requisito de la fecha cierta es exigible para los casos taxativos que prevé la norma tributaria, como la comprobación de los pasivos para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad²⁵.

Es importante precisar que el hecho de que para efectos tributarios no sea necesario que todas las pruebas documentales o contables tengan fecha cierta, no significa que los documentos aportados por el contribuyente tengan el mérito probatorio para demostrar lo manifestado en sus actuaciones, pues deben analizarse junto con las demás pruebas que existan en el expediente.

En consecuencia, en el caso en estudio, el contrato de asociación a riesgo compartido aportado por el actor, no requería tener «fecha cierta» para ser admitido como prueba. No obstante, como se precisó, será analizado en conjunto con las demás pruebas existentes en el proceso.

Ahora bien, para el asunto discutido, resulta necesario referirse a la naturaleza del contrato de asociación a riesgo compartido o “*joint venture*” y, en especial, a la forma en que las partes deben registrar en su contabilidad las operaciones que realizan en desarrollo de estos acuerdos.

²⁴ El contrato aportado por el demandante tiene como fecha de suscripción el 15 de enero de 2007. (Fls. 1126 y 1127 c.a. 8.)

²⁵ ET. Arts. 283 y 770

Los contratos de colaboración empresarial, como el celebrado por el actor con treinta y seis (36) tenderos, han sido definidos por la doctrina como aquellos que *“tienen por finalidad la consecución de un propósito común. (...). Estas figuras contractuales surgen como métodos para determinar colaboración, cooperación o coordinación entre distintas empresas, tendientes al logro o a la realización de un negocio jurídico-económico común; generalmente son utilizadas para emprendimientos económicos de relativa importancia y que necesitan importante infraestructura que no podría ser brindada por una sola de las contratantes en actuación individual”*²⁶.

Se destacan como características de este tipo de contratos de colaboración empresarial, las siguientes: i) las partes mantienen su individualidad jurídica, ii) su finalidad se agota en la consecución del negocio para el cual se conformó y iii) pueden ser bilaterales o plurilaterales²⁷.

Dentro de las modalidades de los contratos de colaboración o participación empresarial se encuentran, entre otros, los consorcios, las uniones temporales, las agrupaciones de colaboración y los *“joint venture”*²⁸ o contratos a riesgo compartido.

Según la doctrina, los contratos a riesgo compartido, que son los que interesan en esta oportunidad, son contratos atípicos de naturaleza jurídica propia y en los que la relación de las partes *“no constituye una sociedad ni*

²⁶ BARBIERI, Pablo C. Contratos de Empresa. Buenos Aires. Editorial Universidad. 1998, págs. 255 a 256.

²⁷ Op. Cit. Pág. 258.

²⁸ El término *«joint venture»* proviene del verbo *«to join»*, que significa «juntar, afiliarse o asociarse». Mientras que *«venture»* denota empresa, negocio, negocio arriesgado. PEÑA NOSSA, Lisandro. Contratos Mercantiles. Ed. TEMIS y Universidad Santo Tomás. 3ª ed., 2010, págs. 406-409.

una asociación, precisamente porque no hay búsqueda de una utilidad sino un esfuerzo conjunto para obtener producción”²⁹.

La DIAN y la Superintendencia de Sociedades, esta con fundamento en lo dispuesto por el Consejo Técnico de Contaduría, se han referido al manejo contable en las actividades desarrolladas por las diferentes modalidades de contratos de colaboración empresarial.

En Oficio 003342 del 16 de enero de 2007, la DIAN precisó que en estos contratos las partes *“deben llevar contabilidad y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que les correspondan”*.³⁰ Igualmente, en la Guía de aplicación de la Circular Externa 115-000006 del 23 de diciembre de 2009 sobre contratos de colaboración, invocada por el demandante, la Superintendencia de Sociedades indicó que en los contratos de colaboración *“los registros contables de las operaciones de cada partícipe relacionados con activos, pasivos, ingresos, costos y gastos los realiza de manera independiente”*.

