



Radicado: 68001-23-33-000-2013-00243-01 (20581)
Demandante: DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A.

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

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veinte (20) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Radicación: 68001-23-33-000-2013-00243-01 (20581)
Asunto: Medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A.
Demandado: U.A.E. DIAN

Temas : Impuesto de renta y complementarios – año gravable 2010 - Costo de ventas e inventario final - Método de valoración de inventarios “retail”

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 15 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. DENEGAR LAS PRETENSIONES DE LA DEMANDA.

SEGUNDO. CONDENAR EN COSTAS a la demandante, fijando como agencias en derecho la suma equivalente al 0.01% de conformidad con los Arts. 188 del CPACA, 392 del CPC y 3.1.2 del Acuerdo 1887 de 2003 proferido por el Consejo Superior de la Judicatura y teniendo en cuenta la duración del proceso. Liquidense por Secretaría los gastos del proceso si a ello hubiere lugar.

TERCERO. ARCHÍVESE el proceso una vez ejecutoriada la sentencia, previas las constancias de rigor en Sistema Justicia Siglo XXI.

CUARTO. NOTIFICACIÓN. Esta providencia se entiende notificada en estrados”.

ANTECEDENTES

El 12 de abril de 2011, DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A. - DISMACALZ S.A., presentó la declaración de renta por el año gravable 2010, en la que reportó inventarios de \$1.590.538.000, costo de venta de \$5.180.907.000, un impuesto a cargo de \$96.601.000, un anticipo por el año gravable de \$41.402.000, total retenciones de \$56.402.000, un anticipo por el año gravable 2011 de \$11.086.000, para un total de saldo a pagar de \$9.883.000².

¹ Folios 258 a 261 c. p.

² Información tomada de los actos acusados y de la demanda, en la cual concuerdan las partes.



En desarrollo del programa de Denuncias de Terceros, la DIAN profirió Emplazamiento para Corregir 042382011000021 de 11 de octubre de 2011³, por indicios de inexactitud sobre la declaración de renta presentada por la contribuyente.

El 8 de febrero de 2012, la Administración expidió Requerimiento Especial 042382012000010⁴, por medio del cual propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 a cargo de la demandante en los siguientes términos:

Rechazar en el renglón 49 la suma de \$1.148.818.732 por concepto de costo de ventas, aumentar en el renglón 56-inventarios la suma de \$1.148.818.732 para un total de \$2.739.357.000, determinar un impuesto a cargo de \$475.712.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$606.578.000.

Previo respuesta al Requerimiento Especial⁵, la DIAN, mediante Liquidación Oficial de Revisión 042412012000107 de 1º de noviembre de 2012⁶, modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2010 de la sociedad demandante en los términos del Requerimiento Especial.

En atención a lo dispuesto en el párrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, la contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

DEMANDA

La sociedad DISTRIBUCIONES DE MATERIALES DE CALZADO S.A. en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁷:

“1. Declarar la nulidad de la liquidación oficial de revisión 042412012000107 del 1 de noviembre de 2012 mediante la cual la DIAN impuso sanción por inexactitud en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario Nacional.

2. Se reestablezca el derecho y en consecuencia se declare la firmeza de la declaración privada por el periodo gravable 2010 y se determine que mi mandante (DISMACLAZ S.A.) no está obligado a cancelar el impuesto y sanción alguna por el periodo investigado.

3. Como pretensión accesoria y por sustracción de materia se restablezca el derecho y en consecuencia se determine que mi mandante (MARTHA CATALINA MARTÍNEZ RUEDA) no le asiste responsabilidad alguna en su condición de representante legal de DISMACLAZ S.A. que determine que está obligada a cancelar impuesto y sanción alguna por el periodo investigado.

4. Que se me reconozca personería jurídica para actuar”.

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

³ Folios 29 a 33 c. p.

⁴ Folios 40 a 55 c. p.

⁵ Folios 56 a 91 c. p.

⁶ Folios 115 a 140 c. p.

⁷ Folio 24 c. p.



- Artículos 29, 83 y 363 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 62, 65, 638, 683, 684, 730, 742, 772 y 777 del Estatuto Tributario.
- Artículos 3 numeral 1, 42, 137, y 138 del Código de procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995.

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

Notificación extemporánea del requerimiento especial

El 12 de abril de 2011, la sociedad DISMACLAZ S.A. presentó la declaración de renta del año 2010 con beneficio de auditoría, por lo que el término de firmeza, en principio, vencía el 12 de octubre de 2011 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

Con ocasión del emplazamiento para corregir que fue notificado el 11 de octubre de 2011, el término para notificar el requerimiento especial fue suspendido por un mes, por lo que el plazo se extendió hasta el 12 de noviembre de 2011. Además, la inspección tributaria no suspendió dicho término porque no se practicó dentro de los tres meses siguientes al auto que la ordenó.

En ese orden de ideas, es claro que a pesar de la suspensión del término, para el momento en que fue notificado el requerimiento especial [11 de febrero de 2012], ya había adquirido firmeza la declaración privada.

Falsa motivación

La Autoridad Tributaria cometió errores al interpretar el método denominado "*retail*" y al afirmar que no está probado de donde surgió el valor declarado como inventario final, el costo de ventas y cuáles fueron las operaciones que arrojaron dichas sumas.

Lo anterior, porque siendo que los niveles de cómputo son de complejidad alta, dado que se tienen más de 2.850 productos, clasificados en 7 grupos homogéneos: plástico, telas, hilos, pegantes, forros, láminas y varios, para las estimaciones se utiliza el sistema "*retail*", el cual tiene por objeto el cálculo del costo de ventas mediante un método alternativo a través de la información disponible de ventas.

Este sistema solo es utilizado por las empresas comerciales que detallan al público mercancías de alta rotación, gran número de referencias y que pueden ser clasificadas por grupos homogéneos. Por lo tanto, se ponderan varios productos de un mismo grupo homogéneo, que representan o intentan reflejar la realidad de su comportamiento, mediante promedios estadísticos, individuales y totales.

