



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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2013-00861-01 (21030)
Demandante: LUIS ALFREDO CASTRILLÓN ZAPATA
Demandado: UAE - DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta año 2006. *Non bis in idem*. Falta de prueba de costos. Estimación indirecta de costos. Carga de la prueba. Improcedencia de costos presuntos. Artículo 82 del ET.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 25 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad (ff. 149 a 158), que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de agosto de 2007, la parte demandante declaró el impuesto sobre la renta del año gravable 2006 (f. 3 caa1), liquidando un impuesto neto de renta de \$0 y un saldo a favor de \$11.677.000 que solicitó en devolución el 24 de marzo de 2009 (f. 1 caa.1).

Mediante el Requerimiento Especial nro. 112382011000046, del 18 de marzo de 2011, la Administración propuso modificar la declaración, para fijar un impuesto neto de renta de \$ 201.876.000, una sobretasa del tributo de \$ 20.188.000 y una sanción por inexactitud de \$ 355.302.000 (ff. 196 a 213 caa).

Tras la respuesta dada a ese acto, la demandada profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412011000201, del 13 de diciembre de 2011, en la cual acogió los planteamientos del requerimiento especial. La decisión fue confirmada al fallar el recurso de reconsideración, mediante la Resolución nro. 900.011, del 09 de enero del 2013.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 2):

- 1.) La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:
 - a) Liquidación Oficial de Revisión No. 112412011000201 del 13 de diciembre de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, y
 - b) Resolución que Resuelve el Recurso de Reconsideración N° 900.011 de enero 9 de 2013, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, notificada el 24 de enero de 2013.
- 2.) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho del demandante, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2006.

- 3.) Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada.

El demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29, 83, 95 y 363 de la Constitución; 2.º y 3.º del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984); y 82, 647, 651, 683 y 745 del Estatuto Tributario (ET).

El concepto de la violación que planteó se resume así:

Relató que mediante Requerimiento Ordinario nro. 112382011000021, del 27 de enero de 2011, la demandada le solicitó enviar una relación de los costos y deducciones registrados en su declaración tributaria, pero que no pudo atender el plazo en el que debía hacerlo porque le hurtaron la información. Indicó que esa situación fue la que llevó a que proferieran en su contra el Pliego de Cargos nro. 112382011000099, del 08 de marzo de 2011, por no enviar información.

Alegó que contrariaba la garantía de *non bis in idem* el hecho de que le hubieran sancionado por no informar y, paralelamente mediante liquidación oficial de revisión, le hubieran desconocido los costos y gastos registrados en la declaración del impuesto.

Indicó que la demandada pasó por alto las explicaciones y pruebas allegadas en sede administrativa, por lo cual debía aplicar el artículo 82 del ET para determinar los costos presuntos y estimados.

Afirmó que no se le podía imponer la sanción por inexactitud pues estaba incurrido en un error de apreciación del derecho, hipótesis contemplada en el artículo 647 del ET como eximente de responsabilidad sancionadora, y que los costos registrados no causaron ningún daño ni perjuicio a la demandada.

Insistió en que actuó de buena fe, sin el ánimo de evadir impuestos por lo que, atendiendo al espíritu de justicia, se tenía que declarar la nulidad de los actos acusados.

Contestación de la demanda

Al contestar la demanda (ff. 99 a 119), la Administración defendió la legalidad de la actuación adelantada para proferir los actos acusados. Preciso que el procedimiento mediante el cual se le impuso al demandante la sanción por no informar y el que culminó con los actos demandados, son dos actuaciones administrativas diferentes, generadas por hechos distintos. Por esa razón

planteó que no hay lugar a inferir que se trata de dos sanciones por el mismo hecho.

Agregó que el demandante no aportó documentos que dieran cuenta de los costos y deducciones que incluyó en la declaración, por lo cual debían rechazarse.

Frente a la pretensión de que los costos se determinen con la presunción consagrada en el artículo 82 del ET, planteó que ese precepto faculta a la Administración para estimar costos de los contribuyentes, pero que no gastos.

Finalmente, indicó que la sanción por inexactitud era procedente porque el demandante incluyó datos equivocados en su declaración del impuesto, de lo cual derivó un saldo a favor no fundado en la realidad.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Primera de Oralidad, en sentencia del 25 de febrero de 2014, negó las pretensiones de la demanda, bajo el siguiente análisis (ff. 149 a 158):

Precisó que la sanción por no enviar información y la sanción por inexactitud obedecieron a hechos diferentes: la primera, surge por no haber suministrado la información requerida por la entidad demandada, en tanto que la segunda se debe a que el demandante incluyó en la declaración del impuesto costos que no fueron demostrados.