En consecuencia, conforme con el contrato a riesgo compartido celebrado por el actor y los demás partícipes, cada uno debía llevar en su contabilidad, de manera independiente, sus ingresos, costos y gastos y de la misma manera debían declarar los ingresos, costos y deducciones que correspondan a cada uno.

²⁹ ARRUBLA PAUCAR, Jaime Alberto. Contratos Mercantiles – Contratos Atípicos. Bogotá: DIKE, 1998, pág. 228.

³⁰ Este concepto dice reiterar en este aparte lo señalado en el Concepto 030948 de 1999. Se precisa que si bien el concepto hizo referencia a los consorcios y uniones temporales, como se vio, estos hacen parte de los contratos de colaboración empresarial, al igual que los contratos a riesgo compartido.

De acuerdo con la cláusula primera del “contrato a riesgo compartido” suscrito por el actor y 36 tenderos, el objeto del contrato es el siguiente³¹:

*«**PRIMERA: OBJETO:** Es la compra conjunta de mercancía en principio a la empresa Compañía Nacional de Chocolates S.A. bajo el programa de Chocoaliados que lidera el señor Edwin de Jesús Yepes González en el Municipio de Bello (...). **Adicionalmente se harán contactos con otras** empresas grandes del sector que surtan agencias de abarrotes o supermercados para que bajo el liderazgo del mismo señor antes mencionado, provean la mercancía que se requiera.*

La finalidad de la asociación bajo el riesgo compartido es lograr con la unión de los abajo firmantes y de parte de sus capitales, economías de escala, es decir comprar y lograr descuentos por volumen, para lo cual será indispensable que el señor YEPES GONZÁLEZ se encargue de comprar los artículos requeridos por todos, a las empresas con las que se logren dicha clase de negociaciones bajo su propio nombre, ya que de lo contrario si se factura a cada tendero por aparte nunca se lograría la economía de escalas».

Como se observa, en el contrato de colaboración empresarial se acordó que el demandante lideraba las compras de artículos requeridos por los tenderos, para obtener mejores descuentos por el volumen de compras conjuntas de mercancía, en beneficio de cada partícipe.

El actor insiste en que no estaba obligado a registrar en su contabilidad ni a declarar todos los ingresos, costos y deducciones derivados de la ejecución del contrato porque, de acuerdo con este, dichos rubros también le eran imputables a los demás partícipes, quienes, de manera individual, debían registrarlos en la contabilidad y asumir la carga tributaria correspondiente.

En efecto, en la cláusula segunda del contrato se acordó lo siguiente:

*“**SEGUNDA. RESPONSABILIDAD JURÍDICA.** Los abajo firmantes aclaran que las responsabilidades jurídicas y tributarias siguen siendo*

³¹ Fls. 1126 a 1130 c.a. 8

independientes para cada individuo en particular, toda vez que no se está dando surgimiento a una nueva persona jurídica de hecho o de derecho, sino que es una asociación de riesgo compartido con el objeto expuesto en el artículo primero de este instrumento”.

Ahora bien, a pesar de que al demandante le correspondía registrar, de manera independiente, solo sus ingresos, costos y gastos, se advierte que como era quien realizaba directamente todas las compras ante los proveedores, **estaba obligado a probar que tales compras eran para terceros**, pues la sola estipulación en el contrato no es suficiente para dar por ciertos los hechos afirmados por él.

