



IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO DEL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR - Configuración

La consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (...), por haber conocido del proceso en primera instancia. La Sala constata que la Dra. Carvajal Basto firmó la sentencia apelada (...), por lo que el impedimento se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Dada esa circunstancia, queda separada del conocimiento del asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

REITERACIÓN DE SOLICITUD DE PRUEBAS EN ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia

[P]or auto del 10 de noviembre de 2016 el despacho sustanciador rechazó las pruebas solicitadas por la actora en el recurso de apelación, decisión que no fue recurrida (...). Al tratarse de una decisión en firme, resulta improcedente la reiteración de esa petición efectuada por esa parte en los alegatos de conclusión.

CORRECCIONES PROVOCADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Límites. Reiteración de jurisprudencia / CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Requisitos / CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Facultades y límites del contribuyente. Reiteración de jurisprudencia / CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Validez. Lo que exige el ordenamiento es que la modificación corresponda materialmente a una aceptación de los hechos que sustentan la glosa formulada, sin que se admita la inclusión de correcciones que excedan el debate trabado con el requerimiento / CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Alcance de los artículos 590 y 709 del Estatuto Tributario. Corrección de renglones distintos a los glosados por la administración. En ese caso, la autoridad debe analizar si, a pesar de esa diferencia, se puede apreciar que el contribuyente reconoció y aceptó los hechos cuestionados oficialmente / DECLARACIÓN DE CORRECCIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Aceptación. Cumplimiento de requisitos legales

Los artículos 590 y 709 del ET facultan a los obligados tributarios para que, al responder el requerimiento especial o su ampliación, «*acepten total o parcialmente los hechos planteados*» en el acto preparatorio y, en consecuencia, obtengan la reducción de la sanción por inexactitud propuesta por la Administración. Para ello, el citado artículo 709 exige que el interesado corrija la liquidación privada «*incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida*» y adjunte a la respuesta al requerimiento copia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. **A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que esas correcciones tienen connotaciones diferentes a las que no están precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración de corrección, en la medida en que las modificaciones a la autoliquidación cuestionada solo pueden versar sobre las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento** (sentencias del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate; del 18 de febrero de 2016, exp. 18429, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de diciembre de 2017, exp. 20553, CP: Stella Jeannette



Carvajal Basto; del y 21 de febrero del 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). Bajo este lineamiento, se debe entender que lo que invalida las correcciones presentadas tras la notificación del requerimiento especial, es la inclusión de hechos distintos a los referidos en el acto preparatorio. Y, si bien esto supondría que el declarante solo está autorizado para modificar los renglones de la declaración que fueron objetados, también es cierto que el disenso respecto del renglón concreto que debe ser corregido no genera, por sí solo, la invalidez de la declaración de corrección. Lo anterior, porque lo que exige el ordenamiento es que la modificación que introduzca el sujeto pasivo corresponda materialmente a una aceptación de los «hechos» que sustentan la glosa formulada, sin que se admita la inclusión de correcciones que excedan el debate trabado con el requerimiento especial. Por eso, si en la corrección provocada se modifican renglones distintos a los indicados por la autoridad, esta debe analizar si, a pesar de esa diferencia, puede apreciarse que el contribuyente reconoció y aceptó los hechos cuestionados oficialmente (e. g. la existencia de ingresos omitidos, o la improcedencia costos o gastos). 4.3- (...) [S]e concluye que la demandante aceptó, sin reparos, dos de las glosas planteadas; señaladamente, el rechazo de la deducción por \$13.268.524 y el desconocimiento de \$4.984.000 de retenciones en la fuente; pero para acoger la primera corrigió el renglón 53 «gastos operacionales de ventas», no el 55 de «otras deducciones», que glosó la demandada. Los comprobantes contables aportados indican que la actora contabilizó la erogación objetada en una subcuenta de la cuenta contable 52 «gastos operacionales de venta» y la integró en el renglón 53 de la autoliquidación revisada. Por consiguiente, demostró que, pese a que la autoridad partió del hecho de que el gasto materialmente rechazado fue registrado en el renglón 55 de la declaración, en realidad se incluyó en el renglón 53, con lo cual están probadas las razones de hecho que sustentan la corrección efectuada por el obligado tributario. La Sala destaca que, a pesar de haber modificado un renglón diferente al objetado, la demandante aceptó los hechos planteados en el requerimiento especial, sin alegar nuevos supuestos fácticos ni reflejar en la corrección circunstancias adicionales a las tratadas en dicho acto y que la discrepancia sobre el renglón que debía ser corregido no produjo efecto alguno en la determinación de la renta líquida de la actora; y los medios probatorios acreditan que la actora corrigió el renglón de retenciones en la fuente en los términos propuestos por la autoridad tributaria y que pagó el mayor impuesto generado, los intereses moratorios y la sanción reducida. En esas condiciones, encuentra la Sala que la declaración de corrección desestimada por la Administración cumplió con los requisitos previstos en los artículos 590 y 709 del ET, por lo que deben reconocerse los efectos jurídicos previstos en dichas normas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 590 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 709

ANULACIÓN, RESOLUCIÓN O RESCILIACIÓN DE CONTRATO – Efectos jurídicos / ANULACIÓN, RESOLUCIÓN O RESCILIACIÓN DE CONTRATO – Efectos tributarios / EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN POR MUTUO DISENSO – Naturaleza jurídica / TERMINACIÓN DE CONTRATO POR MUTUO DISENSO - Prueba. Se demuestra probando que las partes consintieron en ello, sin que para esos efectos sea suficiente anular una factura de venta con la correspondiente nota crédito, en la medida en que esa conducta es apenas unilateral y se puede deber a otros factores / CARGA DE LA PRUEBA DE LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN POR MUTUO DISENSO - Titularidad. Le corresponde a quien la alega en su favor / PRUEBA DE TERMINACIÓN DE CONTRATO POR MUTUO DISENSO MEDIANTE ANULACIÓN DE FACTURA DE VENTA CON CORRESPONDIENTE NOTA CRÉDITO – Insuficiencia. La anulación de la factura no demuestra que las partes consintieron en la terminación del contrato, en la medida en que se trata de una



conducta unilateral que se puede deber a otros factores / ADICIÓN DE INGRESOS POR VENTAS - Procedencia. Falta de prueba de terminación de contratos por mutuo disenso. No se demostró que las ventas que dieron lugar a la adición de ingresos fueron objeto de convenciones extintivas, por lo que procede la adición de ingresos efectuada en los actos acusados

Destaca la Sala que la «anulación», «resolución» o «resciliación» de un contrato que ha sido objeto de una convención extintiva lleva, naturalmente, a deshacer los efectos jurídicos que de él derivan, con consecuencias *ex tunc* o *ex nunc* según el caso, incluida la realización del hecho imponible del impuesto sobre la renta (v. g. la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio). Ahora, como modo de extinción de las obligaciones (artículo 1625 del CC), el mutuo disenso puede ser expreso o tácito, y parte del aserto de que, así como las partes gozaron y ejercieron su autonomía para celebrar un contrato, también la tienen para eliminar el conjunto de disposiciones de intereses configurado precedentemente. Así, sea consensual o solemne el contrato, su terminación anormal se prueba demostrando que las partes consintieron en ello, sin que para esos efectos sea suficiente anular una factura de venta con la correspondiente nota crédito, en la medida en que esa conducta es apenas unilateral y puede deberse a otros factores. Le corresponde demostrar la extinción de la obligación por mutuo disenso a quien la alega a su favor (artículos 1757 del CC y 167 del CGP); más aún cuando la Administración demuestra la procedencia de aumentar la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo, de modo que a este corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella (sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). (...) [E]n el año revisado la demandante celebró dos contratos de compraventa soportados en las facturas nros. FV-732 y 001-FV-001619, por valor de \$3.050.000 y \$38.761.147. Las operaciones fueron confirmadas por las adquirentes de los bienes, que indicaron que las transacciones en cuestión sí se llevaron a cabo. Sin embargo, el obligado tributario insiste en que tales contratos fueron resueltos por las partes. Para soportar su afirmación, aportó al proceso pruebas que, a lo sumo, dan cuenta del registro contable de la anulación de las facturas, pero que no acreditan la decisión de ambas partes contratantes de terminar de común acuerdo los negocios jurídicos analizados. Si bien la demandante allegó documentos que, según ella, hacen parte de la contabilidad de sus clientes, aquellos no hacen referencia a las cuentas contables que registran los hechos aludidos, ni brindan certeza sobre la contabilización de la terminación anormal de las compraventas, ni aluden a los soportes externos y transacciones que justifican cada asiento contable. De modo que es imposible determinar si las operaciones allí contenidas son las mismas que generaron la adición de ingresos discutida. Además, esos medios dan cuenta de operaciones que no fueron reportadas por las compradoras al responder los requerimientos de información enviados por la autoridad tributaria, de modo que contradicen notoriamente lo que las adquirentes de las mercancías informaron a la Administración. Tampoco obra en el expediente prueba de que las adquirentes de la mercancía enajenada hayan respondido las comunicaciones electrónicas mediante las cuales el extremo activo de la litis solicitó la terminación de los contratos por falta de pago. Aunado a lo anterior, si bien la devolución de las mercancías objeto de compraventa podría demostrar la terminación de los contratos por mutuo disenso, la actora no aportó pruebas suficientes que acrediten que los bienes vendidos fueron devueltos, en la medida en que los certificados de revisor fiscal obrantes en el expediente hacen referencia a la devolución del inventario, pero no cuentan con documentos que soporten tal afirmación. Por ello, para la Sala la contribuyente no demostró la terminación de los contratos de compraventa por mutuo disenso. Al contrario, las sociedades que fungieron como compradoras informaron que las transacciones en cuestión sí se llevaron a cabo. Por



tanto, se concluye que las ventas que dieron lugar a la adición de ingresos no fueron objeto de convenciones extintivas. No prospera el cargo de apelación formulado por la demandante.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1625 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 1757 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 167

