



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintisiete (27) de agosto de dos mil veinte (2020)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00598-01 (23141)
Demandante: COMERCIALIZADORA MARVIA S.A.S.
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2007. Contabilidad. Pruebas - valoración

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 22 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de revisión No. 312412011000082 del 14 de diciembre de 2011 y la Resolución No. 900.030 del 18 de enero de 2013, proferidas por la DIAN – Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes.

SEGUNDO.- En consecuencia, a título de restablecimiento téngase como liquidación la efectuada por la Sala en la parte motiva de esta providencia¹.

TERCERO.- Sin condena en costas».

¹ Reconoció gastos operacionales de administración por \$243.344.511 y de ventas en \$417.849.326, así como retenciones en la fuente de \$1.535.758.145 y sanciones por \$41.408.416.000.



ANTECEDENTES

El 24 de septiembre de 2008, Comercializadora Marvia S.A.S², presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007³, corregida el 13 de abril de 2010⁴, en la que registró un total costos de \$62.782.359.000⁵, un total deducciones de \$1.170.847.000⁶, retenciones por \$2.051.031.000, sanción por extemporaneidad de \$404.979.000 y un total saldo a pagar de \$312.000.

El 17 de septiembre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Jurídicas y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial 322402010000158⁷, que fue objeto de la ampliación 312412011000005 del 17 de marzo de 2011⁸, en los que propuso desconocer: el total costos \$62.782.359.000 y deducciones \$1.170.841.000 declarados, retenciones por \$799.969.000, imponer sanciones por no informar de \$368.325.000⁹ y de inexactitud en \$36.070.494.000, recalcular la sanción por extemporaneidad a \$5.841.001.000, y determinar un total saldo a pagar de \$64.419.212.000.

Prevía respuesta a la ampliación al requerimiento especial¹⁰, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de impuestos de Grandes Contribuyentes profirió la Liquidación Oficial de Revisión 312412011000082 del 14 de diciembre de 2011¹¹, que acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial.

² Entre las actividades del objeto social principal de la sociedad se encuentra: «COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS Y SERVICIOS, MEDIANTE LA COMPRA, VENTA, IMPORTACIÓN, EXPORTACIÓN DE BIENES Y LA REPRESENTACIÓN DE SERVICIOS EMPRESARIALES, INDUSTRIALES, PETRÓLEOS QUE PERMITAN CUMPLIR CON EL OBJETO SOCIAL».

³ Fl. 14 del c. a.

⁴ La corrección ocurrió porque la declaración inicial se presentó de forma litográfica, cuando a la contribuyente le asistía el deber de presentarla de forma electrónica. Fl. 13 del c. a.

⁵ Costos de ventas de \$56.652.595.000 y otros costos por \$6.129.764.000.

⁶ Gastos operacionales de administración de \$520.968.000 y gastos operacionales de ventas de \$649.879.000.

⁷ Fls. 307 a 318 del c.a.

⁸ La ampliación al requerimiento se expidió para incluir la sanción por inexactitud. Fls. 1905 a 1914 del c. a.

⁹ Monto límite para el año 2010.

¹⁰ Fls. 1917 a 1924 del c. a.

¹¹ Fls. 1941 a 1953 del c. a.



Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración¹², que fue decidido por la Resolución 900.030 del 18 de enero de 2013¹³, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

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

«1.- Que se declare nula la resolución No. 312412011000082 del 14 de diciembre de 2011 proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes mediante la cual se modificó la declaración de la renta y complementarios del año gravable 2007 de la sociedad COMERCIALIZADORA MARVIA S.A.S., con Nit. 800.032.918-5. Y en su lugar se declare en firme la declaración privada del impuesto de la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada el 13 de abril de 2010.

2.- Que como consecuencia de lo anterior se declare nula la resolución No. 900.030 de fecha 18 de enero de 2013 expedida por la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES por la cual se resuelve el recurso de reconsideración a través del cual se desató desfavorablemente el recurso interpuesto por el contribuyente COMERCIALIZADORA MARVIA S.A.S., con Nit. 800.032.918-5.

3.- Que como consecuencia de lo anterior, se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES no modificar la declaración sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 de la sociedad COMERCIALIZADORA MARVIA S.A.S., con Nit. 800.032.918-5.

4.- Que se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN el reconocimiento de los costos presuntos de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario.

5.- Que se ordene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES a restablecer el derecho de la sociedad

¹² Fls. 1955 a 1967 del c. a.

¹³ Fls. 1976 a 1987 del c. a.



