



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., once (11) mayo de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2018-00025-01 (26791)
Demandante: Carsolcom SAS
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2013. Valoración probatoria. Declaración sin firma de revisor fiscal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 17 de marzo de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó pretensiones sin condenar en costas (f. 757).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000155, del 23 de agosto de 2016 (ff. 1621 a 1643 caa), la demandada modificó la autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2013 efectuada por la actora en declaración de corrección a la inicialmente presentada. Ese acto administrativo incrementó el patrimonio bruto, fruto del rechazo de algunos pasivos; desconoció costos de ventas y de servicios, deducciones por gastos operacionales de administración y por otros conceptos; determinó renta líquida gravable por pasivos inexistentes; y sancionó por inexactitud. Esa decisión fue modificada por la Resolución nro. 005356, del 26 de julio de 2017, en el sentido de reducir la multa impuesta a título de sanción, en aplicación del principio de favorabilidad (ff. 2035 a 2039 caa).

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 las siguientes pretensiones (ff. 10 y 11):

Primera. Que se revoquen por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), representada por el funcionario Director General, o quien haga sus veces, los siguientes actos administrativos:



Segunda: Se declare como no presentada la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta nro. 91000279820254, del 03 de marzo de 2015, por haber sido suscrita por quien no ostentaba la condición de revisor fiscal y por consiguiente carecer de la capacidad para firmar el documento¹.

Cuarta: Declarar nula la Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000155, del 23 de agosto de 2016, mediante la cual procedió a realizar la liquidación oficial de revisión de la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable del 2013.

Quinta: Declarar nula la Resolución nro. 005356, del 26 de julio de 2017, por medio de la cual se desató el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la resolución de Liquidación Oficial de Revisión nro. 322412016000155.

Sexta: Que, como consecuencia de lo anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad Carsolcom SAS, en el sentido de dejar en firme la declaración del impuesto sobre la renta presentada con saldo a favor por valor de \$59.567.000.

Séptima: Que se reconozca la verdadera liquidación presentada bajo el recurso de reconsideración nro. 000E2016905936, en el cual se le pide a la DIAN que se reconozcan los verdaderos gastos de administración (sueldos de empleados, prestaciones sociales, gastos de seguridad social y aportes parafiscales), se rehace la verdadera información contable y se aclara que los costos de ventas declarados en el reglón de costo de ventas eran gastos de administración.

Octava: Sírvase fijar el monto de la caución y el plazo para su pago.

Novena: Sírvase reconocerme personería para actuar.

Décima: Se condene a la parte demandada en costas y Agencias en Derecho.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 6.º y 29 de la Constitución; 164, 203 y 204 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 108, 114, 580 y 714 del ET (Estatuto Tributario); 13 de la Ley 43 de 1990; y 138 CPACA, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 2 a 10 y 611 a 615):

Planteó que su contraparte perdió la potestad para revisar la declaración del impuesto sobre la renta que presentó por el año gravable 2013, porque el requerimiento especial le fue notificado cuando ya se había cumplido el plazo previsto en el artículo 714 del ET para hacerlo; y que violó el debido proceso al modificar la declaración de corrección del tributo, en la medida en que debía tenerse como no presentada porque no la suscribió la contadora inscrita en el registro mercantil como revisora fiscal de la sociedad. Se opuso al rechazo del «*costo de ventas y prestación de servicios*», pues alegó que las expensas cuestionadas correspondían a gastos de nómina debidamente acreditados (*i.e.* salarios, prestaciones sociales y aportes al sistema de protección social), que cumplían con los requisitos previstos en los artículos 108, 109 y 114 del ET. No planteó cargos contra las restantes determinaciones adoptadas en los actos demandados, relativas al rechazo de pasivos, de gastos operacionales de administración y de las otras deducciones, a la atribución de renta gravable por pasivos inexistentes y a la imposición de la sanción por inexactitud).