REGISTRO CONTABLE DE HECHOS ECONÓMICOS EN MONEDA EXTRANJERA - Conversión a pesos colombianos / GASTO POR DIFERENCIA EN CAMBIO - Registro contable / COSTO FISCAL DE MERCANCÍAS IMPORTADAS – Determinación / VALOR DE COSTOS EN DIVISAS EXTRANJERAS – Determinación. Alcance del artículo 80 del Estatuto Tributario. Mercancía comprada o importada a crédito en moneda extranjera. En virtud de esa disposición especial, los ajustes por diferencia en cambio solo afectaban el inventario y no el estado de resultados, pues el reconocimiento del costo estaba supeditado a la enajenación de los bienes adquiridos a crédito, de modo que dicha diferencia solo era susceptible de aminorar el impuesto sobre la renta si la mercancía había sido vendida, circunstancia que se debía registrar en la autoliquidación de tal impuesto como un mayor valor del costo de los bienes enajenados / **RECHAZO DE DEDUCCIÓN DE GASTO POR DIFERENCIA EN CAMBIO - Legalidad.** Falta de prueba de los supuestos de la deducción. La demandante erró en la acreditación de los supuestos de la deducción que registró en su autoliquidación, por lo cual está demostrada la juridicidad del rechazo planteado en los actos enjuiciados

El artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 señalaba que los hechos económicos debían registrarse en pesos colombianos, de suerte que las transacciones realizadas en otras unidades de medida debían convertirse a moneda funcional a «*la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia*». Asimismo, los artículos 51 (modificado por el artículo 1. del Decreto 1536 de 2007) y 102 *ibidem* establecían que la diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera solo se reconocería en el estado de resultados cuando no debiera contabilizarse en las cuentas del activo. Para la misma época, la normativa fiscal –en el artículo 66.1 del ET– establecía que el costo de las mercancías importadas se determinaba sumando al costo de adquisición el valor de los costos y gastos necesarios para ponerlos en el lugar de expendio; mientras que el artículo 80 *ibidem* señalaba que las obligaciones por compra o importación de mercancía a crédito pagaderas en moneda extranjera debían ajustarse al tipo de cambio oficial. En particular, *i. e.* a diferencia de la regla general entonces prevista en el artículo 120 del ET, esta última disposición prescribía que, cuando se adquirieran mercancías en moneda extranjera, correspondía efectuar un ajuste por diferencia en cambio en la cuenta del pasivo y que este tendría como contrapartida un ajuste, bien en la cuenta de mercancías o en la de ganancias y pérdidas, dependiendo de si dicha mercancía se encontraba «*en existencia o se [había] vendido*». Para ello, según lo prescrito por el aludido artículo 80, debía emplearse el tipo de cambio oficial de la fecha del pago o del cierre del ejercicio, dependiendo de si la deuda había sido sufragada. De ahí que, en los casos de inventarios adquiridos con pasivo en moneda extranjera, los ajustes por diferencia en cambio solo afectaban el inventario y no el estado de resultados, pues el reconocimiento del costo estaba supeditado a que ocurriera la enajenación de los bienes adquiridos a crédito. Para los demás eventos de posesión de deudas en moneda extranjera, la incidencia fiscal de los ajustes contables se regía por las prescripciones del artículo 120 *ibidem*. En síntesis, a raíz de la disposición especial contenida en el



artículo 80 del ET, en el caso de la mercancía comprada o importada a crédito en moneda extranjera, la diferencia proveniente de la fluctuación positiva de la tasa de cambio solo era susceptible de aminorar el impuesto sobre la renta si la mercancía había sido vendida, circunstancia que debía registrarse en la autoliquidación del impuesto sobre la renta como un mayor valor del costo de los bienes enajenados. (...) 6.3- A partir de los hechos que están acreditados en el plenario, la Sala advierte que las partes concuerdan en que la demandante contabilizó de manera equivocada un gasto por diferencia en cambio de \$185.635.198. Ahora, la contribuyente alega que, a efectos de corregir ese error, registró \$161.298.217 como un menor valor del costo de las mercancías adquiridas en moneda extranjera, habida cuenta de que, al cierre del periodo gravable (31 de diciembre del 2007), tales inventarios ya habían sido vendidos. Así, la demandante plantea que contrarrestó los efectos contables y fiscales del primer registro contable, de suerte que el gasto por diferencia en cambio que verdaderamente surtió efectos contables y tributarios fue de \$24.336.981. Al respecto, cabe destacar que, si bien la Nota Contable nro. MA-000224 refleja un ajuste en las cuentas nros. 1435 y «*Mercancía no fabricada por la empresa*» y 6135 «*Costo de ventas*», no hay pruebas que vinculen dicho ajuste contable con los hechos cuestionados por la Administración (...) Por ello, no es posible verificar que en efecto haya ocurrido la supuesta corrección del error en el registro contable del gasto por diferencia en cambio glosado. Tampoco obran medios de prueba que demuestren que los efectos de la nota contable se reflejaron en la autoliquidación objetada, de manera que la Sala desconoce si la contribuyente registró un menor valor del costo en su declaración del impuesto sobre renta del año 2007. En adición, las razones que llevaron al sujeto pasivo a afectar contablemente el valor del costo en la suma de \$161.298.217 (y no de \$185.635.198, que era el valor total de la transacción) son por completo desconocidas. No hay certeza sobre la manifestación hecha por el sujeto pasivo según la cual el ajuste contable que consta en la Nota nro. MA-000224 «*neutralizó*» el efecto fiscal de la errada contabilización inicial de la diferencia en cambio. Con todo, se pone de presente que, revisados los documentos contables que obran en el plenario, durante el periodo en discusión no hubo movimientos contables relativos a la Factura de venta nro. 75881 (indicada en la Nota Contable nro. MA-000224) –que, según la demandante, justifica la procedencia del gasto por diferencia en cambio–, de modo que no es posible identificar cuándo se satisfizo el pasivo en moneda extranjera, a fin de identificar la tasa de cambio aplicable al ajuste por diferencia en cambio que habría lugar a efectuar a la luz del artículo 80 del ET. Aún más, en el caso no hay medio probatorio alguno que compruebe el momento en el que los inventarios obtenidos del proveedor del exterior fueron enajenados por la actora, factor que es determinante para establecer si había lugar a la aminoración por diferencia en cambio pretendida. De hecho, a partir de los documentos contables obrantes en el plenario, es posible advertir que la cuenta «*Mercancía no fabricada para la venta*» aún tenía un saldo al cierre del ejercicio de \$3.343.378.307; y, aunque hubo movimientos de crédito, no está demostrado en el expediente que estos correspondieran a la venta de la mercancía que habría dado lugar al ajuste por diferencia en cambio debatido. En suma, la demandante erró a la hora de acreditar los supuestos de la deducción que registró en su autoliquidación, por lo cual está demostrada la juridicidad del rechazo planteado en los actos enjuiciados.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 50 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 51 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 102 / DECRETO 1536 DE 2007 - ARTÍCULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 66 NUMERAL 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 80 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 120

DEDUCCIÓN DE INTERESES DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA



RENTA – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / CARGA DE LA PRUEBA DE ASPECTOS NEGATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE – Titularidad. Reiteración de jurisprudencia. Compete al sujeto pasivo, pues es quien las invoca a su favor / PRUEBA DE ASPECTOS NEGATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE - Libertad probatoria. Reiteración de jurisprudencia / RECHAZO DE LA DEDUCCIÓN DE INTERESES DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Ilegalidad. Pese a la existencia de inconsistencias en la información reportada por el acreedor, lo cual dio lugar a desestimarla, con las demás pruebas de demostró la cuantía de los intereses causados por la demandante durante el periodo debatido, por lo que procede su deducción

[E]n los términos del artículo 117 del ET, en la versión entonces vigente, era deducible la totalidad de los intereses «causados» a favor de «entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria», es decir, aquellos cuyo pago fuera exigible por parte del acreedor, aunque este no se hubiera efectuado (artículos 104 y 105 del ET y sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia y del 06 de agosto del 2020, exp. 22929, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez). En cuanto a la prueba de las deducciones, esta judicatura ha recalado que, por tratarse de aspectos negativos de la base imponible, su demostración compete al sujeto pasivo, pues es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP y sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos» (artículo 742 del ET). (...) [A]dvierte la Sala que respecto del hecho discutido (*i. e.* la cuantía del gasto financiero por intereses) obran en el plenario elementos de prueba contradictorios. De un lado, se encuentran los reportes rendidos por el tercero beneficiario, quien primero informó, en medios magnéticos, que los intereses ascendieron a la suma de \$118.518.788 (sin indicar si ese valor corresponde a lo causado o a lo pagado) y, más adelante, en respuesta a requerimiento ordinario, señaló un valor de \$93.964.336, por concepto de intereses pagados. De otro lado, los libros contables de la actora y el certificado de revisor fiscal allegado señalan que, durante el periodo debatido, esta causó intereses de \$135.169.846 a favor del tercero. En ese contexto, se pone de presente que los datos rendidos por el tercero beneficiario son desiguales entre sí y que, pese haber sido expresamente requerido para informar sobre los montos «causados» en el año gravable, con la respuesta al requerimiento de información este dio cuenta de valores «pagados». Aunado a lo anterior, en el referido documento la entidad financiera se limitó a señalar los intereses relacionados con créditos en moneda local, pese a que está probado (en virtud de los libros contables de la demandante, debidamente acompañados de soportes internos y externos) que, el 01 de enero y el 11 de abril del 2007, la actora adquirió tres deudas en moneda extranjera. Dadas las anteriores inconsistencias, la Sala estima que los reportes de información rendidos por la entidad financiera no otorgan ninguna certeza sobre el hecho objeto de prueba, de modo que deben ser desestimados. En contraposición, de las demás pruebas que obran en el expediente ponen en evidencia que la cuantía de los intereses causados por la demandante durante el periodo debatido fue de \$135.169.846. Por consiguiente, la Sala desconoce el rechazo de la deducción planteada en los actos acusados. Prospera el cargo de apelación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 104 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 105 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 117 /



ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 167

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / CAUSAL DE EXONERACIÓN O EXCULPACIÓN PUNITIVA DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - Error sobre el derecho aplicable. Alcance del error. Reiteración de jurisprudencia / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR OMISIÓN DE INGRESOS E INCLUSIÓN DE COSTOS Y GASTOS IMPROCEDENTES - Configuración. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Reducción de la sanción por inexactitud

Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes es una conducta punible, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza). En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente omitió ingresos e incluyó en la autoliquidación objetada deducciones cuya procedencia fue desacreditada a lo largo del proceso, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable, pues, como se vio, la decisión de avalar las glosas planteadas por la Administración se debió a que la actora no demostró los supuestos fácticos que alegó a su favor y no a que bajo error hubiese aplicado el derecho de un modo distinto al que se estima correcto (sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Con todo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa que fue impuesta en el acto demandado.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia por falta de prueba de su causación

Respecto de la condena en costas, según el artículo 365.8 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». En vista de que en el expediente no existe prueba de su causación, la Sala se abstendrá de imponer condena por ese concepto en segunda instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO



SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00180-01(20745)

Actor: MAKSER LTDA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 18 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió (f. 262):

Primero: Se decreta la nulidad parcial de los siguientes actos administrativos expedidos por la DIAN a nombre de la sociedad Makser Ltda. (...), en el sentido de modificar la liquidación del impuesto y el monto de la sanción por inexactitud:

Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000106 del 8 de abril de 2011 proferida por la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, a través de la cual liquidó el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 a la citada sociedad.