COMERCIALIZADORA MARVIA S.A.S., con Nit. 800.032.918-5, eliminando los valores económicos, que no correspondan y que son producto de los actos administrativos demandados que a la fecha hacen pesar una obligación de carácter pecuniario en la cuenta corriente contribuyente de la sociedad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 29 y 58 de la Constitución Política
- Artículo 80 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 82, 145, 146, 177, 651, 683, 771, 776 y 781 del Estatuto Tributario
- Artículo 271 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 72, 74, 77, 78, 79 y 80 del Decreto Reglamentario 187 de 1975

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

Alegó falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues en el acto preparatorio propuso desconocer costos, deducciones y retenciones con fundamento en el artículo 651 del Estatuto Tributario, en tanto el acto de determinación fundamentó el rechazo en el artículo 781 *Ib.*, bajo el pretexto de que, como no se presentó la contabilidad, no procedía valorar las pruebas aportadas.

Sostuvo que se violó el debido proceso y que los actos demandados están viciados de falsa motivación, porque no se valoraron las pruebas presentadas con la respuesta al requerimiento especial, que demuestran las retenciones practicadas a la sociedad.

Argumentó que en aplicación del espíritu de justicia procede la determinación de costos presuntos, en razón a que no fue posible su determinación mediante pruebas directas, «*dado que la sociedad, por efecto del hurto de la contabilidad y sus soportes, no entregó la información requerida para tal evento*», bajo el supuesto de que el impuesto recae sobre utilidades y no sobre los ingresos brutos. Por lo mismo, asumió que se vulneró el principio de no confiscatoriedad, pues el impuesto determinado supera el patrimonio de la sociedad, lo que afecta su capacidad económica y existencia.

Manifestó que se violó el debido proceso, porque si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario señala que la falta de presentación de la contabilidad constituye indicio en contra e implica el rechazo de pasivos, costos y deducciones, en este caso se presentaron circunstancias constitutivas de fuerza mayor o caso fortuito, y algunos comprobantes contables presentados no fueron verificados en la diligencia adelantada que, al referirse a los libros de la sociedad, configura una inspección contable adelantada por un funcionario que no acreditó la calidad de contador público.

*PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co*

Información de uso interno



Anotó que no proceden las sanciones por no informar y de inexactitud, pues su imposición se derivó de la pérdida de soportes contables por circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito y no se probó la inexistencia o inexactitud de los datos declarados.

OPOSICIÓN

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

Precisó que los hechos que motivaron el desconocimiento de costos y deducciones en la liquidación de revisión son los mismos propuestos en el pliego de cargos, y se concretan en que la actora no presentó la contabilidad con sus soportes, ni justificó dicha omisión en circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito.

Explicó que no se violó el debido proceso y que los actos demandados están motivados en debida forma, porque que la actora no demostró los costos y deducciones cuestionados, pues en las visitas (4) y en la inspección contable practicada, así como en la respuesta a requerimientos de información, no presentó su contabilidad ni la totalidad de soportes solicitados, lo cual justificó con una denuncia relacionada con documentos de periodos diferentes al discutido.

Adujo que no procede los costos presuntos, que solo operan para la determinación del costo de los activos enajenados, más no de las deducciones, como ocurre en este caso, y que no se violó el principio de no confiscatoriedad, pues los mayores valores determinados se originaron en el desconocimiento de la normativa fiscal, y se establecieron en aplicación de los procedimientos legalmente establecidos para tal efecto.

Expuso que no se violó el debido proceso, por cuanto la actora no presentó ni reconstruyó su contabilidad y tampoco demostró la existencia de circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito, lo que hace improcedente la valoración de las pruebas aportadas que, además, son insuficientes para demostrar los conceptos cuestionados.

Precisó que la inspección contable fue practicada por contador, y que el argumento formulado por la demandante sobre el particular no fue propuesto en sede administrativa.

Sostuvo que las sanciones por no informar y por inexactitud no se impusieron por un mismo motivo, pues la primera obedeció a la falta de presentación de los documentos solicitados, mientras la segunda corresponde a la inclusión de costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria de la demandante, que derivó en un menor impuesto a pagar.



AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 8 de octubre de 2014¹⁴, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones, decretó como pruebas las aportadas con la demanda y su contestación, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Explicó que no se presentó falta de congruencia ente el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues tales actos se fundamentaron en el desconocimiento de costos y deducciones por falta de presentación de los soportes contables respectivos.

Expresó que no se violó el debido proceso, porque en repetidas oportunidades la DIAN solicitó a la contribuyente la contabilidad con sus soportes, sin que fueran entregados, lo que constituye indicio en su contra y justifica el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados. Así mismo, precisó que no existió hurto sino pérdida de la contabilidad *-que por lo demás no se reconstruyó en término-*, lo que no constituye fuerza mayor o caso fortuito, y que la inspección contable se practicó por contador público, circunstancia no discutida en vía administrativa.