Para demostrar que las compras fueron efectuadas para terceros, el actor allegó las siguientes pruebas:

- Declaración extraproceso de 20 de abril de 2010, rendida por el demandante en la que, en términos generales, reiteró lo estipulado en el contrato de asociación a riesgo compartido³².
- Relación de facturas que, según el demandante, corresponden a las compras realizadas para terceros y que, por lo mismo, no registró en su contabilidad. En el cuadro se muestra la información del número de factura, fecha, nombre del proveedor y NIT, valor bruto, valor IVA, valor total, impuestos, descuentos y total factura. Además, aparecen columnas que se titulan “*Fec Extr*” / “*Cheque No.*” / “*Valor*”, pero respecto de estos ítems no figuran los datos de la totalidad de facturas relacionadas³³.
- Con el anterior cuadro se aportaron las respectivas facturas y en todas aparece como comprador el demandante, a través de sus

³² Fl. 54 c.a. 1

³³ Aproximadamente son 220 facturas.

establecimientos de comercio “MERCATODO” y “MERCADO LOS PRIMOS”

- Facturas de compra de mercancías, en original y fotocopia, correspondientes al año gravable 2007, en todas figura como comprador el demandante, a través de sus establecimientos de comercio “MERCATODO” y “MERCADO LOS PRIMOS”³⁴.
- Certificación del revisor fiscal de ARROZ CARIBE S.A., uno de los proveedores conjuntos, que da cuenta de que en el año gravable 2007 obtuvo ingresos por ventas a Edwin de Jesús Yepes Gonzalez³⁵.

Como lo advirtió la DIAN, las pruebas anteriores, en conjunto con el contrato de colaboración empresarial, no demuestran que las compras que efectuó el actor eran para terceros. En efecto, no permiten determinar cuáles mercancías ingresaron a los inventarios del actor y cuáles a los inventarios de los demás partícipes.

Tampoco existen evidencias de que el actor haya entregado la mercancía a los demás tenderos ni de las consignaciones o de los recibos de pago que estos hicieron para pagar las mercancías supuestamente adquiridas por el demandante a favor de ellos. Por lo tanto, no hay certeza de que lo pactado en el contrato de asociación a riesgo compartido corresponda a la realidad económica del demandante.

Cabe recordar que en materia tributaria, el contribuyente tiene la carga de demostrar las afirmaciones que exponga en sus escritos dirigidos a las oficinas de impuestos, con el fin de desvirtuar la presunción de legalidad de

³⁴ Cuadernos de antecedentes 3 a 7

³⁵ Folios 1104 y 1105 c.a. 8

los actos administrativos proferidos por la administración tributaria, carga probatoria que, como se advierte, no fue cumplida en este caso.

Además, como se precisó, con fundamento en el artículo 761 del Estatuto Tributario, correspondía al actor desvirtuar el hecho base de la presunción, esto es, que por el año gravable 2007 dejó de registrar compras. Sin embargo, no logró hacerlo, pues no demostró que las compras que dejó de registrar eran para terceros.

En relación con lo alegado por el demandante en cuanto a que la DIAN le adicionó ingresos por supuestas compras a Jenrry Arturo Quinchía Aguirre y a Gerardo de la Cruz Jaramillo Jaramillo, con quienes no tuvo relaciones comerciales, la Sala observa que en algunas oportunidades la DIAN se refería indistintamente al comerciante o al establecimiento de comercio de su propiedad, lo que no desconoce la existencia y realidad de la operación. Es el caso de las compras efectuadas a Agropecuaria de Comercio Ltda³⁶, que es de propiedad de Gerardo de la Cruz Jaramillo. Además, el demandante no adelantó gestión probatoria alguna para desvirtuar sus relaciones comerciales con las personas antes indicadas.

Por lo anterior, procede la adición de ingresos con fundamento en la presunción del artículo 760 del E.T. Además, se niega la tercera pretensión subsidiaria de que se excluyan de las compras, los valores reportados en el sistema SIEF por Jenry Arturo Quinchía Aguirre (\$53.622.300) y Gerardo de la Cruz Jaramillo Jaramillo (\$11.035.950).

³⁶ Fl. 368 c.a. 1. Igual situación ocurrió, por ejemplo, con la adición de ingresos con fundamento en compras a Dispresco, pues en el requerimiento especial se hizo referencia al señor Luis Alberto Toro Giraldo. (fl. 246 c.a 1).