Resolución No. 900.068 del 18 de abril del año 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración.

Segundo: A título de restablecimiento del derecho se declara que la liquidación del impuesto sobre la renta del periodo gravable 2007 a cargo de la sociedad actora es la establecida en la parte motiva de esta providencia, con un impuesto a cargo, renglón 74 Total impuesto a cargo de \$233.864.000; renglón 82 sanciones por \$134.751.000 y un saldo a favor por \$78.183.000.

Tercero: Se niegan las demás pretensiones de la demanda.

Cuarto: No hay condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 18 de abril de 2008, la actora presentó su declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 (f. 474 caa), autoliquidación sobre la cual la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 322402010000173, del 08 de octubre de 2010, con el que propuso adicionar ingresos brutos operacionales, rechazar deducciones, desconocer retenciones e imponer sanción por inexactitud (ff. 690 a 703 caa). La demandante procedió a corregir la declaración objetada para acoger parcialmente a las glosas propuestas. Así, disminuyó parte de los gastos cuestionados, aceptó la reducción de las retenciones en la fuente y autoliquidó la sanción por inexactitud proporcionalmente a lo admitido (f. 721 caa). Dicha corrección fue desestimada en la Liquidación Oficial de



Revisión nro. 322412011000106, del 08 de abril de 2011 (ff. 733 a 765 caa), que modificó la autoliquidación inicial de la demandante, en el sentido propuesto en el acto preparatorio. Esa decisión fue íntegramente confirmada por la Resolución nro. 900.068, del 18 de abril de 2012 (ff. 820 a 829 caa), que decidió el recurso de reconsideración interpuesto por la actora.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (ff. 5 y 6):

2.1.- Declarativas

2.1.1.- Se declare anulada la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000106 del 8 de abril de 2011 proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de (...) la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá.

2.1.2.- Se declare anulada la Resolución No. 900.068 del 18 de abril de 2012, proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por intermedio de (...) la Dirección de Gestión Jurídica, por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto por Makser Ltda. en contra de la Liquidación Oficial de Revisión No. 322412011000106 del 8 de abril de 2011.

2.2.- Consecuenciales (art. 163 L.1437/11)

2.2.1.- A consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de la sociedad Makser Ltda., declarando la firmeza de la liquidación privada correspondiente al año gravable 2007, de la sociedad que apodero, cuyo número de Sticker es el No. 91000052877171 presentada en formulario No. 1107601284666 y su declaración de corrección No. 91000102415999, con el formulario No. 1107602370811.

2.2.2.- A consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de la sociedad Makser Ltda., declarando que no hay lugar a la sanción que se le impone y por consiguiente no está obligada a pagar la suma de ciento sesenta y un millones trescientos treinta y nueve mil pesos m/cte. (\$161.339.000).

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 13, 29 y 95.9 de la Constitución; 1625 y 1857 del Código Civil (CC); 4.º de la Ley 169 de 1896; 46 de la Ley 49 de 1990; 19 y 822 del Código de Comercio (CCo); 80, 104, 117, 120, 631, 647, 683, 684, 709, 742, 745, 750 y 777 del Estatuto Tributario (ET); 12, 48, 51, 58, 102, 104, 123, 125.1 y 125.2 del Decreto 2649 de 1993; 1.º, 2.º y 14 del Decreto 2650 de 1993; y 3.º del Decreto 1929 de 2007.

El concepto de violación de estas disposiciones se resume así (ff. 17 a 42):

Relató que, en el requerimiento especial, la Administración planteó que algunas de las deducciones y retenciones declaradas se causaron antes del periodo revisado, por lo cual propuso disminuir el valor de los renglones 55 «*otras deducciones*» y 78 «*otras retenciones*». Manifestó que, para allanarse a esas glosas, aceptó los hechos planteados por su contraparte, para lo cual corrigió su autoliquidación ajustando el contenido de los renglones 53 «*gastos operacionales de ventas*» y 78 en las sumas



propuestas por la demandada. Por ello, censuró que esta desestimara la corrección provocada.

Además, que le hubieran adicionado ingresos por las ventas que constaban en las facturas nros. 732 y 1619 de 2007, pese a que los respectivos contratos fueron resueltos de común acuerdo con los clientes, lo que quedó registrado en su contabilidad mediante sendas notas de devolución. Sostuvo que la demandada erró al valorar los libros contables y la información en medios magnéticos reportada por sus compradoras; y que los certificados expedidos por estas últimas no brindaban certeza sobre los hechos debatidos, de modo que debían ser excluidos de la valoración probatoria.

De otra parte, expresó que, en enero de 2007 registró en su contabilidad un gasto por diferencia en cambio de \$185.635.198, por la adquisición de mercancías en moneda extranjera, pero que con la Nota Contable nro. MA 000224, de diciembre del mismo año, «retrotrajo la diferencia en cambio», re-expresándola como un menor valor del costo del estado de ganancias y pérdidas, en la suma de \$161.298.217, lo que provocó el aumento de la base gravable del impuesto sobre la renta. A partir de esa explicación, censuró que la demandada rechazara la totalidad del gasto por diferencia en cambio pese a que estaba demostrada la necesidad de la corrección contable efectuada.

Por otro lado, adujo que el momento del pago es irrelevante para determinar la realización del gasto por intereses, puesto que el artículo 117 del ET alude al concepto de causación, y aseguró que el certificado expedido por su revisor fiscal bastaba para acreditarla. Destacó que la entidad financiera acreedora indicó valores diferentes en la información reportada en medios magnéticos y en los certificados aportados al proceso, de modo que correspondía a la DIAN verificar la veracidad de aquellos montos y que, como no lo hizo, incumplió sus cargas de fiscalización e investigación.

Finalmente, negó haber incurrido en el tipo infractor previsto en el artículo 647 del ET y manifestó que, de haberlo hecho, sería producto de un error de apreciación sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 156 a 171), así:

Aseguró que, al comparar la contabilidad de la contribuyente con la información reportada por terceros en medios magnéticos, encontró que esta omitió declarar los ingresos generados por dos compraventas celebradas en el año 2007 y que la resolución de esos negocios no estaba acreditada en el plenario.

En cuanto a las deducciones, alegó que uno de los gastos rechazados fue facturado en un periodo anterior al revisado y que, dado que esa glosa fue reconocida por la contribuyente, se trataría de hechos confesados no susceptibles de recurso o impugnación, por cuenta de lo preceptuado en los artículos 723 y 747 del ET. Frente a la deducción por diferencia en cambio, afirmó que el procedimiento contable establecido para registrar el respectivo ajuste en la cuenta del gasto requiere que las mercancías estén listas para la venta y que las obligaciones relativas a su adquisición hayan sido pagadas, pero que tales condiciones no fueron demostradas por la actora, puesto que el certificado de revisor fiscal aportado para el efecto carece de soportes contables. En lo que concierne a la deducción de intereses, manifestó que solo procede respecto del valor reportado por la entidad financiera, pues el certificado del revisor fiscal allegado carece de sustento fáctico y de mérito probatorio. Afirmó que el rechazo de las



retenciones en la fuente también fue aceptado por su contraparte. Finalmente, defendió la sanción por inexactitud impuesta, porque la se omitieron ingresos en la declaración y se incluyeron deducciones improcedentes

Sentencia apelada

El tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y se abstuvo de dictar condena en costas (ff. 244 a 263), con fundamento en los siguientes planteamientos:

Consideró que era válida la corrección de la declaración de la demandante, toda vez que con ella se aceptaron los hechos planteados en el requerimiento especial, al punto que el renglón «*total deducciones*» reflejó el rechazo planteado por la Administración. Por ello, estimó que la deducción y la retención en la fuente objeto de dicha corrección no eran susceptibles de ser discutidas en sede judicial.

En contraposición, avaló la adición de los ingresos, porque los certificados de revisor fiscal allegados por la actora carecían de soportes contables, mientras que la información reportada por terceros daba cuenta de que las ventas sí se llevaron a cabo. También admitió el rechazo de los gastos por diferencia en cambio y por intereses. En el primer caso, porque juzgó que la actora realizó incorrectamente el ajuste contable y, en el segundo, porque esta omitió brindar el sustento contable de la deducción, por lo cual planteó que solo procedía disminuir la base gravable en el valor certificado por el banco.

En vista de lo anterior, ratificó la sanción por inexactitud, pero solo en relación con las glosas que no fueron objeto de corrección.

Recurso de apelación

Ambas partes apelaron la sentencia de primer grado. La actora (ff. 265 a 281) alegó que, aunque la «*anulación de los contratos*» de compraventa era una afirmación indefinida relevada de prueba, su veracidad se acreditó con la contabilidad y los certificados de revisoría fiscal de sus clientes (documentos que no fueron objetados por la demandada). Insistió en que el ajuste contable del gasto por diferencia en cambio generó un aumento en la renta líquida gravable, lo que estimó probado con el certificado de revisor fiscal y los soportes contables aportados. Reiteró que la deducción por intereses se demostró contablemente y agregó que la entidad financiera omitió incluir en su certificación los intereses causados por «*giros financiados*», por lo que solicitó oficiar a esa entidad para que certificara el valor de ese concepto. Finalmente, se opuso a la sanción por inexactitud bajo los mismos argumentos de la demanda.