No obstante, advirtió que la entidad demandada debió valorar las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, que demuestran parcialmente los siguientes conceptos: i) gastos operacionales de administración (\$243.344.511) y de ventas (\$417.849.326) y, ii) retenciones en la fuente (\$1.535.758.145).

Indicó que no procede el reconocimiento de costos presuntos, en la medida en que la actora no cumplió los requisitos para el reconocimiento de los costos declarados, y que no se vulneró el principio de no confiscatoriedad, toda vez que la Administración modificó la declaración privada de la contribuyente, con base en la normativa aplicable.

Precisó que no se violó el debido proceso, pues las sanciones por no informar y de inexactitud tienen supuestos diferentes, y en este caso la primera se impuso por falta de presentación de los documentos requeridos por la DIAN, y la segunda por la inclusión de datos inexactos en la declaración tributaria de la actora.

¹⁴ Fls. 150 a 155 del c. p.



Ajustó la sanción por inexactitud, con base en los valores aceptados por esa Corporación¹⁵, y no condenó en costas, pues no se demostró su causación.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con fundamento en lo siguiente:

Se opuso al reconocimiento de deducciones y retenciones hecho por el Tribunal, porque la contribuyente no presentó la contabilidad *-lo cual no se justificó en circunstancias de fuerza mayor y caso fortuito-*, ni los soportes de los costos y deducciones declarados cuando le fueron solicitados (respuestas a requerimiento ordinario, visitas e inspección contable), lo que impidió revisar los datos registrados en su declaración tributaria.

Sostuvo que, como la sociedad no presentó la contabilidad y sus soportes procede el desconocimiento de costos y deducciones, y que, conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario, las pruebas que aportó en la actuación administrativa perdieron «*fuerza probatoria*» para demostrar los conceptos cuestionados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no intervino en esta etapa procesal.

La DIAN insistió en lo aducido en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó modificar la sentencia apelada, en el sentido de disminuir retenciones no cumplen requisitos para su reconocimiento, y ajustar la sanción por inexactitud impuesta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, presentada por Comercializadora Marvia S.A.S.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si, ante la falta de presentación de la contabilidad con sus soportes, las pruebas presentadas por la actora en la actuación administrativa perdieron «*fuerza probatoria*» para demostrar los conceptos determinados por el Tribunal en la sentencia de primera instancia.

¹⁵ No aplicó favorabilidad.



La Sala no se pronunciará sobre los demás cargos de la demanda, porque la actora no apeló la sentencia del Tribunal, a pesar de que le asistía interés jurídico para hacerlo, pues la nulidad de los actos administrativos demandados fue parcial¹⁶.

Incorporación de pruebas al expediente y valoración

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

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el *«efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»*, puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹⁷.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos radica en principio en la autoridad tributaria, y corresponde al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal¹⁸.

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil en lo que sea

¹⁶ Cfr. Sentencias del 21 de mayo de 2020, Exp. 23752 y del 11 de junio de 2020, Exp. 22506, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*
a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*
b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*
c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*
d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*
e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*
f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...)*».

¹⁸ Artículo 746 del E.T.



compatible con aquella¹⁹; no obstante, el artículo 743 *ibídem* señala que la idoneidad²⁰ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario²¹, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773²² y 774²³ *ejusdem* señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades en que la autoridad fiscal la exija²⁴, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor, y tal hecho se tendrá como indicio en contra.

No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos, deducciones, descuentos y pasivos con posterioridad al momento

¹⁹ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁰ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

²¹ E.T. «Art. 772. La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».

²² E.T. «Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.

2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa».

²³ E.T. «Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;

4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;

5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».

²⁴ E.T. «Art. 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.

El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

La existencia de la contabilidad se presume en todos los casos en que la ley impone la obligación de llevarla». (Se subraya).



en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «los acredite plenamente».

Lo anterior fue puesto de presente por la Sala, al señalar que²⁵, «Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos».

En ese contexto, el artículo 744 *ejusdem* prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado **en la respuesta al requerimiento especial** o en su ampliación, haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias²⁶.

Además, la Sala precisó que²⁷ «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

Caso concreto

En el recurso de apelación, la DIAN argumentó que, como la sociedad no presentó la contabilidad y sus soportes, procede el desconocimiento de costos y deducciones, y que las pruebas que presentó perdieron «fuerza probatoria» para demostrar los conceptos cuestionados.