Es decir, se toman tres grupos de productos más representativos del movimiento [Eagle, Tokio y Kansas] y de los precios ofrecidos en el período, que pueden variar hasta tres veces en un día. Luego se computa el total por factura con unidades compradas y vendidas para que haya correlación directa. Finalmente, se promedian los márgenes brutos y por diferencia la razón de costo, de los cálculos individuales, de los totales y promedio de promedios.



Alega que se encuentra demostrada en la contabilidad de la sociedad la existencia de los costos y de dónde surgió el valor declarado como inventario final. Sin embargo, la DIAN llegó a conclusiones erróneas al pretender que de la simple división y multiplicación de totales se refleje la realidad de un movimiento de datos, dado que se trata de estimaciones que nunca darían una cifra real.

Sostuvo que no pueden desconocerse los costos declarados, puesto que en la sentencia de 1 de agosto de 2013⁸, se precisó que, en ese caso en particular y conforme con las pruebas allegadas, *“la actuación administrativa acusada carece de fundamento fáctico y jurídico en cuanto decide rechazar los costos denunciados por la actora y desconoce el principio en virtud del cual la existencia de costos surge de la misma naturaleza de las actividades productoras de renta, y que la ley autoriza a deducir de los ingresos netos realizados, los costos causados (arts. 82 y 89 E.T.)”*.

Por lo demás, la falsa motivación de los actos se percibe desde el inicio de la actuación administrativa cuando la funcionaria encargada de la investigación afirmó que *“se lleva doble contabilidad, y que en los inventarios y cuentas bancarias están los puntos débiles de estos delincuentes”*.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la actora, pues los datos de la declaración son verdaderos y completos, dado que la demandante implementó el sistema *“retail”* y determinó el inventario final a precios de costo estimado y el costo de ventas a precios estimados de costo. Además, las modificaciones propuestas obedecen a un error de apreciación de las pruebas y a una diferencia de criterios en relación con la aplicación del método *“retail”*.

Bajo esos mismos argumentos, concluye que al imponer sanción al representante legal, la Administración desconoció el derecho al debido proceso y de defensa, pues no se evidenciaron costos inexistentes en la declaración privada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente⁹:

Notificación del requerimiento especial

Con ocasión de la expedición y notificación del emplazamiento para corregir dentro de los seis meses siguientes a la fecha de presentación de la declaración de renta [12 de abril de 2011], se eliminó el término especial del beneficio de auditoría y se retomó el plazo de firmeza general previsto en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

Pese a la existencia del auto de inspección tributaria y de la práctica de los diferentes medios de prueba, es evidente que el requerimiento especial notificado el 11 de febrero de 2012 se hizo dentro del término establecido legalmente.

⁸ Exp. 13776, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁹ Folios 201 a 221 c. p.



Motivación del acto demandado

La liquidación oficial de revisión modificó la declaración privada de renta del año 2010 a cargo de la sociedad demandante, debido a que el contribuyente registró costos inexistentes que derivaron en un menor impuesto a cargo.

Dentro de la investigación administrativa no se encontraron pruebas de la nota de contabilidad No. 2446 del 31 de diciembre de 2010, en la que la actora aumentó el costo de ventas y disminuyó el inventario. Además, no se acreditaron las variables consideradas para determinar dicho valor, puntualmente no se evidenció el soporte de los márgenes a los que se estima vender los artículos por cada grupo homogéneo y no se presentó información referente a la determinación de los mismos.

También se encontraron errores en los cálculos de la razón del costo sobre precio de venta, pues al realizar las operaciones matemáticas con los mismos datos utilizados por la contribuyente, los resultados son diferentes, lo que evidencia las inexactitudes en el manejo de inventarios y en el costo de ventas. Por tanto, no es viable darle credibilidad al ajuste realizado el último día del año en el que se disminuyeron los inventarios y se aumentaron los costos.

Finalmente, la contribuyente se equivoca al considerar que lo consignado como detalle de los hechos denunciados por terceros, corresponde a observaciones realizadas de la funcionaria que estaba adelantando la investigación tributaria.

Sanción por inexactitud

Procede la sanción por inexactitud en la medida en que se encuentra probado el hecho sancionable determinado en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues en la declaración privada de renta del año gravable 2010, la sociedad incluyó costos de venta inexistentes, lo cual derivó en un menor saldo a pagar.

En este caso, no se presenta una diferencia de criterios, toda vez que en sede administrativa se estableció la ausencia de codificación de las mercancías y la realización de un ajuste contable al final del periodo sin justificación ni soportes verificables. En consecuencia, la sanción obedece a la falta de prueba sobre la realización del costo de ventas declarado.

Finalmente, la sanción a la representante legal por \$106.801.000, concluye que se impuso conforme con lo previsto en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander, mediante sentencia del 15 de agosto de 2013¹⁰, resolvió i) negar las pretensiones de la demanda; y ii) condenar en costas a la parte demandante. Las razones fueron las siguientes:

En virtud del beneficio de auditoría, la declaración del impuesto de renta por el año gravable 2010 quedaba en firme el 12 de octubre de 2011 [artículo 689-1 del Estatuto Tributario]. Sin embargo, al haber sido notificado el emplazamiento para declarar el

¹⁰ Folios 254 a 262 c. p.



11 de octubre de 2011, procede la aplicación del término general de firmeza previsto en el artículo 714 del mismo estatuto. En esa medida, no existe expedición irregular de los actos demandados.