Por su parte, la demandada reprochó que el tribunal admitiera la corrección presentada por la actora, pese a que modificó un renglón que no fue glosado y añadió que los «*gastos de administración*» ajustados con los actos acusados eran diferentes de los «*gastos de venta*» corregidos por la contribuyente (ff. 285 a 289).

Alegatos de conclusión

La actora insistió en los argumentos formulados en la apelación (ff. 315 a 324). La demandada (ff. 304 a 307) reiteró lo planteado en su apelación y agregó que permitir la corrección de renglones distintos a los glosados equivale a impedir que se fiscalicen las sumas ajustadas e implica desconocer el mandato del artículo 709 del ET. El ministerio



público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Antes de decidir sobre el debate judicial planteado en el trámite de esta segunda instancia, se pone de presente que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó por escrito encontrarse impedida para participar en la decisión (f. 327), por haber conocido del proceso en primera instancia. La Sala constata que la Dra. Carvajal Basto firmó la sentencia apelada (f. 263), por lo que el impedimento se declarará fundado, de conformidad con el artículo 141.2 del Código General del Proceso (CGP, Ley 1564 de 2012). Dada esa circunstancia, queda separada del conocimiento del asunto.

2- Existiendo cuórum para decidir, juzga la Sala la legalidad de los actos demandados, teniendo en cuenta los cargos de apelación planteados por ambas partes contra la totalidad de la sentencia de primer grado, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. En esa medida, con fundamento en el inciso segundo del artículo 328 del CGP, la Sala resolverá sin limitaciones. Por tanto, corresponde determinar: (i) si tiene validez la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, presentada por la actora para allanarse parcialmente a la propuesta oficial; (ii) si procedía añadir ingresos por ventas; (iii) si se debe reconocer el gasto por diferencia en cambio declarado por la actora; y (iv) si está probado el monto de los intereses incurridos durante el año gravable 2007. En el evento de que la decisión sobre alguna de esas cuestiones sea contraria a los intereses de la demandante, la Sala analizará la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

3- Cabe advertir que por auto del 10 de noviembre de 2016 el despacho sustanciador rechazó las pruebas solicitadas por la actora en el recurso de apelación, decisión que no fue recurrida (ff. 299 a 302). Al tratarse de una decisión en firme, resulta improcedente la reiteración de esa petición efectuada por esa parte en los alegatos de conclusión.

4- Sobre el primero de los asuntos debatidos, la demandante argumenta que, frente a la corrección provocada por el requerimiento especial, el artículo 709 del ET no exige que se ajusten los mismos renglones glosados por la Administración, sino que se acepten los hechos planteados en el acto preparatorio. Asegura que cumplió con ese requisito, comoquiera que con su corrección disminuyó las deducciones inicialmente declaradas en la cuantía propuesta por su contraparte; y que, en todo caso, según el Decreto 2650 de 1993, el gasto objetado debía registrarse en la cuenta contable nro. 52559585 (*i. e.* gastos operacionales de ventas), correspondiente al renglón nro. 53 de la declaración del impuesto sorbe la renta, no al renglón nro. 55 (que fue modificado por los actos). Agrega que –con la misma declaración de corrección– redujo el valor de las retenciones imputadas, de acuerdo con lo indicado por la demandada, aspecto que no controvertido. Por lo anterior, censura que su contraparte desconociera la corrección en cuestión y que negara la consecuente disminución de la sanción por inexactitud.

En oposición, el extremo pasivo de la litis reprocha que el *a quo* aceptara esa corrección y la reducción de la multa impuesta, pese a que la actora modificó «*a su libre arbitrio*» un renglón que no fue objetado. Aduce que no obran en el expediente soportes contables que den cuenta de la composición del renglón que fue ajustado por la contribuyente y que el Plan Único de Cuentas (PUC) no permite establecer que ese ajuste satisfaga las exigencias del artículo 709 del ET; por lo cual plantea que se debía



desestimar la corrección y desconocer los efectos jurídicos pretendidos por la demandante.

Queda establecido entonces que las partes no debaten sobre la procedencia de las deducciones y retenciones rechazadas, ni controvierten que la actora aceptó los hechos que sustentaron tales rechazos. Discuten si el allanamiento a los planteamientos de la autoridad tributaria se supedita a que el administrado corrija los específicos renglones del formulario de declaración glosados en los actos proferidos dentro del procedimiento de revisión, de lo cual dependerían los efectos jurídicos atribuibles a la declaración de corrección provocada, así como la reducción de la sanción por inexactitud. Al respecto:

4.1- Los artículos 590 y 709 del ET facultan a los obligados tributarios para que, al responder el requerimiento especial o su ampliación, «*acepten total o parcialmente los hechos planteados*» en el acto preparatorio y, en consecuencia, obtengan la reducción de la sanción por inexactitud propuesta por la Administración. Para ello, el citado artículo 709 exige que el interesado corrija la liquidación privada «*incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida*» y adjunte a la respuesta al requerimiento copia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida. A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que esas correcciones tienen connotaciones diferentes a las que no están precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración de corrección, en la medida en que las modificaciones a la autoliquidación cuestionada solo pueden versar sobre las glosas planteadas por la Administración en el requerimiento (sentencias del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate; del 18 de febrero de 2016, exp. 18429, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 13 de diciembre de 2017, exp. 20553, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto; del y 21 de febrero del 2019, exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

Bajo este lineamiento, se debe entender que lo que invalida las correcciones presentadas tras la notificación del requerimiento especial, es la inclusión de hechos distintos a los referidos en el acto preparatorio. Y, si bien esto supondría que el declarante solo está autorizado para modificar los renglones de la declaración que fueron objetados, también es cierto que el disenso respecto del renglón concreto que debe ser corregido no genera, por sí solo, la invalidez de la declaración de corrección. Lo anterior, porque lo que exige el ordenamiento es que la modificación que introduzca el sujeto pasivo corresponda materialmente a una aceptación de los «*hechos*» que sustentan la glosa formulada, sin que se admita la inclusión de correcciones que excedan el debate trabado con el requerimiento especial. Por eso, si en la corrección provocada se modifican renglones distintos a los indicados por la autoridad, esta debe analizar si, a pesar de esa diferencia, puede apreciarse que el contribuyente reconoció y aceptó los hechos cuestionados oficialmente (e. g. la existencia de ingresos omitidos, o la improcedencia costos o gastos).

4.2- Respecto de esas cuestiones, los medios probatorios reunidos en el expediente dan cuenta de los siguientes hechos relevantes:

(i) El 18 de abril de 2008, la actora declaró del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007, en la que denunció en el renglón 56 («*total deducciones*») \$4.383.435.000, de los cuales \$1.704.522.000 correspondían a «*gastos operacionales de ventas*» (renglón 53) y \$1.811.161.000 a «*otras deducciones*» (renglón 55). También registró retenciones en la fuente por \$451.782.000 (f. 474 caa).



(ii) Al responder al Requerimiento Ordinario nro. 3202402010000727, la actora aportó el el 22 de junio de 2010 el auxiliar de la cuenta contable nro. 52559585 «*relaciones públicas en el extranjero*», que es una subcuenta de los «*gastos de viaje*» (5255) que hace parte de los «*gastos operacionales de venta*» (52). El documento detalla los movimientos de la referida cuenta en 2007 y señala que el 24 de marzo de ese año la demandante incurrió en un gasto de \$13.268.524 con el proveedor *Trumpf Werkzeugmaschinen*. Igualmente, indica que, durante el periodo revisado, los gastos registrados en esa cuenta contable ascendieron a \$14.226.796 (f. 195 caa).

(iii) Del mismo modo, al responder tal requerimiento, la demandante aportó un documento titulado «*anexos a la declaración del impuesto de renta y complementarios del año 2007*» según el cual, el renglón 53 de la autoliquidación (gastos operacionales de ventas) estaba compuesto por trece rubros que ascendían a \$1.704.522.000, entre los cuales se encontraban los gastos registrados en la cuenta contable nro. 5255 «*gastos de viaje*», referidos en el punto anterior (f. 103 a 107 caa).

(iv) Según el mismo documento, el renglón nro. 55 de la declaración (otras deducciones, \$1.811.161.000) se componía de cuatro rubros, a saber: gastos financieros, pérdida en venta y retiro de bienes, gastos extraordinarios y gastos diversos (f. 106 caa).

(v) El 08 de octubre de 2010, la demandada expidió el Requerimiento Especial nro. 3224020100000173, en el que propuso, entre otras modificaciones, reducir el valor declarado en el renglón nro. 55, «*otras deducciones*», en cuantía de \$240.109.000. Por tanto, el renglón nro. 56, «*total deducciones*», quedaría en \$4.143.326.000. Lo anterior, porque se planteaba desconocer las siguientes deducciones: (a) los servicios contratados con *Trumpf Werkzeugmaschinen*, por \$13.268.524; (b) la diferencia en cambio en cuantía de \$185.635.198; y (c) los intereses por \$41.205.510 (f. 697 caa). También, planteó rechazar retenciones en la fuente por \$4.984.000 (f. 690 a 703 caa).

(vi) El 11 de enero del 2011, la actora respondió el requerimiento especial, aceptando desconocer el gasto de \$13.268.524 y las retenciones en la fuente (ff. 711 a 713 caa). Al efecto, allegó:

(a) Copia de la corrección a la declaración, presentada en la misma fecha. Con ella redujo el valor declarado en el renglón 53 «*gastos operacionales de ventas*» en \$13.268.524 hasta \$1.691.254.000; y el renglón 65, «*total deducciones*», disminuyó de \$4.383.435.000 a \$4.370.167.000. También, se corrigieron las retenciones en la fuente en los términos propuestos en el acto preparatorio (f. 721 caa).

(b) Recibo oficial de pago nro. 490779470284, de la misma fecha, por valor de \$16.562.000, de los que \$3.799.000 correspondían a sanción, \$3.267.000 a intereses de mora y \$9.496.000 a impuesto (f. 732).

(vii) El 08 de abril del 2011, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412011000106, en la cual desestimó la corrección presentada por la actora, porque «*en esta etapa la sociedad de autos no puede modificar ningún otro renglón a los planteados en el requerimiento especial*». En consecuencia, modificó la declaración revisada en los términos señalados en el requerimiento especial (ff. 733 a 765 caa).