En desarrollo de la investigación administrativa, se adelantaron las siguientes actuaciones, en las que se solicitó a la actora presentar los soportes contables de la información registrada en su declaración tributaria:

Actuación	Observaciones	Folios
Visita del 11 de mayo de 2010	La contribuyente pidió un plazo de 15 días para atender la visita.	16 a 19 del c. a.

²⁵ Sentencia del 26 de enero de 2012, Exp. 17318, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁶ Cfr. Sentencia del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁷ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Visita del 9 de junio de 2010	La sociedad presentó copia de declaraciones de ICA del año 2008 y un balance de prueba a 31 de noviembre de 2007. Indicó que en la próxima visita entregaría la información solicitada.	20 a 33 del c. a.
Visita del 11 de junio de 2010	La actora alegó que no pudo ubicar los soportes solicitados	34 del c. a.
Visita del 16 de junio de 2010	La compañía presentó un denuncia por pérdida de libros de otros periodos (años 2008 y 2009).	35 a 47 del c. a.
Requerimiento ordinario de información del 22 de julio de 2010	En la respuesta al requerimiento no se presentó la información contable solicitada, pues no se allegó conciliación contable y fiscal, no se discriminan costos y gastos, ni se indican las bases para determinar parafiscales y los certificados no soportan la totalidad de las retenciones declaradas.	80 a 83 del c. a.
Acta de inspección contable del 26 de agosto de 2010	En el acta de inspección contable se indicó que los libros de inventarios y balances estaban impresos hasta el año 2006, que el libro de actas no tenía impresa ningún acta, y que no se presentaron los auxiliares de cuentas de costos y gastos, ni los soportes contables respectivos.	280 a 284 del c.a.

Ante la falta de entrega de la contabilidad y sus soportes, el requerimiento propuso desconocer costos (\$62.782.359.000), deducciones (\$1.170.841.000) y retenciones (\$799.969.000), imponer sanciones por no informar de \$368.325.000 y de inexactitud en \$36.070.494.000 y recalcular la sanción por extemporaneidad a \$5.841.001.000.

No obstante, como lo indicó el Tribunal, con la respuesta al requerimiento especial la actora presentó diferentes soportes, entre los que se encuentran:

concepto	Soportes	folios
----------	----------	--------



Gastos operacionales de administración	• Libro auxiliar - cuenta 5105 Gastos de Personal ²⁸, acompañado de copias de comprobantes de aportes a cajas de compensación, formularios de autoliquidación de aportes al sistema general de riesgos profesionales, certificaciones de pago de aportes al SENA, formularios de autoliquidación de aportes a EPS y a fondos de pensiones, con sus comprobantes de consignación, para un total de \$149.744.511. • Libro auxiliar – cuenta 5110 Honorarios ²⁹, acompañados de documentos equivalentes, por un total \$42.000.000. • Libro auxiliar – cuenta 5120 arrendamientos ³⁰, soportadas en documentos equivalentes, por un total de \$51.600.000. • Valor total: \$243.344.511	424 a 440 y 441 a 498 del c. a. 364 a 375 del c. a. 338 y 340 a 363 del c. a.
Gastos operacionales de ventas	• Libro auxiliar – cuenta 5205 ³¹ acompañadas de documentos equivalentes, para un total de \$238.089.300. • Libro auxiliar – cuenta 5235 Servicios ³², acompañadas de documentos equivalentes, para un total de \$179.760.026. • Valor total: \$417.849.326	502 a 503 y 554 a 690 del c. a. 336 a 337 y 376 a 423 del c. a.
Retenciones	Se presentaron 170 certificados de retención, por la suma de \$1.535.758.145	776 946 del c. a.

En la ampliación al requerimiento especial, y en la liquidación de revisión la Administración no valoró las pruebas señaladas, por considerar que «no constituyen prueba de la existencia de la contabilidad para que puedan ser apreciados como prueba, más aún

²⁸ En la cuenta 5105 se contabilizan las subcuentas de sueldos, comisiones, auxilio de transporte cesantías, intereses sobre cesantías, prima de servicios, vacaciones, dotación y suministro, aportes al ISS, aportes a cajas de compensación y al ICBF.

²⁹ Subcuenta Revisoría Fiscal.

³⁰ Subcuenta construcciones y edificaciones.

³¹ Subcuenta comisiones

³² Subcuenta transportes, fletes y acarreos.



cuando no se han demostrado los hechos constitutivos de la fuerza mayor y el caso fortuito que justifiquen la no presentación de los libros de contabilidad³³»

Se advierte que si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario establece que entre los efectos de la falta de presentación de la contabilidad se encuentra el desconocimiento de «costos, deducciones, descuentos y pasivos», no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestren «plenamente» dichos conceptos en las oportunidades procesales pertinentes, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia.