Los datos incluidos como costos de ventas en la declaración privada por \$1.148.818.732, provienen de un error matemático, que carece de respaldo probatorio, pues al implementar la fórmula matemática aplicada por la contribuyente, se obtienen resultados diferentes. Para llegar a esta conclusión, se analizó la hoja de inventario valorizado al retail, la cual contiene 12 columnas, así:

Columna	Concepto
1	Clasificación de los grupos homogéneos del inventario declarado por el contribuyente
2	Inventario inicial al costo
3	Compras
4	Disponible al costo - resultado de sumar las columnas dos y tres
5	Inventario inicial de menudeo
6	Compras al menudeo
7	Disponible al menudeo – resultado de sumar las columnas cinco y seis
8	Razón del costo – Resultado de dividir el disponible al costo sobre el disponible al menudeo
9	Ventas al menudeo
10	Inventario final al menudeo
11	Costo de ventas del mes
12	Inventario final – costo mes – resultado de multiplicar la razón costos por el inventario final al menudeo

En efecto, en el acta de la última inspección contable se dejó constancia de que *“el 31 de diciembre de 2010, con nota de contabilidad No. 2446, se disminuye el inventario y se aumenta el costo de ventas de conformidad con los cálculos establecidos en las hojas denominadas inventario valorizado al retail, por valor de \$1.148.818.732, respectivamente. Al revisar los cálculos según los datos consignados en la hoja de inventario valorizado al retail, se observan errores en la razón costo/precio venta (disponible costo/disponible menudeo) durante todos los meses del año investigado, siendo el más llamativo el grupo correspondiente a plásticos, el cual muy coincidentemente presenta error de cálculo en todos los meses del año, mientras que otros grupos homogéneos solo presentan errores en algunos meses del año; otros grupos homogéneos, extrañamente, aplicando la misma fórmula, el cálculo es correcto”*.

No es de recibo el argumento de la actora para el ajuste de la nota de contabilidad 2446, cuando afirma que la modificación de los indicadores o razón del costo, se hace porque los precios cambian en un mismo día hasta tres veces, teniendo que recurrir a estadísticas más complejas que la simple división de totales. Lo anterior, porque de acuerdo con la definición del método de evaluación de inventarios *“retail”*, el factor del costo se calcula mediante la relación entre la mercancía disponible para la venta al costo y la mercancía disponible para la venta al precio al detal o al menudeo.

Así pues, es evidente el error matemático en la aplicación del método *“retail”* en que incurre la actora, en el sentido de aumentar el costo de ventas y disminuir el inventario final, que tiene como efecto un menor impuesto de renta a cargo de la



contribuyente. Por lo tanto, no procede la aplicación de la determinación de costos estimados y presuntos de que trata el artículo 82 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la DIAN desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración privada y, por ende, no prospera el cargo de falsa motivación de los actos demandados, ni de desviación de poder. Tampoco la violación al debido proceso por la imposición de la sanción al representante legal, pues se propuso, determinó y discutió dentro del mismo proceso de imposición de la sanción por inexactitud a la sociedad infractora.

Finalmente, condenó en costas a la parte demandante y fijó como agencias en derecho el 0.01% del valor de las pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Violación al debido proceso por falso racionio e indebida valoración probatoria.

El Tribunal se apartó de las reglas de la sana crítica y desconoció el debido proceso al manifestar que la demandante tiene la carga de la prueba y que no demostró la existencia de los costos. Además, la decisión se fundamentó en suposiciones y no en hechos debidamente probados en el expediente.

La DIAN y el *a quo* no lograron entender que el soporte del ajuste fiscal al final del periodo mediante la nota de contabilidad 2446 es permitido por la técnica contable y constituye la correcta aplicación del método "*retail*" (norma internacional de contabilidad 2 párrafo 22).

En la sentencia se concluye de una forma falsa, errónea y anti-técnica, que la causa del ajuste deriva de un error matemático en la correcta aplicación del método "*retail*", siendo que el ajuste se debe realizar al final del año porque el impuesto de renta es un tributo de período.

Dentro de las pruebas allegadas al proceso, se observan las hojas de cálculo y las tablas de excel que demuestran matemáticamente que el promedio general no es un simple cómputo de totales, sino que para determinar el margen que refleje el comportamiento del inventario, se requiere computar durante un período los cambios más significativos en los precios, para establecer un promedio de promedios, que mida con mayor precisión la rotación y el valor de los inventarios, a fin de que cuando se compute dicho valor al de las ventas, mida con mayor precisión el costo de ventas estimado.

La Administración tributaria violó el debido proceso de la demandante al realizar exigencias no previstas en las normas, pues afirma que el método "*retail*" utilizado por la actora no es válido, porque no utilizó un código de barras de las mercancías para su comprobación y se efectuaron cómputos globales. Estos argumentos fueron

¹¹ Folios 263 a 282 c. p.



expuestos en la liquidación de revisión, pero no en el requerimiento especial, por lo que se desconoce el principio de congruencia.

Bajo estas consideraciones, concluye que se presenta un error de interpretación al considerar (i) que el ajuste de la nota de contabilidad del 31 de diciembre de 2010 no tiene soporte válido; (ii) que no se probó la existencia del costo; y (iii) que existe un error matemático. Además, se traslada indebidamente la carga de la prueba y no se da aplicación a lo dispuesto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Improcedencia de la sanción por inexactitud

Limitarse a tener los costos como inexistentes con fórmulas matemáticas sin tener en cuenta que se aplicó el método “*retail*” (Norma Internacional 2) y se cumplieron las normas fiscales (artículos 62 y 65 del Estatuto Tributario) y las normas contables (artículos 72 de la Ley 223 de 1995, 4 del decreto 1333 de 1996, 58 y 59 del Decreto 2649 de 1993), así como el cumplimiento del artículo 450 del Código de Comercio respecto del avalúo de inventarios no puede ser óbice para tener un costo como inexistente y sancionar por inexactitud.

Condena en costas

No procede la condena en costas que el Tribunal impuso a la demandante, pues no se encuentra probado en el expediente el valor de las mismas. Además, la conducta de la actora no fue temeraria, ni de mala fe, ni hubo un uso abusivo de los medios procesales.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹².

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda¹³.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer la legalidad de la liquidación oficial de revisión que modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A. por el año gravable 2010.

En concreto se determinará:

- (i) Si procede el aumento del inventario en cuantía de \$1.148.818.732 y el rechazo de costo de ventas por \$1.148.818.732, teniendo en cuenta la aplicación del método “*retail*” y al ajuste en la nota de contabilidad 2446 del 31 de diciembre de 2010.

¹² Folios 365 a 376 c. p.

¹³ Folios 377 a 384 c. p.