4.3- A la luz de los hechos así establecidos, se concluye que la demandante aceptó, sin reparos, dos de las glosas planteadas; señaladamente, el rechazo de la deducción por



\$13.268.524 y el desconocimiento de \$4.984.000 de retenciones en la fuente; pero para acoger la primera corrigió el renglón 53 «*gastos operacionales de ventas*», no el 55 de «*otras deducciones*», que glosó la demandada.

Los comprobantes contables aportados indican que la actora contabilizó la erogación objetada en una subcuenta de la cuenta contable 52 «*gastos operacionales de venta*» y la integró en el renglón 53 de la autoliquidación revisada. Por consiguiente, demostró que, pese a que la autoridad partió del hecho de que el gasto materialmente rechazado fue registrado en el renglón 55 de la declaración, en realidad se incluyó en el renglón 53, con lo cual están probadas las razones de hecho que sustentan la corrección efectuada por el obligado tributario. La Sala destaca que, a pesar de haber modificado un renglón diferente al objetado, la demandante aceptó los hechos planteados en el requerimiento especial, sin alegar nuevos supuestos fácticos ni reflejar en la corrección circunstancias adicionales a las tratadas en dicho acto y que la discrepancia sobre el renglón que debía ser corregido no produjo efecto alguno en la determinación de la renta líquida de la actora; y los medios probatorios acreditan que la actora corrigió el renglón de retenciones en la fuente en los términos propuestos por la autoridad tributaria y que pagó el mayor impuesto generado, los intereses moratorios y la sanción reducida.

En esas condiciones, encuentra la Sala que la declaración de corrección desestimada por la Administración cumplió con los requisitos previstos en los artículos 590 y 709 del ET, por lo que deben reconocerse los efectos jurídicos previstos en dichas normas. No prospera el cargo de apelación planteado por la demandada.

5- Pasa la Sala a estudiar el segundo asunto debatido, relativo a la adición de ingresos. Alega la actora que las rentas que le atribuyen haber omitido declarar (\$41.811.000) correspondían a dos operaciones de venta, que fueron «*deshechas*» por las partes, de manera que la glosa carecería de sustento. A su vez, la demandada sostiene que la «*anulación*» de esos negocios jurídicos no fue demostrada, pues los compradores de los bienes reportaron la realización de esas operaciones. De lo anterior se colige que las partes del proceso discuten si la demandada obtuvo ingresos por ventas superiores a los autoliquidados, en función de que se haya dado la resolución de dos transacciones. En esos términos, corresponde establecer si la anulación de esos negocios está acreditada en el expediente, para así decidir si la demandante obtuvo rentas por ese concepto.

5.1- Destaca la Sala que la «*anulación*», «*resolución*» o «*resciliación*» de un contrato que ha sido objeto de una convención extintiva lleva, naturalmente, a deshacer los efectos jurídicos que de él derivan, con consecuencias *ex tunc* o *ex nunc* según el caso, incluida la realización del hecho imponible del impuesto sobre la renta (v. g. la obtención de ingresos susceptibles de incrementar el patrimonio). Ahora, como modo de extinción de las obligaciones (artículo 1625 del CC), el mutuo disenso puede ser expreso o tácito, y parte del aserto de que, así como las partes gozaron y ejercieron su autonomía para celebrar un contrato, también la tienen para eliminar el conjunto de disposiciones de intereses configurado precedentemente. Así, sea consensual o solemne el contrato, su terminación anormal se prueba demostrando que las partes consintieron en ello, sin que para esos efectos sea suficiente anular una factura de venta con la correspondiente nota crédito, en la medida en que esa conducta es apenas unilateral y puede deberse a otros factores.

Le corresponde demostrar la extinción de la obligación por mutuo disenso a quien la alega a su favor (artículos 1757 del CC y 167 del CGP); más aún cuando la



Administración demuestra la procedencia de aumentar la base imponible autoliquidada por el sujeto pasivo, de modo que a este corresponde desvirtuar los hallazgos de aquella (sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

5.2- En relación con los ingresos adicionados a la actora, están probados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) El 21 de junio del 2007, la demandante expidió la Factura nro. FV-732, por valor, antes de IVA, de \$3.050.000 (f. 356 caa y 366 caa).

(ii) El 30 de octubre del mismo año, la actora expidió la Factura nro. 001-FV-001619, por el monto de \$38.761.147, antes de IVA. Dicho título se expidió a crédito con plazo para el pago de 90 días (f. 649 caa).

(iii) Mediante la Nota Crédito nro. 001-NV-000124, del 19 de diciembre de 2007, la demandante registró contablemente la anulación de la Factura nro. 001-FV-001619, del 30 de octubre del mismo año (f. 650 caa).

(iv) Por medio de un correo electrónico enviado el 14 de diciembre del 2007, la «*coordinadora de ventas*» de la demandante solicitó la «*anulación (...) de la factura No. 1619*» porque el cliente «*quedó de recoger la máquina y de realizar el pago de contado y no ha cumplido con lo pactado; por ello la gerencia comercial decidió vender la máquina a otro cliente*» (f. 651 caa). No obra en el expediente prueba de la contestación de este correo.

(v) En respuesta al Requerimiento Ordinario nro. 322402010001700, el 17 de agosto de 2010, la sociedad identificada como compradora en la Factura nro. FV-732, del 21 de junio de 2007, informó que en 2007 realizó tres operaciones con la demandante entre las que se encuentra aquella soportada en la factura mencionada, pero sin referirse a la «*anulación*» alegada por la actora (f. 366 caa).

(vi) El 20 de agosto de 2010, al responder el Requerimiento Ordinario nro. 322402010001708, la sociedad identificada como compradora en la Factura nro. 001-FV-001619, del 30 de octubre de 2007 indicó que, en el periodo revisado, llevó a cabo cinco transacciones con la contribuyente, entre ellas, la compra documentada en esa factura, por \$38.761.147 (f. 441 caa).

(vii) El 08 de octubre del 2010, la demandada profirió el Requerimiento Especial nro. 322402010000173 en el que propuso, entre otras cuestiones, adicionar ingresos a la actora en cuantía de \$41.811.000, porque omitió registrar en su autoliquidación las rentas provenientes de las ventas referidas en los puntos i y ii (ff. 690 a 703 caa).

(viii) El 11 de enero del 2011, al responder el acto preparatorio, la actora insistió en que las facturas mencionadas fueron «*anuladas*». Al efecto, argumentó que tanto ella como los terceros compradores registraron las anulaciones correspondientes en su contabilidad (f. 711 caa). Con esta respuesta, el obligado tributario aportó:

(a) Un documento titulado «*sociedad Tractec Ltda. Libro de 830060632: Makser Ltda. (consolidado) desde el 01/01/2007 hasta el 31/12/2007*», sin fecha, que indica una serie de movimientos contables, pero la cuentas a las que corresponderían son ilegibles. Según el documento, la compañía Tractec Ltda. habría realizado más de 12 transacciones con la demandante durante el 2007. Igualmente, indica que la Factura



nro. 1619 del 2007 fue contabilizada como una «*compra a Makser Ltda.*» (f. 716 caa).

(b) Un documento con el mismo título que el anterior, pero «*desde el 01/01/2008 hasta el 31/12/2008*» que señala que mediante la nota crédito NC2008-48 se registró un movimiento de débito por valor de \$40.505.398, sin embargo, no indica la cuenta contable respectiva ni la operación con la que se relaciona dicha nota (f. 717 caa).

(c) El «*Libro Auxiliar diciembre del 2007*» de Mubleideas SA, sin fecha, que no da cuenta de movimientos contables, pero registra: «*00000229 05/02/200...Nota débito*» por valor de \$3.187.250 (f. 718 caa).

(ix) En la liquidación oficial demandada, la Administración manifestó que, como respuesta a los requerimientos ordinarios enviados, los terceros compradores reportaron las operaciones que dieron lugar a la adición de ingresos y que «*en ningún momento manifiestan anulación de dichas operaciones*». Respecto de los documentos aportados como prueba por la actora, la autoridad tributaria indicó que eran ilegibles y que «*vienen de manera general lo que no permite establecer el asiento contable*» (f. 746 caa).

(x) En el recurso de reconsideración del 14 de junio del 2011, la actora sostuvo que las facturas fueron anuladas y que ello fue registrado en su contabilidad mediante los «*documentos*» 001-NV-000087 y 001-NV-000124. Agregó que la autoridad debía «*profundizar y conciliar la diferencia*», pero no lo había hecho, y que también debía «*verificar el movimiento de inventarios que prueba que la mercancía objeto de la posible venta fue reintegrada al inventario*». Igualmente, adujo que cada uno de los compradores registró contablemente la anulación de ambas facturas en el año 2008 (f. 785 a 788 caa).

(xi) Con dicho recurso, la actora aportó dos certificados expedidos por su revisor fiscal, que indican que «*la sociedad registró el movimiento de anulación de la Factura No. 001-FV-000732 a cargo de la sociedad Mubleideas SA con la nota crédito No. 001-NV-000087 del 16 de octubre del 2007 por mercancía por valor de 3.050.000, así como registró la devolución No. DV-000076 al inventario de la mercancía recibida al resolverse la operación de compraventa*» (ff. 795 y 796 caa). Y que «*la sociedad registró el movimiento de anulación de la Factura No. 001-FV-001619 a cargo de la sociedad Tractec Ltda. con la nota crédito No. 001-NV-000124 del 19 de diciembre del 2007 por mercancía por valor de 38.761.147, así como registró la devolución No. DV-000114 al inventario de la mercancía recibida al resolverse la operación de compraventa*» (ff. 797 y 798 caa).

(xii) Con la Resolución nro. 900.068, del 18 de abril del 2012, la demandada confirmó la liquidación oficial de revisión antes aludida (ff. 820 a 829 caa).

5.3- De ese recuento fáctico se extrae que en el año revisado la demandante celebró dos contratos de compraventa soportados en las facturas nros. FV-732 y 001-FV-001619, por valor de \$3.050.000 y \$38.761.147. Las operaciones fueron confirmadas por las adquirentes de los bienes, que indicaron que las transacciones en cuestión sí se llevaron a cabo.