Estimó que la demandada realizó acciones tendentes a determinar los costos y deducciones procedentes, pero el administrado no le aportó la demostración de los valores declarados. Por ese motivo, concluyó que los actos acusados fueron proferidos con fundamento en el acervo probatorio existente, como lo ordena el artículo 742 del ET.

En relación con la aplicación del artículo 82 *ibidem*, precisó que, según lo informado por el mismo contribuyente, la actividad generadora de renta era el cambio de cheques, lo que constituye una prestación de servicios y, en esa medida, no es aplicable el citado artículo.

Afirmó que la sanción por inexactitud era procedente por la falta de demostración de los costos declarados.

Finalmente, condenó en costas a la demandante, porque fue vencida en el proceso.

Recurso de apelación

La decisión fue apelada por la demandante (ff. 165 a 175), para lo cual reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Respecto a la condena en costas, solicitó su revocatoria argumentando que las mismas no se causaron en el proceso.

Alegatos de conclusión

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación (ff. 184 a 193). La demandada también presentó alegatos de conclusión (ff. 194 a 197), en los cuales reiteró sus argumentos de la contestación de la demanda y los desarrollados por el tribunal en la sentencia apelada.

El Ministerio Público no se pronunció en este caso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Decide la Sala sobre la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida.

La *litis* establecida deriva del hecho de que en el trámite del procedimiento administrativo de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2006, la demandante no atendió el requerimiento de información hecho por la autoridad sobre los costos y deducciones declarados, por lo cual le impusieron una sanción por no informar y le modificaron el contenido de la declaración. En el proceso, que recae sobre los actos de liquidación oficial del tributo, la demandante y apelante única planteó que la Administración transgredió la garantía del *non bis in idem*, establecida en el artículo 29 constitucional, en la medida en que la falta de respuesta al requerimiento ordinario dio lugar a una sanción administrativa por no informar y a la modificación de la declaración del tributo; también, que los actos acusados vulneraron el artículo 82 del ET, pues omitieron estimar los costos con la presunción que consagra el precepto; y que era improcedente la sanción por inexactitud impuesta porque el debate obedece a diferencias de apreciación sobre el derecho aplicable. Finalmente, en la apelación formuló cargos contra la condena en costas impuesta por el *a quo*. Tales son las

cuestiones sobre las que se pronunciará la Sala.

2- Los hechos pertinentes al debate que se encuentran acreditados en el plenario son los siguientes:

(i) La parte demandante percibe sus ingresos de la actividad de cambio de cheques a personas naturales empleadas (f. 188 caa 2) y en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 registró costos y deducciones por \$592.867.000 (f. 3 caa 1).

(ii) A través de requerimiento ordinario, la demandada le solicitó allegar la información detallada de los costos y deducciones registrados en la declaración del impuesto (ff. 173 a 175 caa 2).

(iii) La demandante le indicó a la Administración que los documentos solicitados le habían sido hurtados por su contador público, circunstancia que buscó acreditar mediante declaración juramentada rendida en la Notaría 23 del Círculo de Medellín (f. 179 caa 2).

(iv) El 08 de marzo de 2011, la demandante le manifestó a la demandada que había aportado los siguientes documentos al expediente administrativo: facturas de pago del impuesto predial por los periodos 2007 y 2009, extractos de las cuentas bancarias, anexo de los renglones de la declaración de renta, relación consolidada de las cuentas bancarias, devoluciones del impuesto del 3x1000, devoluciones del IVA y cheques devueltos (f. 187 caa 2).

En definitiva, la parte demandante no aportó facturas, documentos equivalentes ni otros documentos avalados por la legislación tributaria para demostrar costos y deducciones procedentes. Este dato jurídico no fue controvertido por la actora en el curso del presente proceso.

3- Alegando el artículo 29 constitucional, señala la demandante que imponer una sanción por no informar y, al mismo tiempo, rechazar los costos y deducciones relacionados con la información no enviada, viola el principio de *non bis in ídem* porque supone la imposición de dos sanciones por los mismos hechos.