- (ii) La procedencia de la sanción por inexactitud.
- (iii) Si procede la condena en costas.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

Costo de ventas e Inventario – Sistema “Retail”

El artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que para establecer el costo de los activos móviles enajenados, debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: “*juego de inventarios*”, “*inventarios permanentes o continuos*”, o “*cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico*”, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “*deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...*”.

Sobre la utilización de los métodos de valoración, el parágrafo del artículo 65 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 72 de la Ley 223 de 1995, dispone:

“El método que se utilice para la valoración de inventarios, de acuerdo con las normas de contabilidad generalmente aceptadas, deberá aplicarse en la contabilidad de manera uniforme, durante todo el año gravable, debiendo reflejarse en cualquier momento del período en la determinación del inventario y el costo de ventas.”

El cambio de método de valoración deberá ser aprobado previamente por el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, de acuerdo con el procedimiento que señale el reglamento. El mismo funcionario podrá autorizar, cuando las circunstancias técnicas del contribuyente así lo ameriten, el uso parcial del sistema de inventarios periódicos.

Se considera como método aceptado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales el denominado sistema “retail”. Destaca la Sala.

Mediante el Decreto 1333 de 1996 se reglamentó la Ley 223 de 1995 y en el artículo 2º se dispuso que los contribuyentes podrán solicitar autorización para el uso parcial del sistema de inventarios periódicos en forma combinada con el sistema de inventarios permanentes, cuando las circunstancias técnicas así lo ameriten; y en el artículo 4º de la misma disposición se consagró que el “*retail*”, como método de valoración de inventarios, no requiere para su adopción de aprobación previa por parte de dicha entidad.

Al respecto, la Sala ha señalado que¹³ “*por disposición legal, el contribuyente no está obligado a obtener autorización previa para adoptar el método “retail”, y que sólo está obligado a hacerlo, cuando habiendo adoptado dicho método, decida cambiarlo por otro, o cuando requiera utilizar en forma combinada los sistemas de “inventarios periódicos e “inventarios permanentes”, acreditando las circunstancias técnicas que así lo ameritan”.*

¹³ Sentencia de 2 de marzo de 2006, exp. 13776, C.P. Héctor J. Romero Díaz.



A su vez, la doctrina ha precisado que¹⁴ *“el menudeo o retail es un mecanismo aceptado para la determinación del valor de los inventarios y el costo de ventas, y su adopción no requiere de autorización de la DIAN. Ahora bien, es necesario comentar que la técnica contable ha creado este método de estimación para ser utilizado bajo los siguientes parámetros: a) a su uso se acepta para las actividades de compra y venta de mercancías sin proceso de transformación, que se hagan al detalle o al por menor. En otros términos se acepta para la actividad comercial y no para la industrial y siempre y cuando la venta se haga al por menor”*.

Según las NIC 2 (Normas Internacionales de Contabilidad), el método de los minoristas [retail] se utiliza a menudo, en el sector comercial al por menor, para la valoración de existencias, cuando haya un gran número de artículos que rotan velozmente, que tienen márgenes similares y para los cuales resulta impracticable utilizar otros métodos de cálculo de costos. En este método, el costo de las existencias se determinará deduciendo, del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto. El porcentaje aplicado tendrá en cuenta la parte de las existencias que se han marcado por debajo de su precio de venta original. A menudo se utiliza un porcentaje medio para cada sección o departamento comercial.

En esa medida, el objetivo buscado mediante el empleo del método *“retail”* es obtener la estimación del costo de ventas y el valor del inventario final, sin tener que emplear un inventario físico de la mercancía. Para garantizar una correcta aplicación de este método, las mercancías deben clasificarse por grupos homogéneos a los cuales se les asigna un precio de venta a partir del costo de compra y un margen de utilidad.

Caso concreto

La sociedad demandante afirma que el inventario y el costo de ventas consignados en la declaración de renta del año gravable 2010¹⁵, provienen de la aplicación del método *“retail”*, el cual fue utilizado por la actora debido a las mercancías de alta rotación, el gran número de referencias y que pueden ser clasificadas por grupos homogéneos. Lo anterior, tiene soporte en el ajuste realizado en la nota de contabilidad 2446 de 31 de diciembre de 2010, que es permitido por la técnica contable y constituye la correcta aplicación del método *“retail”* (norma internacional de contabilidad 2 párrafo 22).

Mediante Liquidación Oficial de Revisión 042412012000107 de 1º de noviembre de 2012¹⁶, la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año 2010, a cargo de la sociedad demandante, en el sentido de rechazar \$1.148.818.732 por concepto de costo de ventas, aumentar los inventarios en la suma de \$1.148.818.732 para un total de \$2.739.357.000, determinar un impuesto a cargo de \$475.712.000 e imponer una sanción por inexactitud de \$606.578.000.

¹⁴ CORREDOR ALEJO, Jesús Orlando. El Impuesto de Renta en Colombia, Editorial Centro Interamericano Jurídico – Financiero, Bogotá, 2009, Página 265.

¹⁵ Información tomada de los actos acusados y de la demanda, en la cual concuerdan las partes.

¹⁶ Folios 115 a 140 c. p.



La Administración sostuvo en la liquidación oficial de revisión que el rechazo de costo de ventas y el aumento del inventario, obedece a que no se encontraron pruebas de la nota de contabilidad No. 2446 del 31 de diciembre de 2010, en la que la actora aumentó el costo de ventas y disminuyó el inventario. Además, no se acreditaron las variables consideradas para determinar dicho valor, puntualmente no se evidenció el soporte de los márgenes a los que se estima vender los artículos por cada grupo homogéneo y no se presentó información referente a la determinación de los mismos.

En criterio de la DIAN, se encontraron errores en los cálculos de la razón del costo sobre precio de venta, pues al realizar las operaciones matemáticas con los mismos datos utilizados por la contribuyente, los resultados son diferentes y durante todos los meses del año, lo que evidencia las inexactitudes en el manejo de inventarios y en el costo de ventas. Por tanto, no es viable darle credibilidad al ajuste realizado el último día del año en el que se disminuyeron los inventarios y se aumentaron los costos.

De acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal de la Cámara de Comercio de Bogotá, la sociedad DISTRIBUCIONES DE MATERIALES DE CALZADO S.A. tiene como objeto social *“la compraventa, de artículos para zapatería y tapicería”*¹⁷.

Es un hecho no discutido por las partes que el método *“retail”* es utilizado para determinar el costo de inventarios vendidos cuando la cantidad y diversidad de la mercancía es de alta rotación y en los cuales es prácticamente imposible establecer el costo exacto de cada una de las unidades vendidas. Sin embargo, difieren en la aplicación del método para establecer la razón del costo, que afecta el inventario final y el costo de ventas registrado en el año gravable 2010.

De las pruebas allegadas al expediente, se advierte que en el desarrollo del programa *“DT” DENUNCIAS DE TERCEROS*, la DIAN comisionó a una funcionaria para realizar la correspondiente investigación con el fin de verificar la exactitud de los datos contenidos en la declaración de renta del año gravable 2010, a cargo de la actora.

Como resultado de dicha investigación, se suscribió el Acta de Inspección Tributaria, fundamento del acto demandado, en la que dejó constancia de lo siguiente¹⁸:

“En el transcurso de la investigación, la información suministrada referente a la valoración del inventario y en consecuencia para la determinación del costo de ventas fueron las siguientes hojas denominadas Inventario Valorizado al Retail, de las que se confirmaron contablemente el movimiento débito de la cuenta de inventarios y devoluciones en compras que corresponden a los valores registrados en la casilla de Compras del cuadro denominado Costo y los ingresos operacionales registrados en la casilla de Ventas del cuadro denominado Menudeo. Ver Anexo No. 1. (folio 51 a 54, 204 a 254, 289 a 300).

Para la determinación de la razón costo/precio venta, no se presentó relación alguna que permitiera verificar la obtención del margen asignado a cada grupo homogéneo, así como la relación de los artículos que componen cada grupo

¹⁷ Folios 23 a 2526 y 27 c. p.

¹⁸ Folios 511 a 523 c. a.



homogéneo con su respectivo valor de compra con base en las facturas de los proveedores, margen y valor de los precios a que se venderían.

En la contabilidad del investigado se constata que el sistema para establecer el costo de las mercancías es el de inventarios permanentes o continuo, registrado en el libro Mayor y Balances con el código contable 6135 Comercio al por mayor y al por menor y en la cuenta auxiliar 61359501 Insumos para el calzado con las siguientes subcuentas que a diciembre 31 de 2010 presentaban los siguientes valores:

6135950101	Plásticos	2.484.585.792
6135950102	Telas	980.022.198
6135950103	Hilos	141.541.394
6135950104	Pegantes	725.854.848
6135950105	Forro	547.668.476
6135950106	Láminas	106.702.325
6135950107	Varios	53.249.914
6135950108	Ajuste Método Retail	141.282.054
TOTAL		5.180.907.101

Ver folio 216 a 227 y 254

Así mismo, el registro de los ingresos e inventarios se encuentran en las cuentas 4135 Comercio al por mayor y al por menor y 1435 Mercancía no fabricadas con las siguientes subcuentas que a diciembre 31 de 2010 presentaban los siguientes valores:

41359501	Insumos para el calzado	
4135950101	Plásticos	3.551.243.996
4135950102	Telas	902.217.503
4135950103	Hilos	175.310.913
4135950104	Pegantes	493.335.562
4135950105	Forro	367.820.322
4135950106	Láminas	109.575.921
4135950107	Varios	39.432.078
TOTAL		5.638.936.295

Ver folio 289 a 300

14359501	Insumos para el calzado	
1435950101	Plásticos	24.278.906
1435950102	Telas	347.914.357
1435950103	Hilos	173.286.927
1435950104	Pegantes	396.223.671
1435950105	Forro	283.840.406
1435950106	Láminas	193.794.717
1435950107	Varios	171.199.237
TOTAL		1.590.538.222

Ver folio 204 a 215, 228 a 239, 242 a 253

Con la nota de contabilidad No. 2444 de noviembre 30 de 2010 se reclasifica el valor de \$164.034.286 ajuste método retail de la cuenta 14359501408 a cada grupo homogéneo en las cuentas 1435950101 a 1435950107 del inventario. A su vez, el 31 de diciembre de 2010 con nota de contabilidad No. 2446 se disminuye el inventario y se aumenta el costo de ventas de conformidad con los cálculos establecidos en las hojas denominadas Inventario Valorizado al retail por valor de \$1.148.818.732 respectivamente (folio 407, 409).



Al revisar los cálculos según los datos consignados en la hoja de inventario valorizado al retail, se observan errores en la razón costo/precio venta (disponible costo/disponible menudeo) durante todos los meses del año investigado, siendo el más llamativo el grupo correspondiente a plásticos, el cual muy coincidentemente presenta error de cálculo en todos los meses del año, mientras que otros grupos homogéneos solo presentan errores en algunos meses del año; otros grupos homogéneos extrañamente aplicando la misma fórmula el cálculo es correcto. Igualmente es sorprendente la variación de los márgenes tanto positivos como negativos (reflejados en las cifras superiores a 1) en algunos grupos homogéneos, que se resaltan en el anexo 2.

En consecuencia, el inventario final por \$1.590.538.000 y el costo de ventas por \$5.180.907.000 son inexactos y se desconoce el valor del ajuste método retail que afectó las citadas cuentas según nota de contabilidad No. 2446 por valor de \$1.148.732.000 realizado el 31 de diciembre de 2010 por las siguientes razones:

- *No se encuentran debidamente soportados los márgenes a los que se estima vender los artículos por cada grupo homogéneo, ya que no se presentó información referente a la determinación de los mismos.*
- *Existen errores en los cálculos de la razón del costo, datos fundamentales para la determinación del inventario final estimado al costo ya que es el valor que se aplica al inventario final estimado al precio de venta (o menudeo como lo denomina el investigado).*
- *Al aplicar la fórmula para calcular las razones del costo con la información presentada por el investigado en las hojas denominadas Inventario Valorizado al Retail y con los que determinó el inventario final y el costo de ventas, se establece un inventario final superior y el costo de ventas inferior al determinado, contabilizado y declarado por el investigado.*

Es claro que la utilización del retail debe permitir en cualquier momento establecer la existencia de mercancías y el costo de ventas, sin embargo en la contabilidad del contribuyente en el mes de noviembre se reclasifica ajuste método retail del inventario a cada grupo homogéneo y sólo hasta diciembre se observan los registros contables correspondientes a este método por el año investigado”.