Sin embargo, el obligado tributario insiste en que tales contratos fueron resueltos por las partes. Para soportar su afirmación, aportó al proceso pruebas que, a lo sumo, dan cuenta del registro contable de la anulación de las facturas, pero que no acreditan la



decisión de ambas partes contratantes de terminar de común acuerdo los negocios jurídicos analizados. Si bien la demandante allegó documentos que, según ella, hacen parte de la contabilidad de sus clientes, aquellos no hacen referencia a las cuentas contables que registran los hechos aludidos, ni brindan certeza sobre la contabilización de la terminación anormal de las compraventas, ni aluden a los soportes externos y transacciones que justifican cada asiento contable. De modo que es imposible determinar si las operaciones allí contenidas son las mismas que generaron la adición de ingresos discutida. Además, esos medios dan cuenta de operaciones que no fueron reportadas por las compradoras al responder los requerimientos de información enviados por la autoridad tributaria, de modo que contradicen notoriamente lo que las adquirentes de las mercancías informaron a la Administración. Tampoco obra en el expediente prueba de que las adquirentes de la mercancía enajenada hayan respondido las comunicaciones electrónicas mediante las cuales el extremo activo de la litis solicitó la terminación de los contratos por falta de pago. Aunado a lo anterior, si bien la devolución de las mercancías objeto de compraventa podría demostrar la terminación de los contratos por mutuo disenso, la actora no aportó pruebas suficientes que acrediten que los bienes vendidos fueron devueltos, en la medida en que los certificados de revisor fiscal obrantes en el expediente hacen referencia a la devolución del inventario, pero no cuentan con documentos que soporten tal afirmación.

Por ello, para la Sala la contribuyente no demostró la terminación de los contratos de compraventa por mutuo disenso. Al contrario, las sociedades que fungieron como compradoras informaron que las transacciones en cuestión sí se llevaron a cabo. Por tanto, se concluye que las ventas que dieron lugar a la adición de ingresos no fueron objeto de convenciones extintivas. No prospera el cargo de apelación formulado por la demandante.

6- Dilucidado ese punto, corresponde decidir sobre la procedencia de la deducción por diferencia en cambio objetada. La actora plantea que registró contablemente un gasto por diferencia en cambio de \$185.635.000, pero que «neutralizó» el efecto de ese asiento mediante una nota crédito que generó un menor valor del costo en cuantía de \$161.298.217, de manera que la diferencia en cambio fue «re-expresada como un menor valor en el costo del estado financiero de ganancias y pérdidas para el año 2007». En contraposición, la Administración alega que la sociedad no demostró el cumplimiento de las condiciones exigidas por las normas contables y tributarias sobre gastos por diferencia en cambio. Concretamente, echa de menos pruebas respecto de la venta de la mercancía adquirida en moneda extranjera y del pago de las obligaciones que habrían dado lugar a la diferencia en cambio. Asimismo, señala que la demandante omitió aplicar la tasa de cambio oficial a fin de calcular la deducción debatida. De ahí que la controversia jurídica trabada entre las partes gire en torno de la procedencia del gasto por diferencia en cambio, dados los registros contables efectuados por la actora, la prueba de la venta de la mercancía y la tasa empleada para determinar la cuantía de la erogación.

6.1- Respecto de esa cuestión, para la época de los hechos controvertidos, el artículo 50 del Decreto 2649 de 1993 señalaba que los hechos económicos debían registrarse en pesos colombianos, de suerte que las transacciones realizadas en otras unidades de medida debían convertirse a moneda funcional a «la tasa de conversión aplicable en la fecha de su ocurrencia». Asimismo, los artículos 51 (modificado por el artículo 1.º del Decreto 1536 de 2007) y 102 *ibidem* establecían que la diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera solo se reconocería en el estado de resultados cuando no debiera contabilizarse en las cuentas del activo. Para la misma época, la normativa fiscal –en el artículo 66.1 del ET–



establecía que el costo de las mercancías importadas se determinaba sumando al costo de adquisición el valor de los costos y gastos necesarios para ponerlos en el lugar de expendio; mientras que el artículo 80 *ibidem* señalaba que las obligaciones por compra o importación de mercancía a crédito pagaderas en moneda extranjera debían ajustarse al tipo de cambio oficial. En particular, *i. e.* a diferencia de la regla general entonces prevista en el artículo 120 del ET, esta última disposición prescribía que, cuando se adquirieran mercancías en moneda extranjera, correspondía efectuar un ajuste por diferencia en cambio en la cuenta del pasivo y que este tendría como contrapartida un ajuste, bien en la cuenta de mercancías o en la de ganancias y pérdidas, dependiendo de si dicha mercancía se encontraba «*en existencia o se [había] vendido*». Para ello, según lo prescrito por el aludido artículo 80, debía emplearse el tipo de cambio oficial de la fecha del pago o del cierre del ejercicio, dependiendo de si la deuda había sido sufragada. De ahí que, en los casos de inventarios adquiridos con pasivo en moneda extranjera, los ajustes por diferencia en cambio solo afectaban el inventario y no el estado de resultados, pues el reconocimiento del costo estaba supeditado a que ocurriera la enajenación de los bienes adquiridos a crédito. Para los demás eventos de posesión de deudas en moneda extranjera, la incidencia fiscal de los ajustes contables se regía por las prescripciones del artículo 120 *ibidem*.

En síntesis, a raíz de la disposición especial contenida en el artículo 80 del ET, en el caso de la mercancía comprada o importada a crédito en moneda extranjera, la diferencia proveniente de la fluctuación positiva de la tasa de cambio solo era susceptible de aminorar el impuesto sobre la renta si la mercancía había sido vendida, circunstancia que debía registrarse en la autoliquidación del impuesto sobre la renta como un mayor valor del costo de los bienes enajenados.

6.2- Respecto de ese asunto, en el expediente están acreditados los siguientes hechos:

(i) A 31 de diciembre del 2006, la actora registraba un pasivo en moneda extranjera a favor del proveedor Durmarzlar Makina por \$659.960.426. Al cierre del año revisado, la deuda con ese proveedor del exterior cerró en \$949.212.206 (ff. 494 a 503 caa).

(ii) Posteriormente, con la Nota Contable nro. DC 000003, del 31 de enero del 2007, la demandante registró un gasto por diferencia en cambio de \$185.635.198, proveniente del pasivo referido en el punto anterior (f. 662 caa).

(iii) Según la Nota Crédito nro. MA-000224, del 20 de diciembre del 2007, referente a los «*movimiento de ajustes de inventario*», la contribuyente registró una «*corrección diferencia en cambio FV 758815*» que debitó de la cuenta contable nro. 1435 «*mercancía no fabricada por la empresa*» la suma de \$161.298.217, con una contrapartida de crédito en la cuenta contable nro. 6135 «*costo de ventas*» por igual valor, sin hacer referencia a cuentas relacionadas con el gasto (f. 719 caa).

(iv) Según el «*balance comprobación de saldos*», a 01 de enero del 2007, la cuenta de inventario «*mercancía no fabricada para la venta*» ascendía a \$2.354.028.000 y, durante el periodo, tuvo débitos por \$17.762.078.134 y créditos por \$16.772.727.868; con lo cual, al cierre del ejercicio quedó en \$3.343.378.307 (f. 111 caa).

(v) El 18 de abril de 2008, la demandante presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2007, en la que registró gastos financieros por valor de \$1.793.074.695 entre los cuales se encuentran los gastos por diferencia en cambio objeto de discusión, en cuantía de \$185.635.198 (ff. 106, 227 y 474 caa).



(vi) Con el requerimiento especial la demandada propuso, entre otras cosas, desconocer un gasto por diferencia en cambio equivalente a \$185.635.198, señalando que ese valor correspondía al ajuste de un error contable que no era deducible del impuesto sobre la renta. Puntualmente, explicó que, al iniciar el ejercicio (01 de enero de 2007), la cuenta nro. 221005 «*Proveedores del exterior*» presentaba un saldo inicial de \$659.960.426.35, equivalente a \$287.935 euros, pero que, dado que la tasa de cambio de esta moneda para el 31 de diciembre de 2006 era de 2.954.97, el valor de la obligación ajustada por diferencia en cambio al finalizar ese ejercicio y al iniciar el 2007 debía ser de \$850.839.475. Halló que esa equivocación fue ajustada mediante la Nota Contable nro. DC 000003, del 31 de enero de 2007, por valor de \$185.635.198, con contrapartida en la cuenta nro. 53052501 «*Diferencia en cambio*», de manera que con ese valor se afectó indebidamente la base gravable del impuesto sobre la renta del 2007 (f. 697 caa).

(vii) El 11 de enero del 2011, al responder el acto preparatorio, el sujeto pasivo reconoció que hubo un error en la contabilización del pasivo con el proveedor extranjero, pero manifestó que el gasto por diferencia en cambio objetado «*fue parcialmente devuelto en los registros contables del mes de diciembre del 2007, contra el costo de mercancía vendida (...) cosa que se puede corroborar en la nota contable No. MA-000224 por valor de \$161.298.217, dando como resultado que solo se afecta la renta gravable con los valores reales de la diferencia en cambio, aunque el reconocimiento de una menor deducción se reflejó en un menor costo, por la consideración de que ya los productos se habían cargado al costo de la mercancía vendida, consideración errada pero que demuestra que de ninguna manera se está dando una deducción sobrevalorada o duplicada*» (f. 712 caa).

(viii) En la liquidación oficial censurada, la Administración señaló que «*la contabilización fue llevada de manera equivocada, toda vez que las mercancías adquiridas con deuda en moneda extranjera solo se ajustan con diferencia en cambios hasta el momento en que quedaron listas para la venta*» (f. 750 caa). Agregó que los registros de la Nota Contable nro. MA-000224 eran equivocados, pues «*el ajuste no fue realizado con el tipo de cambio oficial al momento de realizarse dicho registro ... Mientras la mercancía aún no sea nacionalizada y no se encuentre disponible se mantiene la cuenta del proveedor (2 Pasivo), solo hasta el momento de adquirirla se ajusta el saldo del pasivo a 31 de diciembre (si existe) con la tasa de cambio a dicha fecha, en ese caso dicho ajuste se reflejaría como mayor valor fiscal de las mercancías adquiridas con dicho pasivo y que todavía están en existencia a diciembre 31. En caso contrario, se ajusta la cuenta de inventarios (14) contra la cuenta de resultados*» (f. 753 caa).