No obstante, no procede la adición de ingresos por \$27.875.519 por la compra al proveedor DISTRIBUCIONES M.G. S.A., respecto del cual el demandante ha sostenido, tanto en la contestación al requerimiento como en la demanda, que corresponde a la compra de un vehículo, esto es, de un activo fijo.

Si bien el actor aportó ante la DIAN una certificación de la revisora fiscal de Distribuciones MG S.A. que se limitaba a señalar que *“al Señor EDWIN DE JESÚS YEPES GONZÁLEZ con cédula (...) se le vendió el 28 de junio del año 2007 un camión de placa HCC347 por valor de \$27.875.519”*³⁷, con la demanda, el actor aportó un certificado de la misma revisora en el que, además de dejar constancia de que los libros de contabilidad se llevan en debida forma, que están registrados en la Cámara de Comercio de Aburrá y que reflejan fielmente la situación financiera de la empresa, indica lo siguiente:

«4. [...] del examen efectuado en relación con los ingresos no operacionales reportados a la DIAN para el sistema de información Exógena (SIEF), mediante el código o concepto 4002, en el periodo gravable 2007, provenientes del señor Edwin de Jesús Yepes González con NIT (...), se pudo constatar que corresponde a una venta de un camión el día 28 de junio del mismo año con placas HCC347, por valor de veintisiete millones ochocientos setenta y cinco mil quinientos diez y nueve pesos m.l. \$27.875.519.

*«5. Anexo copia del documento que soporta la transacción económica antes referida, del libro auxiliar contable donde quedó registrada la misma y del certificado de existencia y representación legal, donde acredito mi nombramiento como Revisora Fiscal de la entidad»*³⁸. (Negrillas fuera de texto)

Como se anuncia en el certificado, a dicho documento se anexó copia del Libro Mayor detallado con terceros de Distribuciones MG S.A, donde consta

³⁷ Fl. 1131 c.a. 8

³⁸ Fl. 1113 c.a. 8

que se registró la venta del vehículo como un ingreso no operacional – utilidad venta de propiedad planta- venta de equipo de transporte³⁹ .

Apreciada esta prueba en conjunto con la actividad del demandante, relacionada con la venta de víveres, a través de sus establecimientos de comercio matriculados en la cámara de comercio⁴⁰, se concluye que los \$27.875.519 provienen de una operación que no tenía por finalidad generarle al actor ingresos operacionales por ventas, pues el activo adquirido no hace parte del inventario de la empresa para su posterior venta. En consecuencia, el valor en mención será excluido de las compras de mercancías omitidas por el actor.

En consecuencia, se accede a la tercera pretensión subsidiaria en el sentido de sustraer del total de las compras omitidas (\$1.409.397.160), la suma de \$27.875.519.

3.3.4. Rechazo de Costo de ventas por \$11.678.000

La DIAN rechazó como costo de ventas la suma de \$ 11.678.000, porque el actor no aportó la factura 81031 de 31 de octubre de 2007, expedida por Inversiones Arroz Caribe S.A, con el valor objeto de rechazo. Es de anotar que la DIAN hizo el cruce de información con dicha empresa y constató que en las ventas de esta no aparece relacionada la factura 81031.

Asimismo, practicó visita al proveedor Inversiones Arroz Caribe S.A., con el fin de verificar en las cuentas 41 y 4175 las ventas que este efectuó al actor y encontró que el proveedor no había expedido al demandante la factura 81031.

³⁹ FI 1119 c.a. 8

⁴⁰ Certificado de registro mercantil folio 1181 c.a.8

El demandante afirmó que hubo un error al registrar la factura, pues en lugar de registrar la número 163797, de la misma fecha y del mismo proveedor, por \$5.775.405, registró otro valor. También alegó que la mencionada factura no se registró en la contabilidad y que el desconocimiento del costo solo procede por la diferencia (\$5.903.005).

Al respecto, la Sala advierte que no existen elementos probatorios para verificar si, en efecto, el actor no registró la factura 163797 y la procedencia parcial del costo. Además, lo que aparece probado en el expediente es que la factura 81031, supuestamente expedida por el proveedor al demandante no existe.