Teniendo en cuenta las precisiones realizadas por la Administración Tributaria, conviene aclarar que los valores registrados en el inventario valorizado al “retail”, específicamente, en lo concerniente al costo disponible y al menudeo disponible, no son sumas objeto de discusión por la DIAN, sino solamente lo relacionado con la aplicación del método para determinar la **razón del costo**, lo cual afecta el valor del inventario final y, por consiguiente, el costo de ventas.

Como lo precisó la DIAN, el ajuste realizado el 31 de diciembre de 2010 en la nota de contabilidad No. 2446, por valor de \$1.148.732.000, no tiene respaldo probatorio para que se haya aumentado el costo de ventas y disminuido el inventario en la misma cantidad, toda vez que las estimaciones efectuadas en las hojas denominadas “inventario valorizado al retail”, no dan certeza de las operaciones realizadas al aplicar el método y, además, en algunos casos al efectuar los cálculos con los datos suministrados por la actora, se obtienen resultados diferentes en la razón del costo, lo cual altera el inventario final y el costo de ventas.



Para mayor ilustración, la Administración en la contestación de la demanda hizo el siguiente cuadro comparativo²⁰:

MES	COSTO DISPONIBLE	MENUDEO DISPONIBLE	RAZÓN COSTO (COST DISP/MENUDEO DISP)		MENUDEO / INVENTARIO FINAL	INVENTARIO FINAL (MENUDEO INVENTARIO FINAL X RAZÓN COSTO)	
			DETER DIAN	DETERM CONTRIB		DETER DIAN	DETERM CONTRIB
ENERO	148.474.261	161.660.629	0,918	0,318	78.413.851	72.017.774	24.969.463
FEBRERO	259.050.408	280.114.696	0,925	0,257	141.790.954	131.128.445	36.417.634
MARZO	289.821.734	343.491.799	0,844	0,068	180.416.783	152.226.938	12.272.323
ABRIL	298.666.751	351.350.926	0,850	0,052	103.790.898	88.227.718	5.368.035
MAYO	287.621.943	350.260.826	0,821	0,085	143.966.541	118.220.289	12.179.479
JUNIO	247.709.654	294.925.426	0,840	0,080	-59.395.424	-49.886.577	-4.772.707
JULIO	307.195.712	289.185.209	1,062	0,318	32.474.538	34.497.058	10.336.111
AGOSTO	336.637.951	422.326.722	0,797	0,440	45.327.728	36.130.869	19.939.391
SEPTIEMBRE	345.968.595	443.168.349	0,781	0,244	115.912.561	90.489.553	28.298.323
OCTUBRE	353.351.452	666.423.397	0,530	0,237	81.140.842	43.022.551	19.222.246
NOVIEMBRE	259.128.026	479.505.603	0,540	0,291	46.099.389	24.912.417	13.404.392
DICIEMBRE	183.917.627	469.672.378	0,392	0,267	90.903.353	35.596.577	24.278.906

La Sala al revisar los cálculos según los datos consignados en la hoja de inventario valorizado al retail²¹, evidenció un error en la aplicación de la fórmula para calcular la razón de costo (Disponible al costo/Disponible al precio de venta), y por consiguiente, en los valores del costo de ventas a precio de costo y del inventario final a precio de costo.

Por ejemplo en el grupo de plásticos se observa:

- Cuadro No. 1 realizado por la contribuyente:

MES	GRUPO	COSTO - precio de compra			MENUDEO - precio de venta			RAZON DE COSTO AL	MENUDEO - PV		COSTO MES	
		INICIAL	COSTO COMPRAS	DISPONIBLE	INICIAL	MENUDEO COMPRAS	DISPONIBLE		VENTAS	FINAL	COSTO VTAS INFORMADO	FINAL
ENERO	PLÁSTICOS	6.931.292	141.542.969	148.474.261	-	161.660.629	161.660.629	0,318	83.246.778	78.413.851	123.504.798	24.969.463
FEBRERO	PLÁSTICOS	24.969.463	187.032.634	212.002.097	78.413.851	201.700.845	280.114.696	0,257	138.323.742	141.790.954	175.584.462	36.417.635
MARZO	PLÁSTICOS	36.417.634	158.693.289	195.110.923	141.790.953	201.700.845	343.491.798	0,068	163.075.016	180.416.782	182.838.600	12.272.323
ABRIL	PLÁSTICOS	12.272.323	146.439.813	158.712.136	180.416.783	170.934.143	351.350.926	0,052	247.560.028	103.790.898	153.344.102	5.368.034
MAYO	PLÁSTICOS	5.368.035	199.394.225	204.762.260	103.790.898	246.469.928	350.260.826	0,085	206.294.285	143.966.541	192.582.780	12.179.480
JUNIO	PLÁSTICOS	12.179.479	129.489.365	141.668.844	143.966.541	150.958.885	294.925.426	0,080	354.320.850	-59.395.424	146.441.551	-4.772.707
JULIO	PLÁSTICOS	4.772.707	357.082.289	352.309.582	-59.395.424	348.580.633	289.185.209	0,318	256.710.671	32.474.538	341.973.471	10.336.111
AGOSTO	PLÁSTICOS	10.336.111	302.140.891	312.477.004	32.474.538	389.852.234	422.326.722	0,440	376.999.044	45.327.728	292.537.613	19.939.391
SEPTIEMBRE	PLÁSTICOS	19.939.391	309.837.726	329.777.117	45.327.729	397.840.621	443.168.350	0,244	327.255.788	115.912.562	301.478.794	28.298.323
OCTUBRE	PLÁSTICOS	28.298.323	262.861.899	291.160.222	115.912.561	550.510.836	666.423.397	0,237	585.282.555	81.140.842	271.937.976	19.222.246
NOVIEMBRE	PLÁSTICOS	19.222.246	216.105.475	235.327.721	81.140.842	398.364.761	479.505.603	0,291	433.406.214	46.099.389	221.923.329	13.404.392
DICIEMBRE	PLÁSTICOS	13.404.392	159.005.210	172.409.602	46.099.390	423.572.989	469.672.379	0,267	378.769.025	90.903.354	148.130.696	24.278.906
TOTALES			2.569.625.787			3.642.147.349		0,221	3.551.243.996		2.552.278.172	

- Cuadro No. 2 realizado por la Sala:

²⁰ Folio 209 c. p.