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 636 a 652), con miras a lo cual afirmó que la declaración de corrección revisada era válida en tanto que la firmó quien fungía como revisora fiscal de la actora, al margen de que no estuviera inscrita como tal en el registro mercantil. Negó haber rechazado los gastos de nómina declarados por la actora y precisó que los pasivos y los costos de ventas rechazados eran de

¹ Mediante escrito de subsanación de la demanda presentado el 20 de abril de 2018 (f. 610), la demandante excluyó la pretensión tercera formulada inicialmente, motivo por el cual no se transcribe en esta providencia.



compras que, si bien estaban soportadas en facturas que cumplían los requisitos formales, fueron desacreditadas mediante indicios que demostraban que las operaciones habían sido simuladas. Así, porque los proveedores no atendieron los requerimientos de información, ni ejercían la actividad productiva en las direcciones informadas en el RUT (Registro Único Tributario), ni se logró comprobar su capacidad operativa para ejecutar las prestaciones, ni reportaron en medios magnéticos haber realizado transacciones con la demandante, al tiempo que eran inconsistentes las pruebas sobre los pagos de esas compras. Agregó que otros pasivos rechazados fueron las cuentas por pagar –por honorarios, arrendamientos, transportes, servicios públicos y seguros– que no estaban debidamente soportados, y las deudas por retenciones en la fuente y por el ICA (impuesto de industria y comercio) que, en su criterio, carecen de efectos fiscales en el impuesto sobre la renta. Puntualizó que las deducciones rechazadas obedecían a honorarios, intereses y arrendamientos que no tenían soportes, por servicios públicos de periodos gravables anteriores, y por la parte del GMF (gravamen a los movimientos financieros) que no era deducible. Por lo expuesto, defendió la sanción por inexactitud impuesta.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la actora sin condenarla en costas (f. 757), porque juzgó que el requerimiento especial se notificó correctamente mediante correo certificado el 09 de febrero de 2016, antes de que venciera el término perentorio con el que contaba la demandada para hacerlo, que corría hasta el 23 de abril de ese año. Basándose en la sentencia del 15 de junio de 2001 (exp.11137, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), según la cual el registro del acto de nombramiento de la revisora fiscal no tenía efectos constitutivos sino de publicidad y de oponibilidad, juzgó que la corrección de la declaración que presentada por la actora, el 03 de marzo de 2015, debía tenerse como presentada en los términos de la letra *d.* del artículo 580 del ET, ya que la firmó quien era su revisora fiscal, reconocida así por el representante legal, tanto al inscribirla en el RUT (Registro Único Tributario), como al otorgarle poder para atender las visitas de la autoridad tributaria. También, precisó que con los actos enjuiciados no se rechazaron los gastos de nómina de la actora y descartó que se hubieran declarado como «*costo de ventas y prestación de servicios*», porque en ese reglón de la liquidación privada se registraron las compras contabilizadas en la cuenta nro. 614575. Por último, señaló que la demandante omitió denunciar como costos los rubros registrados en las cuentas contables nros. 7205 «*costos de personal*», 7305 «*costos indirectos*», y 7401 «*costos por concepto de contratos de servicios*», por lo que no podría ser objeto de pronunciamiento en los actos acusados ni decidirse sobre ello en sede judicial.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del tribunal (f. 757), para lo cual insistió en que su contraparte violó el debido proceso al modificar la declaración de corrección presentada el 03 de marzo de 2015, dado que esa autoliquidación debía tenerse como no presentada, considerando que fue suscrita por una contadora que no estaba inscrita en el registro mercantil como revisora fiscal. Además, censuró que el tribunal omitiera valorar las pruebas que daban cuenta de la correcta determinación de la obligación tributaria a su cargo. Al respecto, reiteró que eran deducibles los costos por pagos de salarios, de prestaciones sociales y de aportes al SPS que declaró, para lo cual argumentó que requirió la contratación de personal para la ejecución de su actividad productiva y que esas aminoraciones cumplieron los requisitos de los artículos 108, 109 y 114 del ET. Como cargos nuevos, planteó que era improcedente el rechazo de los costos por las compras a los proveedores sin aminorar los ingresos que se generaron a partir de estos; que eran deducibles las erogaciones por arrendamientos y servicios públicos al ser



necesarias para el desarrollo de su actividad comercial; que eran procedentes las retenciones en la fuente autoliquidadas pues estaban soportadas con las certificaciones de los agentes retenedores y que era improcedente la sanción por inexactitud, porque se sustentó en el rechazo de las aminoraciones mediante indicios basados en la información reportada por terceros que contrariaba las pruebas documentales que las acreditaban.