En consecuencia, se mantiene el rechazo de costo de ventas por \$ 11.678.000 y se niega la cuarta pretensión subsidiaria, de dejar sin efectos el referido rechazo.

3.3.5. Pretensiones subsidiarias- Inhibición por inepta demanda

El demandante solicitó que, en caso de que no se acceda a la nulidad de la liquidación oficial de revisión, se acepte restar a los ingresos adicionados por \$1.547.767.381, compras por \$1.398.425.135, que, como consecuencia de negar las pretensiones, se entenderían hechas en cabeza propia. Lo anterior, por cuanto las citadas compras deben ser tratadas como costos y deducciones, puesto que están debidamente soportadas en facturas que cumplen todos los requisitos legales.

Sobre el particular, la Sala advierte, que contrario a lo señalado por el *a quo*, no existe inepta demanda frente a esta pretensión. Ello, porque tal pretensión

no constituye un hecho nuevo sino un mejor argumento respecto al mismo hecho que se discutió en la vía administrativa, esto es, la adición de ingresos presuntos por omisión de compras.

Por lo tanto, se modifica el numeral primero de la parte resolutive en cuanto declaró probada esta excepción y se mantiene la inhibición frente al control de legalidad del requerimiento especial.

Al analizar de fondo la pretensión, la Sala habrá de negarla, con fundamento en el criterio expuesto en la sentencia de 18 de septiembre de 2014⁴¹.

Como se precisó al analizar el artículo 760 del Estatuto Tributario, en la sentencia de 18 de septiembre de 2014, la Sala advirtió que a la renta líquida gravable presumida cuando el contribuyente omite registrar compras no puede aplicársele las reglas de depuración del artículo 26 del E.T., puesto que fue el mismo legislador el que dispuso cómo calcular esa renta líquida. En consecuencia, la renta líquida gravable no puede afectarse con costos y deducciones.

Además, precisó que, de acuerdo con el artículo 760 del E.T., la fórmula mediante la cual se calcula el ingreso gravado omitido ya contiene un reconocimiento de costos y deducciones, que es proporcional al porcentaje que el mismo contribuyente haya determinado en su utilidad bruta. Que, por eso, una vez determinado el ingreso presunto gravado, este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento.

⁴¹ Expediente 19011. C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Al respecto sostuvo lo siguiente⁴²:

“[...] efectivamente, la fórmula a que alude el artículo 760 del E.T. exige que se determinen las siguientes variables:

- 1. El porcentaje de la utilidad bruta, que se obtiene de dividir la renta bruta operacional por el total de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta objeto de la liquidación oficial.*
- 2. El porcentaje estimado que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el porcentaje de utilidad bruta registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior.*

Calculadas las anteriores variables, se procede a calcular el porcentaje de los ingresos gravados omitidos, que resulta de dividir las compras omitidas por el porcentaje estimado.”

Igualmente, la Sala sostuvo que la presunción de ingresos prevista en el artículo 760 del E.T. parte del supuesto de que cuando el contribuyente omite reportar compras, omite reportar costos con el ánimo de omitir ingresos. Por eso, en estos eventos, los hallazgos que se determinen, repercuten en los ingresos, no en los costos declarados. Los costos declarados se tienen en cuenta, si son pertinentes y no han sido cuestionados por la DIAN, para calcular el total de compras omitidas⁴³.

Por lo anterior, no se accede a la primera pretensión subsidiaria, pues legalmente no es admisible que el ingreso presumido por compras omitidas se afecte con el valor de dichas compras.

3.3.6. Sanción por inexactitud

La demandante sostiene que no procede la sanción por inexactitud, en esencia, porque existe diferencia de criterios respecto al derecho aplicable y

⁴² *Ibídem*

⁴³ *Ibídem*

que debe aplicarse el principio de favorabilidad de las sanciones, reconocido en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012. Que, además, no se violó el principio de lesividad porque no se cometió una falta antijurídica que afectara el recaudo nacional y que se desconoció el principio de proporcionalidad, ya que no se tuvo en cuenta que la supuesta falta no estaba revestida de gravedad, pues el actor no tiene antecedentes y no causó daño a la Administración.