²¹ Folios 51 a 54 c. a.



Radicado: 68001-23-33-000-2013-00243-01 (20581)
 Demandante: DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A.

MES	GRUPO	COSTO - precio de compra			MENUDEO - precio de venta			RAZON DE COSTO AL (CALCULADO)	MENUDEO -PV		COSTO MES	
		INICIAL	COSTO COMPRAS	DISPONIBLE	INICIAL	MENUDEO COMPRAS	DISPONIBLE		VENTAS	FINAL	COSTO VTAS CALCULADO	FINAL CALCULADO
ENERO	PLÁSTICOS	6.931.292	141.542.969	148.474.261	-	161.660.629	161.660.629	0,918	83.246.778	78.413.851	76.456.487	72.017.774
FEBRERO	PLÁSTICOS	72.017.774	187.032.634	259.050.408	78.413.851	201.700.845	280.114.696	0,925	138.323.742	141.790.954	127.921.963	131.128.445
MARZO	PLÁSTICOS	131.128.445	158.693.289	289.821.734	141.790.953	201.700.845	343.491.798	0,844	163.075.016	180.416.782	137.594.796	152.226.938
ABRIL	PLÁSTICOS	152.226.938	146.439.813	298.666.751	180.416.783	170.934.143	351.350.926	0,850	247.560.028	103.790.898	210.489.033	88.227.718
MAYO	PLÁSTICOS	88.227.718	199.394.225	287.621.943	103.790.898	246.469.928	350.260.826	0,821	206.294.285	143.966.541	169.401.653	118.220.289
JUNIO	PLÁSTICOS	118.220.289	129.489.365	247.709.654	143.966.541	150.958.885	294.925.426	0,840	354.320.850	59.395.424	297.596.231	49.886.577
JULIO	PLÁSTICOS	49.886.577	357.082.289	307.195.712	59.395.424	348.580.633	289.185.209	1,062	256.710.671	32.474.538	272.698.654	34.497.058
AGOSTO	PLÁSTICOS	34.497.058	302.140.893	336.637.951	32.474.538	389.852.234	422.326.772	0,797	376.999.044	45.327.728	300.507.081	36.130.869
SEPTIEMBRE	PLÁSTICOS	36.130.869	309.837.726	345.968.595	45.327.729	397.840.621	443.168.350	0,781	327.255.788	115.912.562	255.479.042	90.489.554
OCTUBRE	PLÁSTICOS	90.489.554	262.861.899	353.351.453	115.912.561	550.510.836	666.423.397	0,530	585.282.555	81.140.842	310.328.962	43.022.551
NOVIEMBRE	PLÁSTICOS	43.022.551	216.105.475	259.128.026	81.140.842	398.364.761	479.505.603	0,540	433.406.214	46.099.389	234.215.608	24.912.417
DICIEMBRE	PLÁSTICOS	24.912.417	159.005.210	183.917.627	46.099.390	423.572.989	469.672.379	0,392	378.769.025	90.903.354	148.321.050	35.596.577
TOTALES			2.569.625.787			3.642.147.349		0,775	3.551.243.996		2.540.960.502	

Estos cálculos se compararon con la información de las cuentas contables, de lo cual se concluyó lo siguiente:

- Inventario de plásticos – Cuenta Contable 1.4.35.95.01.01²²: El valor informado en la tabla corresponde al valor contabilizado. Sin embargo, con el cálculo realizado para hallar el costo de ventas a precio de costo, se determina que el valor de los inventarios de plásticos se disminuyó en \$11.317.671.
- Costo de ventas de los plásticos vendidos – Cuenta Contable 6.1.35.95.01.01²³: El valor contabilizado no coincide con el costo de ventas informado en la tabla, ni siquiera con el ajuste realizado en el mes de diciembre.
- Ingreso por la venta de plásticos – Cuenta Contable 4.1.35.95.01.01²⁴: Coincide el valor reportado en la tabla con el valor contabilizado. (No hay discusión sobre este concepto).

De manera que en el grupo de plásticos se encontraron irregularidades. Por ejemplo, en el mes de enero del año 2010, el costo disponible de 148.474.261 dividido sobre el menudeo disponible de 161.660.629, da como resultado [razón del costo] 0,918²⁵ y no 0,318²⁶, como lo registra la sociedad demandante, lo cual afecta el inventario y, por consiguiente, el costo de ventas.

A su vez, al realizar el análisis al grupo de láminas, que según la DIAN presentaba error de cálculo en el mes de mayo, se pudo constatar que aplicando la fórmula del método retail, ésta arroja los mismos resultados obtenidos por la contribuyente en la razón de costo, el costo de ventas y el inventario final hasta abril. No obstante, en el mes de mayo el inventario se disminuyó considerablemente, afectando su valor final a 31 de diciembre. En consecuencia, el método de valoración de inventarios no se aplicó de manera uniforme durante todo el año como lo exige la ley.

Por último, del análisis de las tablas de razón de costo aportadas por el contribuyente con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, se concluye que hacen falta datos que permitan verificar la veracidad de los valores allí contenidos y la exactitud de los cálculos realizados. De igual manera, aunque a folio 565 del cuaderno de antecedentes, el demandante hace una explicación sobre los cálculos de la

²² Folios 204 al 215 c. a.

²³ Folios 216 a 227 c. a.

²⁴ Folios 289 a 300 c. a.

²⁵ Cuadro No. 2 realizado por la Sala.