Pronunciamientos sobre el recurso

La demandada y el ministerio público guardaron silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia del tribunal que negó sus pretensiones sin condenarla en costas. Por tanto, corresponde establecer si se violó el debido proceso al modificar la corrección a la declaración privada que firmó una profesional que no estaba registrada como revisora fiscal de la actora. En el evento de que no prospere ese cargo, habría que analizar si eran procedentes los gastos de nómina declarados por la demandante como costo de ventas y de prestación de servicios.

Con todo, la Sala se abstendrá de emitir juicio sobre los cargos de apelación relativos a las otras erogaciones (*i.e.* costos por compras, gastos por honorarios, arrendamientos y servicios públicos) y a la improcedencia de la sanción por inexactitud, porque se trata de planteamientos novedosos, en la medida en que no están relacionados con los cargos de violación formulados en el escrito de demanda. Sobre el particular cabe recalcar que las exigencias legales sobre la congruencia del fallo de segunda instancia (artículo 281 del CGP, Código General del Proceso, Ley 1564 de 2012) impiden abordar esas impugnaciones, pues conllevarían una violación de los derechos al debido proceso y a la defensa y contradicción de la contraparte. Tampoco se abordará el cargo de apelación relativo a la procedencia de las retenciones en la fuente, porque la liquidación oficial demandada no modificó el monto de las retenciones que declaró la actora en cuantía de \$90.500.000 (ff. 1228 y 1621 vto).

2- La apelante única plantea que los actos acusados violaron el debido proceso porque revisaron el contenido de una declaración de corrección que, con fundamento en lo dispuesto en la letra *d.* del artículo 580 del ET, debía tenerse como no presentada. Lo anterior obedecería a que el documento lo suscribió una profesional en contaduría pública que no estaba inscrita como revisora fiscal de la sociedad; mientras que la demandada alega que esa autoliquidación de corrección era válida, porque quien la firmó era la revisora fiscal de la entidad, al margen de la falta de inscripción en el registro mercantil, tesis que avaló el tribunal. Por ende, se debe establecer en el trámite de esta segunda instancia si carece de juridicidad la liquidación oficial por el hecho de haber modificado el contenido de una declaración que no firmó el revisor fiscal inscrito en el registro mercantil de la declarante.

2.1- Respecto al contenido de las autoliquidaciones del impuesto sobre la renta, el artículo 596 del ET prevé que, «*cuando se trate de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad y que de conformidad con el Código de Comercio y demás normas vigentes sobre la materia, estén obligados a tener revisor fiscal*», las declaraciones deben incluir «*la firma del revisor fiscal*» (ordinal 6.º), correlato de lo cual la letra *d.* del artículo 580 *ibidem* establece que se tendrá como no presentada la declaración tributaria «*cuando se*



omita la firma del ... revisor fiscal existiendo la obligación legal».

Sobre la última disposición, jurisprudencialmente se ha precisado que la consecuencia jurídica que preceptúa no opera de pleno derecho pues, para enervar la eficacia de las declaraciones tributarias presentadas sin las firmas exigidas por el ordenamiento, hace falta que la autoridad profiriera un acto administrativo que le reste efectos a la declaración, todo «a fin de garantizar el debido proceso y el ejercicio del derecho de defensa que asiste al contribuyente o responsable, para hacer valer los factores y conceptos de su liquidación privada» (sentencia del 11 de diciembre de 2008, exp. 16329, CP. Héctor Romero Díaz)²; a lo cual se agrega que desde la sentencia del 14 de junio de 2002 (exp. 12840, CP: Ligia López Díaz), la Sección advirtió que el declarante no podría invocar su error o incumplimiento como causal para restarle efectos a las declaraciones tributarias que haya presentado.

2.2- Para el caso que se enjuicia, observa la Sala que, independientemente de si a la declaración de corrección la aquejaba la falta a la que se refiere la letra *d.* del artículo 580 del ET, esa autoliquidación gozaba de plenos efectos jurídicos por el solo hecho de su presentación y esos efectos nunca fueron desvirtuados por la autoridad tributaria, dado que no profirió un acto administrativo que señalara el defecto y tuviera por no presentada la declaración de corrección. En esa medida, no se dan los presupuestos fácticos exigidos legal y jurisprudencialmente para que careciera de valor y efectos jurídicos la declaración sobre la cual versó la liquidación oficial de revisión.