La Sala mantiene la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado, para lo cual reitera el criterio expuesto en sentencia de 30 de agosto de 2016⁴⁴.

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

“Art. 647. Sanción por inexactitud. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

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.
(...)

⁴⁴ Expediente 19851, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos [709](#) y [713](#).

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: i) *omitir* ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas; ii) *incluir* –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) *utilizar* –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) *solicitar* la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción *cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias*, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

Para que se configure la causal de exoneración de responsabilidad a que alude el artículo 647 E.T, es necesario que se presenten los siguientes presupuestos:

- 1- Que se haya presentado una declaración tributaria con fundamento en hechos completos y cifras veraces. Esto implica que la declaración

contenga todos los elementos de hecho y de derecho necesarios para la determinación de la obligación tributaria. Es decir, que el contribuyente haya actuado diligentemente y que no haya omitido (intencionalmente o por negligencia) declarar los hechos que le permitan a la Administración cumplir de manera adecuada la función de verificación y fiscalización de la información presentada.

- 2- Que el contenido de la declaración tributaria se soporte en una interpretación razonable de las leyes tributarias. Aquí, el contribuyente, además de soportar la carga de cumplir con la obligación de presentar la declaración, debe realizar una razonada labor de interpretación, calificación y aplicación de la ley tributaria.

Sobre la diferencia de criterios, la Sala sostuvo que *“cuando el artículo 647 del E.T. se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a la interpretación del derecho propiamente dicha, de la ley, y no a la interpretación de los hechos discutidos⁴⁵. Así, el declarante que invoque la exoneración de la sanción por inexactitud con base en el error de interpretación o la diferencia de criterios, deberá probar que la interpretación que ofreció de las normas en que fundamentó su declaración tributaria era plausible y razonable. La falta de prueba sobre los hechos discutidos no resulta suficiente para exonerarse de responsabilidad y, por ende, de la sanción, pues lo primero que exige el artículo 647 del ET es que los hechos y cifras denunciados sean completos y veraces y, para el efecto, tendrá que existir la prueba que así lo demuestre”*.

⁴⁵ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 10 de marzo de 2011. Número de radicación: 250002327000200600841 01. Número interno: 17492. Actor: HOCOL S.A. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

En el caso en estudio, el actor alega que estaba debidamente probado que las compras omitidas eran para terceros y que la discusión versó sobre el derecho aplicable. No obstante, el actor no logró probar que las compras eran para otros y que por esa razón no las registró en su contabilidad.

Por el contrario, las pruebas existentes en el proceso acreditan que, a pesar del acuerdo de colaboración, las compras eran propias, pues así lo corroboran las facturas expedidas a nombre del actor y los cruces de información que hizo la DIAN. Además, como lo concluyó la Sala al analizar la procedencia de los ingresos presuntos, no existe certeza de que lo pactado en el contrato de asociación a riesgo compartido corresponda a la realidad económica del demandante.

En consecuencia, con base en las pruebas del hecho base de la presunción y en aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario, la DIAN adicionó ingresos presuntos al actor.

Lo anterior pone en evidencia que no existe una diferencia razonada de criterios sobre el derecho aplicable sino el desconocimiento de este, pues, a pesar de estar obligado a ello, por corresponder a su realidad económica, el actor omitió registrar compras propias en su contabilidad⁴⁶ y, como se advirtió, esta omisión se hace para no reportar costos que necesariamente están asociados a unos ingresos omitidos.

⁴⁶ **DECRETO 2649 DE 1993, ARTÍCULO 96. RECONOCIMIENTO DE INGRESOS Y GASTOS.** En cumplimiento de las normas de realización, asociación y asignación, los ingresos y los gastos se deben reconocer de tal manera que se logre el adecuado registro de las operaciones en la cuenta apropiada, por el monto correcto y en el período correspondiente, para obtener el justo cómputo del resultado neto del período.