²⁶ Cuadro No. 1 realizado por la contribuyente.



compañía, no se evidencia cuál es el grupo de facturas del cual se eligen “las facturas de venta con los precios más representativos del período”.

En ese orden de ideas, de los documentos aportados por la sociedad demandante durante la investigación, no fue posible establecer las variables que tuvo en cuenta la sociedad para determinar el inventario final y el costo de ventas, pues no se encuentran soportados los márgenes a los que se estima vender los artículos por cada grupo homogéneo ni se presentó información referente a la de determinación de los mismos con su respectivo valor de compra, siendo que era obligación de la contribuyente llevar el registro de todos los bienes disponibles para la venta durante el período y de los precios de venta al menudeo asignado a estos bienes.

Adicionalmente, la Sala al constatar la información suministrada por la sociedad demandante, observó que al aplicar la fórmula para la valoración de inventarios por el método al por menor o menudeo denominado “*retail*”, efectivamente se presentan errores e inexactitudes en el registro, pues se encontraron errores matemáticos al hallar el resultado de la razón del costo, sin que la actora haya justificado las cifras consignadas en el inventario valorizado al *retail*.

Por lo anterior, se reitera que, no es factible darle credibilidad al ajuste realizado en la nota de contabilidad No. 2446 de 31 de diciembre de 2010, en la que disminuyó el inventario y aumentó el costo de ventas, lo cual derivó en un menor impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad demandante, por la vigencia del año 2010.

Por lo demás, en cuanto al argumento expuesto en el recurso de apelación sobre la violación al debido proceso y el desconocimiento del principio de congruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, debido a que la DIAN en este último acto sostuvo que el método “*retail*” utilizado por la actora no es válido, porque no se manejó un código de barras de las mercancías para su comprobación y se efectuaron cómputos globales, la Sala considera necesario precisar que estos no fueron los argumentos de la Administración para rechazar el costo de ventas y el inventario consignado en la declaración privada, sino por la indebida aplicación del método *retail*. Argumento que se dio a conocer a la contribuyente desde el inicio de la investigación y en todas las actuaciones desplegadas por la DIAN, con el fin de garantizar su derecho de defensa y contradicción.

Es de anotar que en cuanto a la pretensión accesoria del numeral 3, en la que la actora solicita que se determine que MARTHA CATALINA MARTÍNEZ RUEDA en su condición de representante legal de la sociedad, no está obligada a cancelar impuesto y sanción alguna por el período investigado, la Sala no se pronunciará al respecto, porque esta pretensión no fue desarrollada en debida forma en el concepto de violación ni es el punto de discusión sobre el que versa el presente proceso.

Finalmente, no es aplicable el artículo 82 del Estatuto Tributario, pues en este caso, como lo precisó el *a quo*, no se trata de costos generados que no haya sido posible determinarlos, sino de costos inexistentes, ya que provienen de una indebida aplicación del método implementado por la actora, esto es, errores al calcular la razón del costo.

Por las razones expuestas y ante la ausencia de elementos que den certeza de la realidad del valor del costo de ventas e inventario declarado, el recurso de apelación



interpuesto no tiene vocación de prosperidad, pues la sociedad demandante no logró desvirtuar la liquidación oficial de revisión, que modificó la declaración privada del impuesto de renta del año gravable 2010.

Sanción por inexactitud

Habida consideración que se encuentra demostrado que el contribuyente declaró costos inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud. Además, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la sociedad demandante se resolvieron desfavorablemente por falta de soporte probatorio, y en tanto la Administración demostró que las cifras declaradas por la contribuyente no eran reales.

No obstante, el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria²⁷.

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por la actora²⁸.

Cálculo de la sanción por inexactitud:

SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Saldo a pagar propuesto (sin sanciones)	388.994.000
Saldo a pagar declarado (sin sanciones)	9.883.000
Base sanción por inexactitud	379.111.000
Porcentaje: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	379.111.000
Total saldo a pagar (saldo a pagar por impuesto + sanción por inexactitud)	768.105.000

Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, la Sala anula parcialmente los actos demandados, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$379.111.000** y, a título de restablecimiento del derecho, fija como saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto de renta del año gravable 2010, la

²⁷ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: "Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo. / [...] / Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."

²⁸ En este sentido se pronunció la Sala en la sentencia del 13 de diciembre de 2017, Exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.



suma de **\$768.105.000**, conforme con la anterior liquidación. En lo demás, niega las demás pretensiones de la demanda.

Condena en costas

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el 0.01% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión fue apelada por la demandante al considerar que no se encuentran probadas las costas, ni que actuó con temeridad o mala fe.

La Sala revoca la condena en costas impuestas por el *a quo* en el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, niega la condena en costas en ambas instancias, con base en el siguiente análisis:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

[...] 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.

[...] 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente²⁹:

“La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365³⁰. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366³¹, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de

²⁹ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

³⁰ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

³¹ Se transcribe el artículo 366 del CGP.



Radicado: 68001-23-33-000-2013-00243-01 (20581)
Demandante: DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A.

ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra". Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012). Sin embargo, como lo ha precisado la Sala³², estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"**.

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en ambas instancias. Por lo tanto, no procede la condena 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

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, quedará así:

***"PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación oficial de revisión 042412012000107 de 11 de enero de 2012, en cuanto al monto de la sanción por inexactitud que se ajusta en aplicación del principio de favorabilidad a **\$379.111.000**.*

***SEGUNDO:** Como restablecimiento del derecho, **FIJAR** como saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto de impuesto de renta del año gravable 2010, en la suma de **SETECIENTOS SESENTA Y OCHO MILLONES CIENTO CINCO MIL PESOS [\$768.105.000] MONEDA CORRIENTE**, conforme a la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.*

***TERCERO:** Negar las demás pretensiones de la demanda".*

SEGUNDO: NEGAR la condena en costas en ambas instancias.

TERCERO: RECONOCER personería a Tatiana Orozco Cuervo como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 432 del cuaderno principal.

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

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

³² Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Radicado: 68001-23-33-000-2013-00243-01 (20581)
Demandante: DISTRIBUIDORA DE MATERIALES DE CALZADO S.A.

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