Al respecto, esta Sección tiene establecido que el procedimiento de determinación oficial de un impuesto es independiente del sancionador, porque obedecen a hechos diferentes. Mientras el primero está dirigido a determinar la realización y cuantificación de los hechos económicos que dan lugar al tributo respectivo, el segundo impone sanciones como consecuencia de conductas infractoras tipificadas en la ley tributaria, previa expedición del

pliego de cargos (sentencia del 05 de mayo de 2016, exp. 20329, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Con todo, cuando en el proceso de determinación oficial del impuesto se rechazan costos o deducciones declarados por el contribuyente o se adicionen ingresos no declarados, tal actuación no constituye una consecuencia punitiva sino la determinación del deber de contribuir para el caso concreto, en los términos en los que se encuentra regulado legalmente. Así, cuando en ejercicio de las potestades de revisión reconocidas a la Administración en el artículo 684 del ET se ajusta el denunciado a los hechos probados, no se están ejerciendo las potestades sancionadoras.

En esa medida, la Sala no encuentra procedente la alegada violación a la garantía del *non bis in idem* que plantea la apelante.

4- En relación con los costos y deducciones procedentes en la determinación de la renta de la demandante, esta parte plantea que, a falta de información al respecto, se deben cuantificar aplicando la regla de estimación consagrada en el artículo 82 del ET; motivo por el que reprocha la determinación de costos efectuada en los actos acusados.

Al respecto, la Sala precisa que de conformidad con el artículo 742 del ET, los actos de liquidación de impuestos deben fundarse en los hechos que se encuentren probados en el expediente administrativo, atendiendo a los medios probatorios previstos en la normativa tributaria y en los códigos procesales (CPC y CGP, según el caso); mandato que resulta concordante con las previsiones de los artículos 35 del CCA y 42 del CPACA, pero que en todo caso descansa sobre la regulación de la carga de la prueba en el procedimiento tributario. Lo anterior lleva a que el punto de partida del análisis correspondiente sea el artículo 746 del ET, bajo el cual *«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 sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija»*.

Con relación a esa presunción de veracidad de las declaraciones, esta Sección señaló en la sentencia del 01 de marzo de 2012 (exp. 17568, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)¹ que se trata de una presunción legal que admite prueba en contrario, *«pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las*

¹Reiterada en las providencias del 13 de agosto de 2015 (exp. 20822, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 14 de julio de 2016 (exp. 20547, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos», de modo que «la Administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado».

Habida cuenta de que la citada presunción puede ser desvirtuada por la Administración, es esta quien tiene la carga de negar los hechos afirmados en la declaración privada, sin perjuicio de la norma de derecho común en materia probatoria de acuerdo con la cual le incumbe a cada parte probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, prevista en el artículo 177 del CPC (concordante con el artículo 167 del CGP).

Es así como, en el contexto del tema de la carga de la prueba en materia tributaria, los factores de aminoración de la base imponible tienen un especial tratamiento en la normativa, como se evidencia en los artículos 786 y siguientes del ET y lo reconoció la Sala en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (exp. 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), en los siguientes términos²:

... en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), ... según las voces del artículo 167 *ibid*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca.

Bajo los anteriores análisis, es del caso concluir que, una vez requerida por la autoridad, la demandante tenía la carga de aportar los medios de prueba apropiados para afirmar los costos fiscales con los que había disminuido la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

5- Ahora bien, resulta cierto que el artículo 82 del ET invocado por la apelante consagra un método de estimación indirecta de una fracción de la base imponible del impuesto que nos ocupa. De acuerdo con la disposición, cuando la Administración cuente con indicios de que el costo registrado por el contribuyente no es verdadero, o desconozca el costo de los activos enajenados y resulte imposible su determinación directa, podrá fijar como costo estimado o presunto aquel en el que hayan incurrido personas que desarrollen la misma actividad o realicen operaciones similares a las del contribuyente en el mismo período gravable, información que se obtendrá de datos estadísticos. Si no se lograra determinar el costo por esa vía, se

² Posición reiterada en las sentencias del 29 de agosto de 2018 (exp. 21349, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez), del 21 de febrero de 2019 (exp. 21366, CP: Julio Roberto Piza) y del 08 de marzo de 2019 (exp. 21295, CP: Julio Roberto Piza).

establecerá en el equivalente al 75% del valor de la respectiva enajenación. Pero ese mecanismo no es una alternativa ni un derecho del contribuyente. Por el contrario, solo se puede acudir a él cuando la determinación directa de los elementos de la obligación tributaria sea imposible, pero sin que ello conlleve desatender las consecuencias jurídicas que derivan de la aplicación de la regla de decisión que impone la carga de la prueba.