En relación con el rechazo de costos de ventas por \$11.678.000, a que supuestamente hace referencia la factura 81031 de 31 de octubre de 2007, la Sala advierte que también procede la sanción por inexactitud, puesto que el actor incluyó un costo inexistente del cual se derivó un menor impuesto a cargo.

Ello, porque, de acuerdo con el cruce de información que efectuó la DIAN con el supuesto proveedor del actor (Arroz Caribe), se constató que en las ventas del proveedor no aparece relacionada dicha factura.

Frente a la aplicación del principio de favorabilidad reconocido en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012⁴⁷ y a los argumentos en el sentido de que la actora no causó perjuicio a la Administración y que, por la misma razón, la

⁴⁷ **LEY 1607 DE 2012, ARTÍCULO 197.** Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios:

1. LEGALIDAD. Los contribuyentes solo serán investigados y sancionados por comportamientos que estén taxativamente descritos como faltas en la presente ley.
2. LESIVIDAD. La falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional.
3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.
4. PROPORCIONALIDAD. La sanción debe corresponder a la gravedad de la falta cometida.
5. GRADUALIDAD. La sanción deberá ser aplicada en forma gradual de acuerdo con la falta de menor a mayor gravedad, se individualizará teniendo en cuenta la gravedad de la conducta, los deberes de diligencia y cuidado, la reiteración de la misma, los antecedentes y el daño causado.
6. PRINCIPIO DE ECONOMÍA. Se propenderá para que los procedimientos se adelanten en el menor tiempo posible y con la menor cantidad de gastos para quienes intervengan en el proceso, que no se exijan más requisitos o documentos y copias de aquellos que sean estrictamente legales y necesarios.
7. PRINCIPIO DE EFICACIA. Con ocasión, o en desarrollo de este principio, la Administración removerá todos los obstáculos de orden formal, evitando decisiones inhibitorias; las nulidades que resulten de vicios de procedimiento, podrán sanearse en cualquier tiempo, de oficio o a solicitud del interesado.
8. PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD. Con el procedimiento se propone asegurar y garantizar los derechos de todas las personas que intervienen en los servicios, sin ninguna discriminación; por consiguiente, se dará el mismo tratamiento a todas las partes.
9. APLICACIÓN DE PRINCIPIOS E INTEGRACIÓN NORMATIVA. En la aplicación del régimen sancionatorio prevalecerán los principios rectores contenidos en la Constitución Política y la ley.

sanción no es proporcional, la Sala precisa que no hay lugar a levantar la sanción en aplicación del principio de favorabilidad, pues el actor incurrió en la infracción sancionable con inexactitud, consistente en omitir ingresos e incluir costos inexistentes, conductas de las cuales se derivó un menor impuesto a cargo, lo que pone en evidencia que sí se generó un daño al fisco. Lo anterior, porque el contribuyente está obligado a contribuir en los términos en que la ley “ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación”, como lo prevé el artículo 683 del E.T, en concordancia con el artículo 95 numeral 9 de la Constitución Política.

No obstante, en este caso es aplicable el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁸, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5, que *“El principio de favorabilidad aplicará (sic) para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”* La citada norma es aplicable en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud⁴⁹.

⁴⁸ "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"

⁴⁹ **LEY 1819 DE 2016, 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.

[...]

3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

No procede 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 oportunidad⁵⁰.

[...]

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 e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente 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 648. 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 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]”

⁵⁰ 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:

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior.

Las razones que anteceden son suficientes para modificar el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, en el sentido de mantener solo el fallo inhibitorio respecto al requerimiento especial, pues, como se advirtió, no existe inepta demanda frente a la pretensión subsidiaria del actor de que a los ingresos adicionados se imputen las compras omitidas.