En ese sentido, la entidad demandada no podía rechazar el total de deducciones declaradas, sin verificar las pruebas aportadas con la respuesta al requerimiento especial, porque si bien la carga de probar plenamente tales conceptos correspondía a la contribuyente, que no presentó su contabilidad, no lo es menos que con la respuesta aludida podía presentar las pruebas que demuestren el derecho pretendido, y que la autoridad fiscal debía analizarlas y valorarlas.

Llama la atención de la Sala que en la liquidación de revisión la Administración cuestione que la demandante no presentó la contabilidad y los soportes necesarios para determinar la realidad de los costos y gastos declarados, y que al ser allegados con la respuesta al requerimiento especial omita valorarlos.

Bajo esas condiciones, la DIAN no desvirtuó las razones aducidas por el Tribunal para reconocer gastos operacionales de administración (\$243.344.511) y gastos operacionales de ventas (\$417.849.326), ni demostró que los valores determinados fueran diferentes, pues no se pronunció ni contravirtió las pruebas valoradas por el *a quo* en la sentencia apelada.

De otro lado, se advierte que el desconocimiento de retenciones no es un efecto de la falta de presentación de la contabilidad (artículo 781 del Estatuto Tributario), y que en el recurso de apelación la DIAN no contravirtió ni desvirtuó las razones y pruebas valoradas por el *a quo* (170 certificados de retención presentados con la respuesta al requerimiento especial³⁴) para fijarlas en la suma de \$1.535.758.145, a pesar de que tenía la carga de hacerlo, conforme con lo previsto en el artículo 167 del CGP.

³³ Fl. 38 del c. p.

³⁴ Fls. 776 a 946 del c. a.



Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial³⁵.

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

En este caso, se considera que es procedente la sanción, porque se demostró que la actora registró en su declaración datos equivocados e incompletos, lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³⁶, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario³⁷, fue modificada por la Ley 1819 de 2016³⁸, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100%, por lo cual practicará una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, así:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 2007			
CONCEPTO	L.O.R	Tribunal	C. de E.
Impuesto a cargo	\$23.364.005.000	\$23.139.199.000	\$23.139.199.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución	\$136.721.000	\$136.721.000	\$136.721.000

³⁵ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

³⁶ «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

³⁷ E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

³⁸ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



Otras retenciones	\$1.251.062.000	\$1.535.758.000	\$1.535.758.000
Total retenciones	\$1.251.062.000	\$1.535.758.000	\$1.535.758.000
Anticipo por el año gravable siguiente	\$163.170.000	\$163.170.000	\$163.170.000
Saldo a pagar por impuesto de renta	\$22.139.392.000	\$21.629.890.370	\$21.629.890.000
Sanciones	\$42.279.820.000	\$41.408.416.000	\$28.187.682.000
Total saldo a pagar	\$64.419.212.000	\$63.909.710.370	\$49.817.572.000

SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Concepto		
Saldo a pagar determinado C de E.	\$21.629.890.000	
(+) Saldo a favor contribuyente sin sanciones	\$404.667.000	
Base sanción inexactitud		\$22.034.557.000
Tarifa: (E.T. arts 648 y 640)		100%
Sanción por inexactitud		\$22.034.557.000
SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD		
Saldo a pagar según Tribunal y C. de E.	\$23.139.199.000	
Extemporaneidad: 5 meses - 5% mensual		25%
Sanción por extemporaneidad inicial		\$5.784.799.750
(-) Sanción liquidada por contribuyente		\$404.979.000
Sanción por extemporaneidad reliquidada		\$5.379.820.750
Sanción por extemporaneidad definitiva		\$5.379.821.000
SANCION POR NO INFORMAR		
Sanción por no informar		\$368.325.000
SANCION LIQUIDADA POR CONTRIBUYENTE		
Sanción por extemporaneidad según Liq Priv		\$404.979.000
TOTAL SANCIONES C. DE E.		\$28.187.682.000

Por las razones expuestas, la Sala modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, fijará la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, conforme con la anterior liquidación. En lo demás, la confirmará.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General



del Proceso³⁹, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- MODIFICAR el ordinal segundo de la sentencia del 22 de febrero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección A. En su lugar, se dispone:

*Segundo.- A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar respecto del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, a cargo de Comercializadora Marvia SAS, conforme con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.*

2.- CONFIRMAR en lo demás la sentencia apelada

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

4.- RECONOCER personería como apoderado de la entidad demandada a Jesús David Rodríguez Morales, en los términos del poder que obra en el folio 289 del c. p.

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

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

³⁹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