2.3- Sin perjuicio de que lo mencionado basta para negar la procedencia del cargo de apelación, cabe tener en cuenta, además, que la demandante se esforzó por brindarle certeza a la autoridad acerca de que la declaración objeto de revisión había sido firmada por quien fungía como revisora fiscal, circunstancia que lleva a excluir cualquier posibilidad de violación al debido proceso.

Así se concluye porque, de acuerdo con la información que la misma actora le suministró a la demandada, la declaración de corrección presentada el 03 de marzo de 2015 (f. 1228), estaría firmada por su representante legal y por su revisora fiscal (f. 1229); y la autoridad tributaria constató que el 25 de febrero de 2015 el representante legal actualizó el RUT en la plataforma tecnológica, para reportar que, mediante acto de nombramiento del 19 de julio de 2013, se designó a la contadora que suscribiría esa corrección como revisora fiscal de la empresa (ff. 1617 a 1619 caa) y que el 27 de marzo del mismo año nuevamente actualizó ese registro para corregir la fecha del acto de nombramiento, indicando que ocurrió el 16 de febrero de 2015 (ff. 1614 a 1616 caa). Igualmente, dos días después de presentada la corrección de la liquidación privada del impuesto, *i.e.* el 05 de marzo de 2015, la profesional que la suscribió en calidad de revisora fiscal atendió la visita hecha a la actora por la demandada, diligencia en la cual se identificó como revisora fiscal (ff. 668 y 673 caa) y exhibió el poder conferido por el representante legal de la sociedad en el que se afirmaba que ostentaba esa calidad (ff. 674 y 675 caa).

2.4- Por consiguiente, la declaración de corrección a la que se refieren los actos demandados no carecía de validez, ni se constata en el procedimiento adelantado por la demandada la violación al debido proceso que alega la demandante. No prospera el cargo de apelación.

3- Pasando a la determinación del tributo efectuada en los actos demandados, el tribunal juzgó que la actora no declaró como «costo de ventas y de prestación de servicios» los

² Reiterada en numerosas providencias, entre ellas las sentencias del 22 de octubre de 2020 (exp. 23672, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 05 de abril de 2018 (exp. 20977, CP. Julio Roberto Piza).



pagos por concepto de salarios, prestaciones sociales y aportes al SPS, pues en ese región de la declaración revisada solo incluyó las compras contabilizadas en la cuenta nro. 614575, lo cual dejaría por fuera de la autoliquidación del impuesto los «costos de personal», los «costos indirectos» y los «costos por concepto de contratos de servicios» registrados en las cuentas contables nros. 7205 7305 y 7401, respectivamente. Por ende, concluyó que esas erogaciones laborales no fueron rechazadas por los actos acusados y que en sede judicial no puede analizarse su procedencia. Al respecto, la apelante única sostiene que el *a quo* erró al valorar las pruebas que obraban en el expediente, las que, en su criterio, acreditarían que sí declaró costos por salarios, por prestaciones sociales y por aportes al SPS. Agrega que procedían esas aminoraciones porque el personal contratado era necesario para la ejecución de su actividad productiva y porque los requisitos de los artículos 108, 109 y 114 del ET se cumplían.

Para atender esas alegaciones, el primer pronunciamiento que se demanda de la Sala no se refiere a una cuestión de derecho, sino que circunscribe una cuestión estrictamente probatoria: determinar si la apelante declaró como «costo de ventas y de prestación de servicios» las erogaciones de nómina y, en caso positivo, pasar a establecer si habrían sido rechazados en los actos acusados. Si se determinara que así ocurrió, se tendrá que establecer si era procedente esa aminoración de la base imponible.

3.1- Al efecto, están acreditados en el expediente los siguientes hechos relevantes:

(i) En la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2013, presentada por la actora el 23 de abril de 2014, denunció «costos de ventas y prestación de servicios» por \$1.140.331.000, «gastos de administración» por \$585.805.000 y «gastos de ventas» por \$635.300.000 (f. 2 caa).

(ii) Mediante requerimiento ordinario del 22 de agosto de 2014, la demandada le solicitó a la actora, entre otros, los siguientes documentos: (a) estados financieros comparativos 2012 y 2013, (b) balance de prueba acumulado de enero a diciembre de 2013 y (c) conciliación contable y fiscal (ff. 25 y 26 caa).