Además, se revoca el numeral segundo, que negó las pretensiones de la demanda. En su lugar, se anula parcialmente la liquidación oficial de revisión para calcular nuevamente los ingresos presuntos, excluyendo de las compras omitidas la suma de \$27.875.519, y recalcular la sanción por inexactitud sobre la nueva base y al 100%, de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Sala y el determinado por el actor.

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.

[...]"

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala, en los siguientes términos⁵¹:

CONCEPTO	LIQUIDACION PRIVADA	LIQUIDACION OICIAL	CONSEJO DE ESTADO
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	333.261.000	333.261.000	333.261.000
PASIVOS	191.057.000	191.057.000	191.057.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	142.204.000	142.204.000	142.204.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	577.435.000	2.125.203.000	2.094.590.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	577.435.000	2.125.203.000	2.094.590.000
TOTAL INGRESOS NETOS	577.435.000	2.125.203.000	2.094.590.000
COSTOS DE VENTA	525.755.000	514.077.000	514.077.000
TOTAL COSTOS	525.755.000	514.077.000	514.077.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	1.749.000	1.749.000	1.749.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	26.040.000	26.040.000	26.040.000
TOTAL DEDUCCIONES	27.789.000	27.789.000	27.789.000
RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO	23.892.000	1.583.337.000	1.552.724.000
RENTA LIQUIDA	23.892.000	1.583.337.000	1.552.724.000
RENTA PRESUNTIVA	3.575.000	3.575.000	3.575.000

⁵¹ Con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario, la Sala aplica la misma fórmula que aplicó la DIAN en la liquidación oficial de revisión, en los siguientes términos:

Total compras no registradas: \$1.381.521.641 (a las compras netas que determinó la DIAN (\$1.409.397.160) se restaron los \$27.875.519 correspondientes a la compra del vehículo)

Renta bruta operacional: ingresos brutos operacionales –costo de ventas (\$577.435.000- 525.755.000= **\$51.680.000**)

% de utilidad de renta bruta (renta bruta operacional/ingresos brutos operacionales) \$51.680.000/\$577.435.000= **8,94%**

Porcentaje resultante: 100% - 8.94%= **91.06%**

Ingresos gravados omitidos= \$1.381.521.641/91.06%= **\$1.517.155.327**

Sanción por inexactitud: Impuesto neto de renta determinado oficialmente- imp neto de renta declarado por el 100% (artículo 288 Ley 1819 de 2016) = 515.216.000- 196.000 x 100% = 515.020.000x 100% = **515.020.000**

RENTA LIQUIDA GRAVABLE	23.892.000	1.583.337.000	1.552.724.327
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	196.000	525.624.000	515.216.000
IMPUESTO NETO DE RENTA	196.000	525.624.000	515.216.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	196.000	525.624.000	515.216.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	315.000	315.000	315.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	147.000	147.000	147.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	28.000	525.456.000	515.048.000
SANCIONES	0	840.685.000	515.020.000
TOTAL SALDO A PAGAR	28.000	1.366.141.000	1.030.068.000

En lo demás, se niegan las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

PRIMERO. MODÍFICASE el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

PRIMERO: INHÍBESE la Sala para pronunciarse de fondo sobre la legalidad del requerimiento especial.

SEGUNDO: REVÓCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

SEGUNDO. ANÚLASE parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 112412011000034 de 11 de marzo de 2011, por la cual la DIAN modificó al

actor la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007. A título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** por liquidación del impuesto, la practicada por la Sala.

En lo demás, **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

TERCERO: Conforme con el memorial del folio 163 del c.p, **RECONÓCESE** personería a SANDRA PATRICIA MORENO SERRANO para actuar en representación de la DIAN y de acuerdo con el memorial del folio 181 del c.p. se le acepta la renuncia como apoderada de dicha entidad.

Teniendo en cuenta que por escrito del folio 214 del c.p. la demandada designó como nuevo apoderado a MAURICIO ALEXANDER DÁVILA VALENZUELA, se le reconoce personería para actuar en representación de la DIAN.

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

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