Para el caso, no cabe aplicar los costos presuntos del artículo 82 del ET por dos motivos:

En primer lugar, porque la estimación indirecta de la norma en cita procede, únicamente, en supuestos de enajenación de activos, por lo cual no sería aplicable en un caso como el actual en el que los ingresos percibidos derivan de la prestación de servicios. Este aspecto fue precisado en la sentencia de esta Sección del 25 de abril de 2016 (exp. 20384, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Y, en segundo lugar, que es la precisión más relevante de cara a fallar el cargo de apelación, porque corresponde al contribuyente acreditar los costos en que incurrió con ocasión de su actividad generadora de renta y, por ende, su actividad probatoria no puede limitarse a solicitar que dicho costo se establezca mediante estimaciones indirectas. Se insiste, tal mecanismo de estimación no es un instrumento para enervar las consecuencias que derivan de la aplicación de la regla de carga de la prueba, pues los medios de estimación indirecta no constituyen un derecho del contribuyente del que pueda servirse cada vez que, por inactividad probatoria, no logró demostrar las erogaciones relevantes asociadas a su actividad económica.

En la medida en que no se discute que la demandante incumplió la carga de demostrar los factores de aminoración de la base imponible, no resulta aplicable al caso el artículo 82 del ET. Por tanto, no procede el cargo de apelación.

6- En relación con la sanción por inexactitud, el artículo 647 del ET, en su tenor vigente para el momento de los hechos, preveía que la misma no era procedente en casos en los que el declarante hubiera incurrido en un error de apreciación en torno al derecho aplicable. Pero de cara a la procedencia de esa causal excluyente de responsabilidad sancionadora es condición que las cifras y hechos denunciados resulten completos y verdaderos.

Frente al caso enjuiciado, observa la Sala que los costos y deducciones declarados por el contribuyente nunca fueron demostrados por la demandante y el debate planteado no gira entorno al derecho que resulta aplicable al caso.

Por tanto, no procede la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del ET pues, como lo ha señalado la Sección, no es aplicable en los casos en que el contribuyente no demuestra la veracidad y completitud de su declaración (sentencia del 23 de julio de 2018, exp. No. 21041, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De acuerdo con lo anterior, se configura la infracción sancionada, sin que haya lugar a excluir la responsabilidad del infractor. No obstante, cabe poner de presente que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción por inexactitud al 100% de la «*diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente*». En consecuencia, atendiendo al principio de favorabilidad aplicable en materia sancionadora, procederá la Sala a fijar la sanción por inexactitud en el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar establecido en los actos demandados y el saldo a favor consignado en la declaración revisada, de conformidad con el siguiente cálculo:

Factor	Liquidación Oficial	Sentencia
Saldo a pagar determinado por la Administración sin incluir sanción	\$ 210.387.000	\$ 210.387.000
Saldo a favor declarado sin incluir sanción	\$ 11. 677.000	\$ 11. 677.000
Base de liquidación de la sanción	\$ 222.064.000	\$ 222.064.000
Porcentaje	160 %	100 %
Sanción determinada	\$ 355.302.000	\$ 222.064.000

Se determina entonces la sanción por inexactitud en \$ 222.064.000.

7- Finalmente, para decidir sobre las costas, tanto en primera como en segunda instancia, la Sala tiene en cuenta que el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP dispone que «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». En consecuencia, se abstendrá de condenar en costas en ambas instancias, pues en el proceso no existe prueba de su causación. En este sentido, procede el cargo de apelación.

8- Resumiendo, si bien la Sala avala el análisis efectuado por el *a quo* con relación a la determinación del impuesto y a la imposición de la sanción por inexactitud, por mandato del artículo 29 constitucional, se ve en la necesidad de revocar la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos demandados pero solo a efectos de fijar la sanción por inexactitud conforme a las normas que con carácter favorable se profirieron con posterioridad a que se dictara la sentencia de primera instancia (*i.e.* el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016). Además, se abstendrá de condenar en costas.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso

Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

1- **Revocar** la sentencia apelada. En su lugar,

Anular parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412011000201, del 13 de diciembre de 2011, y la Resolución nro. 900.011, del 09 de enero de 2013, por medio de las cuales la DIAN liquidó el impuesto sobre la renta y complementarios del señor LUIS ALFREDO CASTRILLÓN ZAPATA, correspondiente a la vigencia 2006, de conformidad con la parte motiva de la sentencia de última instancia.

*A título de restablecimiento del derecho, **liquidar** la sanción por inexactitud a cargo de LUIS ALFREDO CASTRILLÓN ZAPATA en \$ 222.064.000.*

***Sin condena** en costas.*

2- Sin condena en costas en esta instancia.

3- **Reconocer** personería jurídica a la abogada Yadira Vargas Roncancio como representante de la parte demandada, de conformidad con el poder obrante a folio 291 del expediente.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