(ix) Con el recurso de reconsideración, la actora alegó que mediante la Nota Crédito nro. MA-000224 «*se hizo el registro de devolución de la diferencia en cambio que se había registrado originalmente en el mes de enero de 2007 como gasto, pero como la mercancía que había originado la diferencia en cambio en discusión se había vendido para la fecha de cierre de 31 de diciembre de 2007, fue por esta razón que se acreditó este valor contablemente al costo de la mercancía vendida y no a la cuenta de diferencia en cambio*» (f. 786 caa).

(x) Con ese recurso, allegó un certificado de revisor fiscal que indica que «*la sociedad registró el movimiento de devolución de la diferencia en cambio cargada a cuenta de gastos mediante la Nota Contable No. MA-000224 por valor de \$161.298.217, quedando devuelto a la cuenta de costos en tanto la mercancía recibida fue vendida en el año 2007, sin que quedara existencia de la misma a diciembre 1 de 2007, probado en los siguientes documentos de venta y salida de existencias: Facturas de venta 001-FV-*



00324, de 4 de abril de 2007, 001-FV-000689 de 12 de junio de 2007, 001-FV-000250 de 22 de marzo de 2007 con remisiones de salida de almacén correspondientes (...) lo cual quedó registrado en los Libros Oficiales así Libro Mayor en folios N° 1033, 1039, 1030 dentro del valor total cargado a la cuenta 4135. Libro Diario en folio N° 1323, 1395, 1399, 1305 dentro del valor total cargado a la cuenta 4135» (ff. 799 y 800 caa). No obstante, ninguno de los documentos aludidos obra en el expediente.

(xi) En el acto que puso fin a la vía administrativa, se confirmó la liquidación oficial de revisión aludida defendiendo los mismos argumentos arriba descritos (ff. 820 a 829 caa).

6.3- A partir de los hechos que están acreditados en el plenario, la Sala advierte que las partes concuerdan en que la demandante contabilizó de manera equivocada un gasto por diferencia en cambio de \$185.635.198. Ahora, la contribuyente alega que, a efectos de corregir ese error, registró \$161.298.217 como un menor valor del costo de las mercancías adquiridas en moneda extranjera, habida cuenta de que, al cierre del periodo gravable (31 de diciembre del 2007), tales inventarios ya habían sido vendidos. Así, la demandante plantea que contrarrestó los efectos contables y fiscales del primer registro contable, de suerte que el gasto por diferencia en cambio que verdaderamente surtió efectos contables y tributarios fue de \$24.336.981.

Al respecto, cabe destacar que, si bien la Nota Contable nro. MA-000224 refleja un ajuste en las cuentas nros. 1435 y «*Mercancía no fabricada por la empresa*» y 6135 «*Costo de ventas*», no hay pruebas que vinculen dicho ajuste contable con los hechos cuestionados por la Administración. Así, porque la referida Nota Contable nro. MA-000224 plantea que el ajuste que contiene está relacionado con la Factura de venta nro. 75881, sin hacer referencia a la Nota Contable nro. DC 000003, del 31 enero de 2007, por valor de \$185.635.198, que –como se detalló– fue con la cual se contabilizó el monto censurado. Por ello, no es posible verificar que en efecto haya ocurrido la supuesta corrección del error en el registro contable del gasto por diferencia en cambio glosado. Tampoco obran medios de prueba que demuestren que los efectos de la nota contable se reflejaron en la autoliquidación objetada, de manera que la Sala desconoce si la contribuyente registró un menor valor del costo en su declaración del impuesto sobre renta del año 2007. En adición, las razones que llevaron al sujeto pasivo a afectar contablemente el valor del costo en la suma de \$161.298.217 (y no de \$185.635.198, que era el valor total de la transacción) son por completo desconocidas. No hay certeza sobre la manifestación hecha por el sujeto pasivo según la cual el ajuste contable que consta en la Nota nro. MA-000224 «*neutralizó*» el efecto fiscal de la errada contabilización inicial de la diferencia en cambio.

Con todo, se pone de presente que, revisados los documentos contables que obran en el plenario, durante el periodo en discusión no hubo movimientos contables relativos a la Factura de venta nro. 75881 (indicada en la Nota Contable nro. MA-000224) –que, según la demandante, justifica la procedencia del gasto por diferencia en cambio–, de modo que no es posible identificar cuándo se satisfizo el pasivo en moneda extranjera, a fin de identificar la tasa de cambio aplicable al ajuste por diferencia en cambio que habría lugar a efectuar a la luz del artículo 80 del ET. Aún más, en el caso no hay medio probatorio alguno que compruebe el momento en el que los inventarios obtenidos del proveedor del exterior fueron enajenados por la actora, factor que es determinante para establecer si había lugar a la aminoración por diferencia en cambio pretendida. De hecho, a partir de los documentos contables obrantes en el plenario, es posible advertir que la cuenta «*Mercancía no fabricada para la venta*» aún tenía un saldo al cierre del ejercicio de \$3.343.378.307; y, aunque hubo movimientos de crédito, no está



demostrado en el expediente que estos correspondieran a la venta de la mercancía que habría dado lugar al ajuste por diferencia en cambio debatido.

En suma, la demandante erró a la hora de acreditar los supuestos de la deducción que registró en su autoliquidación, por lo cual está demostrada la juridicidad del rechazo planteado en los actos enjuiciados. No prospera este cargo de apelación.

7- Debe ahora estudiar la Sala si la deducción por intereses está acreditada en el plenario en la cuantía alegada por el obligado tributario. En concreto, este afirma que demostró que los intereses causados durante el año 2007 a favor de uno de sus acreedores ascendieron a \$135.169.846, mientras que la autoridad tributaria sostiene que solo se probaron \$93.964.336, de modo que deben rechazarse \$41.205.510. De modo que las partes no discuten el cumplimiento de las condiciones que exige el ordenamiento fiscal a efectos de la deducibilidad de intereses de la base gravable del impuesto sobre la renta, sino que debaten sobre el monto efectivamente causado para el año objeto de revisión.

7.1- Sea lo primero precisar que, en los términos del artículo 117 del ET, en la versión entonces vigente, era deducible la totalidad de los intereses «causados» a favor de «entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria», es decir, aquellos cuyo pago fuera exigible por parte del acreedor, aunque este no se hubiera efectuado (artículos 104 y 105 del ET y sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia y del 06 de agosto del 2020, exp. 22929, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

En cuanto a la prueba de las deducciones, esta judicatura ha recalcado que, por tratarse de aspectos negativos de la base imponible, su demostración compete al sujeto pasivo, pues es quien las invoca a su favor (artículo 167 del CGP y sentencias del 31 de mayo y del 29 de agosto del 2018, y del 08 de marzo de 2019, exps. 20813, 21349 y 21295, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez); para lo cual puede acudir a todos los medios probatorios previstos «en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos» (artículo 742 del ET).

7.2- Bajo esas reglas legales y jurisprudenciales, pasa la Sala definir si la deducción por intereses está acreditada en el expediente en los términos alegados por la contribuyente. Al respecto, en el plenario consta lo siguiente:

(i) Según el «estado de cuenta por liquidación de intereses moneda extranjera», a 03 de enero de 2007 la actora era deudora del crédito nro. 02557423701, otorgado por una entidad financiera colombiana, por USD \$65.574,38, que generó intereses por \$1.291.940, \$755.105, \$1.172.157, \$726.889 y \$1.185.454 para un total de \$5.131.545, los cuales fueron contabilizados por la demandante mediante las notas bancarias nros. 001-NB-000063, 001-NB-000067, 001-NB-000158, 001-NB-000221 y 001-NB-000683, de los días 03 y 15 de enero, 05 de marzo, 16 de abril y 31 de julio del 2007, respectivamente (ff. 487, 633 y 634 caa). El préstamo fue pagado por la demandante el 23 de julio del 2007 (f. 493 caa).

(ii) El 10 de abril de 2007, la misma entidad financiera concedió un crédito en moneda extranjera a la demandante por valor de 52.192€ a 180 días, que, según las partes del contrato de mutuo, equivalía a \$149.931.436 (ff. 490, 630 y 631 caa). La actora pagó el capital adeudado el 12 de octubre del 2007 (f. 492 caa).



(iii) Reposan en el plenario «*estados de cuenta*», correspondientes a los créditos en moneda nacional nros. 4280005683, 4280005953, 4280006169, 4280006409, 4280006449 y 4280006452, otorgados al sujeto pasivo por la misma entidad bancaria. Según ellos, durante el 2007, la contribuyente obtuvo seis préstamos onerosos en cuantías de \$382.000.000, \$97.000.000, \$200.000.000, \$220.000.000, \$125.000.000 y \$135.000.000, respectivamente (640 a 646 caa).

(iv) Consta en el libro auxiliar de saldos y transacciones de las «*transacciones por tercero*», que de enero a diciembre del 2007 la contribuyente causó intereses a favor de mencionada entidad financiera por valor total de \$138.652.417 (ff. 486 vto. a 488 caa). De ese monto, la demandante dedujo en su declaración del impuesto sobre la renta la suma de \$135.169.846 (ff. 697, 757, 827 y 828 caa), puesto que excluyó \$3.482.571, correspondientes a intereses de mora y los causados por sobregiros y tarjetas de crédito. De la suma deducida, \$132.667.475 provenían de «*intereses corrientes bancarios*», mientras que \$2.492.371 correspondían a «*intereses corrientes préstamo b. extranjero*», todos los cuales beneficiaban al mismo banco.

(v) De acuerdo con el documento titulado «*diferencias en pasivos y gastos financieros*» emitido por la demandada, aquella entidad financiera reportó en medios magnéticos que la contribuyente había causado intereses a su favor por \$118.518.788 (f. 668 caa).

(vi) El 15 de junio del 2010, al responder el Requerimiento Ordinario nro. 322402010000720, del 11 de mayo ese año (que solicitó información sobre los intereses causados por la contribuyente a favor de la misma entidad financiera, f. 10 y 11 caa), esta informó a la Administración que, entre agosto de 2006 y noviembre de 2007, otorgó 20 créditos a la contribuyente (f. 49 caa). Así: los seis identificados en el punto iii y los créditos nros. 4280004044, 4280004278, 4280004411, 4280004621, 4280004900, 4280005390, 4280006345, 42881000812, 42881000891, 42881000892, 42881000974, 42881001041, 42881001048 y 42881001209. Igualmente, envió un documento titulado «*relación de pagos de créditos*» que contiene una lista que detalla la fecha de los desembolsos, los pagos de capital e intereses correspondientes a cada crédito (ff. 50 a 52 caa). Según el referido documento, durante 2007 la actora pagó a ese banco la suma de \$93.964.336 a título de intereses.