(iii) Al responder el dicho requerimiento, la demandante aportó, entre otros, los siguientes documentos:

(a) Estado de resultados comparativo de los años gravables 2012 y 2013, suscrito por el representante legal y por la revisora fiscal de la compañía, de acuerdo con el cual, para el periodo revisado, la actora incurrió en (i) costo de ventas por \$1.140.331.246 y (ii) gastos de administración y ventas por \$928.664.544 (f. 44 caa).

(b) Balance de prueba del ejercicio 2013, suscrito por la revisora fiscal, según el cual: (i) el costo de ventas y prestación de servicios correspondió a «radio y televisión por cable» por \$1.140.331.246, reconocidos en la cuenta contable nro. 6145; (ii) los gastos de administración correspondieron, entre otros conceptos, a: «gastos de personal» de \$405.908.963, reconocidos en la cuenta contable nro. 5105 que incluyeron salarios, horas extras, incapacidades, auxilio de transporte, cesantías, intereses a las cesantías, prima de servicios, vacaciones, bonificaciones, seguros, capacitaciones, aportes al SPS, gastos médicos, medicinas y otros; (iii) los gastos de ventas correspondieron, entre otros conceptos, a «gastos de personal» reconocidos en la cuenta contable nro. 5205, por \$556.621.661, que incluyeron salarios, viáticos, incapacidades, auxilio de transporte, cesantías, intereses a las cesantías, prima de servicios, vacaciones, auxilios, bonificaciones, dotación y suministro, aportes al SPS, gastos médicos, medicinas y otros; (iv) los costos de



producción reconocidos en la cuenta contable nro. 7, discriminada así: 72 «*mano de obra*» con saldo de «0»; 73 «*costos indirectos*» con «0» y 74 «*contratos de servicios*» con saldo de «0» (ff. 45 a 53 caa).

(c) Conciliación contable–fiscal suscrita por la revisora fiscal, conforme a la cual: (i) en el reglón 49, «*costos de ventas y prestación de servicios*», se declaró el valor contabilizado como «*costo de venta radio y televisión por cable*»; (ii) en el reglón 52, «*gastos de administración*», se declararon los pagos laborales contabilizados en la cuenta nro. 5105 como «*gastos de personal*»; (iii) en el reglón 53, «*gastos de ventas*», se denunciaron los mismos pagos laborales contabilizados en la cuenta nro. 5205 como «*gastos de personal*»; (iv) no se declaró ningún rubro de la cuenta contable nro. 7 que tuvo un resultado de «0» (ff. 54 a 57 caa).

(iv) El 03 de marzo de 2015, la demandante corrigió la mencionada declaración. En lo que interesa al caso, determinó: «*costos de ventas y prestación de servicios*» por \$1.017.620.000, «*gastos de administración*» por \$509.768.000 y «*gastos de ventas*» por \$577.463.000 (f. 1228 caa).

(v) En visita del 13 de abril de 2015, la actora le informó a la demandada que corrigió los asientos contables (ff. 1197 a 1201 caa). Sobre lo aquí debatido, entregó libro mayor y balance con corte a 31 de diciembre de 2013, elaborado el 17 de abril de 2015, que da cuenta de lo siguiente: (a) en la cuenta contable nro. 6145 «*costo de ventas comunicaciones*» registró \$1.017.620.000; (b) como gastos de administración en la cuenta contable nro. 51 registró \$509.767.810, que incluye en la subcuenta nro. 5105 «*gastos de personal*» de \$374.123.488; (c) como gastos de ventas en la cuenta contable nro. 52 reportó la suma de \$624.307.002, la cual incluyó en la subcuenta nro. 5205 «*gastos de personal*» de \$577.463.002; (d) mantuvo los costos de producción reconocidos en la cuenta contable nro. 7, discriminada así: 72 «*mano de obra*» con saldo de «0»; 73 «*costos indirectos*» con «0» y 74 «*contratos de servicios*» con saldo de «0» (ff. 1214 a 1216 caa).