(vii) Con fundamento en lo anterior, la Administración desconoció la suma de \$41.205.510 como deducción por intereses, que corresponde a la diferencia entre lo declarado por la actora, referido en el punto, y lo informado por el tercero beneficiario de los intereses, detallado en el punto vi (ff. 697, 757, 827 y 828 caa).

(viii) El 11 de enero del 2011, al responder el requerimiento especial proferido en el marco de la actuación administrativa enjuiciada, el sujeto pasivo señaló que «*los intereses por nosotros solicitados en deducción son absolutamente deducibles y las cifras de diferencia corresponden a tres giros financiados por importaciones que el banco no está certificando*» (f. 712 caa). Del mismo modo, anexó a su respuesta un cuadro titulado «*créditos Bancolombia vigentes durante el año 2007*», que enlista 20 créditos en moneda nacional y tres en dólares de Estados Unidos. De acuerdo con la demandante, estos últimos los adquirió el 01 de enero y el 11 de abril del 2007, a plazos de 142, 203 y 184 días, por valores de \$38.505,97, \$65.574,38 y \$70.634,73, respectivamente (f. 720 caa).

(ix) El 14 de junio del 2011, la demandante allegó al expediente administrativo un certificado de revisor fiscal que indica que «*la sociedad registró el movimiento de*



intereses por valor de \$135.169.846 atendiendo las obligaciones financieras en la cuenta 53052009 con los siguientes documentos: (...)» (ff. 801 y 802 caa).

7.3- A partir de ese recuento, advierte la Sala que respecto del hecho discutido (*i. e.* la cuantía del gasto financiero por intereses) obran en el plenario elementos de prueba contradictorios. De un lado, se encuentran los reportes rendidos por el tercero beneficiario, quien primero informó, en medios magnéticos, que los intereses ascendieron a la suma de \$118.518.788 (sin indicar si ese valor corresponde a lo causado o a lo pagado) y, más adelante, en respuesta a requerimiento ordinario, señaló un valor de \$93.964.336, por concepto de intereses pagados. De otro lado, los libros contables de la actora y el certificado de revisor fiscal allegado señalan que, durante el periodo debatido, esta causó intereses de \$135.169.846 a favor del tercero.

En ese contexto, se pone de presente que los datos rendidos por el tercero beneficiario son desiguales entre sí y que, pese haber sido expresamente requerido para informar sobre los montos «causados» en el año gravable, con la respuesta al requerimiento de información este dio cuenta de valores «pagados». Aunado a lo anterior, en el referido documento la entidad financiera se limitó a señalar los intereses relacionados con créditos en moneda local, pese a que está probado (en virtud de los libros contables de la demandante, debidamente acompañados de soportes internos y externos) que, el 01 de enero y el 11 de abril del 2007, la actora adquirió tres deudas en moneda extranjera. Dadas las anteriores inconsistencias, la Sala estima que los reportes de información rendidos por la entidad financiera no otorgan ninguna certeza sobre el hecho objeto de prueba, de modo que deben ser desestimados. En contraposición, de las demás pruebas que obran en el expediente ponen en evidencia que la cuantía de los intereses causados por la demandante durante el periodo debatido fue de \$135.169.846.

Por consiguiente, la Sala desconoce el rechazo de la deducción planteada en los actos acusados. Prospera el cargo de apelación.

8- En virtud de los anteriores planteamientos, la Sala tendrá por válida la declaración de corrección presentada por la contribuyente; junto a lo cual avalará la adición de ingresos por ventas. Así, los ingresos brutos se fijarán en la suma de \$16.155.555.000. Además, se admitirá el desconocimiento de la deducción por diferencia en cambio y se revoca el rechazo de gastos por intereses, razones por las que las deducciones quedarán en la suma de \$4.184.531.278. Así, el impuesto a cargo de la actora será de \$219.854.000 y el saldo a favor antes de sanciones de \$226.944.000.

9- Resta decidir sobre la sanción por inexactitud impuesta a la demandante. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y gastos improcedentes es una conducta punible, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actúe como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).

En vista de que en el caso enjuiciado la Sala determinó que la contribuyente omitió ingresos e incluyó en la autoliquidación objetada deducciones cuya procedencia fue desacreditada a lo largo del proceso, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación



del derecho aplicable, pues, como se vio, la decisión de avalar las glosas planteadas por la Administración se debió a que la actora no demostró los supuestos fácticos que alegó a su favor y no a que bajo error hubiese aplicado el derecho de un modo distinto al que se estima correcto (sentencias del 23 de abril del 2009, exp. 16627, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia; del 10 de febrero del 2011, exp. 17177, William Giraldo Giraldo; del 23 de mayo del 2013, exp. 19019, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; y del 12 de noviembre del 2015, exp. 20955, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Con todo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa que fue impuesta en el acto demandado. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Saldo a favor autoliquidado antes de sanciones	\$304.275.000
Saldo a favor determinado antes de sanciones	\$226.944.000
Base de la sanción por inexactitud	\$77.331.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud	\$77.331.000
Sanción por inexactitud reducida (declaración presentada al responder el requerimiento especial)	\$3.799.000
Total sanciones	\$81.130.000

10- En definitiva, la liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la demandante por el año gravable 2007 se calcula así:

Concepto	Demandante	Demandada	Sentencia
Total gastos nómina	\$1.158.971.000	\$1.158.971.000	\$1.158.971.000
Aportes al sistema de seguridad social	\$176.122.000	\$176.122.000	\$176.122.000
Aportes al SENA, ICBF, cajas de compensación	\$76.522.000	\$76.522.000	\$76.522.000
Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones	\$225.611.000	\$225.611.000	\$225.611.000
Cuentas por cobrar	\$4.235.075.000	\$4.235.075.000	\$4.235.075.000
Acciones y aportes	\$0	\$0	\$0
Inventarios	\$3.761.562.000	\$3.761.562.000	\$3.761.562.000
Activos fijos	\$633.665.000	\$633.665.000	\$633.665.000
Otros activos	\$434.989.000	\$434.989.000	\$434.989.000
Total patrimonio bruto	\$9.290.902.000	\$9.290.902.000	\$9.290.902.000
Pasivos	\$8.187.626.000	\$8.187.626.000	\$8.187.626.000
Total patrimonio líquido	\$1.103.276.000	\$1.103.276.000	\$1.103.276.000
Ingresos brutos operacionales	\$14.703.281.000	\$14.745.092.000	\$14.745.092.000
Ingresos brutos no operacionales	\$1.410.463.000	\$1.410.463.000	\$1.410.463.000
Intereses y rendimientos financieros	\$0	\$0	\$0
Total ingresos brutos	\$16.113.744.000	\$16.155.555.000	\$16.155.555.000
Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas	\$623.467.000	\$623.467.000	\$623.467.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	\$0	\$0	\$0
Total ingresos netos	\$15.490.277.000	\$15.532.088.000	\$15.532.088.000
Costo de ventas y de prestación de servicios	\$9.872.275.000	\$9.872.275.000	\$9.872.275.000
Otros costos	\$828.651.000	\$828.651.000	\$828.651.000
Total costos	\$10.700.926.000	\$10.700.926.000	\$10.700.926.000
Gastos operacionales de administración	\$867.752.000	\$867.752.000	\$867.752.000
Gastos operacionales de ventas	\$1.691.254.000	\$1.704.522.000	\$1.691.254.000
Deducción inversión en activos fijos	\$0	\$0	\$0
Otras deducciones	\$1.811.161.000	\$1.571.052.000	\$1.625.526.000
Total deducciones	\$4.370.167.000	\$4.143.326.000	\$4.184.532.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	\$419.184.000	\$687.836.000	\$646.630.000
o Pérdida líquida ordinaria del ejercicio	\$0	\$0	\$0
Compensaciones	\$0	\$0	\$0



Renta líquida	\$419.184.000	\$687.836.000	\$646.630.000
Renta presuntiva	\$31.317.000	\$31.317.000	\$31.317.000
Renta exenta	\$0	\$0	\$0
Rentas gravables	\$0	\$0	\$0
Renta líquida gravable	\$419.184.000	\$687.836.000	\$646.630.000
Ingresos por ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Costos por ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	\$0	\$0	\$0
Ganancias ocasionales gravables	\$0	\$0	\$0
Impuesto sobre la renta líquida gravable (34%)	\$142.523.000	\$233.864.000	\$219.854.000
Descuentos tributarios	\$0	\$0	\$0
Impuesto neto de renta	\$142.523.000	\$233.864.000	\$219.854.000
Impuesto de ganancias ocasionales	\$0	\$0	\$0
Impuesto de remesas	\$0	\$0	\$0
Total impuesto a cargo	\$142.523.000	\$233.864.000	\$219.854.000
Anticipo renta por el año gravable 2007	\$0	\$0	\$0
Saldo a favor año 2006 sin sol. devol. o comp.	\$0	\$0	\$0
Autorretenciones	\$0	\$0	\$0
Otras retenciones	\$446.798.000	\$446.798.000	\$446.798.000
Total retenciones año gravable 2007	\$446.798.000	\$446.798.000	\$446.798.000
Anticipo renta por el año gravable 2006	\$0	\$0	\$0
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$0	\$0
Sanciones	\$3.799.000	\$161.339.000	\$81.130.000
Total saldo a pagar	\$0	\$0	\$0
o Total saldo a favor	\$300.476.000	\$51.595.000	\$145.814.000

11- Respecto de la condena en costas, según el artículo 365.8 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». En vista de que en el expediente no existe prueba de su causación, la Sala se abstendrá de imponer condena por ese concepto en segunda instancia.

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

FALLA

1. **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto.

2. **Revocar** los ordinales 1.º y 2.º de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero. Declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, fijar el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 a cargo de Makser Ltda. de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la sentencia de segunda instancia y la sanción por inexactitud en la suma de \$77.331.000.

3. Sin condena en costas en esta instancia.

4. **Reconocer** personería jurídica a Claudia Milena Puerto Guío, como abogada de la



parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 308).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