(vi) En visita del 28 de abril de 2015, la demandante explicó los conceptos que originaron las diferencias entre la declaración inicial y su corrección (ff. 1264 a 1266 caa)

(vii) Mediante requerimiento especial, la autoridad tributaria propuso modificar la autoliquidación del impuesto sobre la renta de la demandante. En lo que interesa a la litis, propuso: (a) rechazar la totalidad del «*costo de ventas y prestación de servicios*», porque mediante indicios pudo verificar que las compras que lo originaron fueron simuladas; y (b) desconocer «*gastos de administración*» de \$53.867.000, por concepto de honorarios, arrendamientos y pagos de servicios públicos de periodos anteriores al revisado. Pero no propuso modificar los «*gastos de ventas*» (ff. 1487 a 1520 caa). En la liquidación oficial de revisión, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta de la actora para el año 2013, en el sentido propuesto en el acto preparatorio (ff.1621 a 1643 caa).

(viii) En el recurso de reconsideración que presentó la actora contra la anterior decisión (ff. 1653 a 1656 caa), indicó que, «*si bien es cierto que la compañía no tiene costo de ventas, el error está en que dicho valor debería sumarse al renglón 52 como gastos operaciones de administración*» (f. 1654 caa). Como anexo, allegó conciliación contable–fiscal, en la cual se afirma que en la subcuenta contable nro. 5105 «*gastos de personal*» se registró la suma de \$1.604.460.358 y, como no deducible, el monto de \$4.936.358 (f. 1732 caa).

(ix) Mediante la resolución que decidió el recurso de reconsideración (ff. 2034 a 2039 vto).



caa), la demandada precisó que en «*el renglón 52 de la declaración privada, correspondiente a gastos operacionales de administración, la sociedad contribuyente consignó un valor de \$509.768.000, de los cuales le fueron rechazados \$53.867.000, producto del análisis efectuado al libro auxiliar de contabilidad visible a folios 112 a 199, desconocimiento aceptado por el recurrente en el recurso*». Por esto sostuvo no entender «*como con el recurso de reconsideración la contribuyente pretende adicionar lo consignado en su denuncia privado ...en el renglón 52 referido a "gastos operacionales de administración", con los costos de ventas que fueron desconocidos ..., cuando esta declaración ya no puede ser corregida*» voluntariamente (f. 2037 caa).

(x) Con la demanda, la actora aportó balance de prueba de enero a diciembre de 2013, que incluye, como gastos de administración reportados en la cuenta contable nro. 51, la subcuenta nro. 5105 «*gastos de personal*» por \$1.604.460.358 y no se reportan las cuentas para costo de venta y gastos de ventas (ff. 588 a 590 vto).

3.3- Se extrae del anterior recuento fáctico que, contrariamente a lo sostenido por la apelante, los gastos de personal no se declararon como «*costo de ventas y prestación de servicios*». Esto obedece a que los registros contables y la conciliación contable-fiscal aportados al inicio de la actuación administrativa describen que en ese renglón de la liquidación privada solo se denunciaron las compras que desvirtuó la Administración mediante indicios sobre la simulación de las operaciones.

Además, se evidencia que los gastos por pagos laborales inicialmente se contabilizaron como gastos de administración y ventas y de esa forma fueron declarados, sin que la autoridad tributaria los modificara en los actos demandados. Pero ocurrió que, con el recurso de reconsideración, la demandante sostuvo que erró al autoliquidar el costo de venta, porque el monto reportado en ese renglón correspondía a gastos de personal, y como prueba de su dicho aportó una nueva conciliación contable-fiscal y un nuevo balance de prueba que no coincide con los montos determinados en la liquidación privada del impuesto, ni con los registros contables aportados en oportunidades anteriores. Esto evidencia la contradicción que encierran las alegaciones de la apelante, pues suponen alterar la cuantía de los gastos de nómina declarados para cubrir el monto de las aminoraciones que estimó improcedentes la autoridad tributaria al comprobar la inexistencia de las compras que las originaron.

Al haberse constatado que la apelante no declaró como costo de venta las erogaciones laborales que alegó, sino que ese rubro correspondió a las compras que desacreditó la demandada; y que los gastos de administración y ventas por pagos al personal no fueron glosados por la Administración, queda la Sala relevada de analizar si eran procedentes las aminoraciones por pagos laborales. No prospera el cargo de apelación.

4- En suma, como ninguno de los cargos de apelación prosperó, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

5- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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. **Confirmar** la sentencia de primera instancia.
2. Sin condena en costas en segunda instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN