

**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 73001-23-33-000-2013-00264-01 (**21061**)
Demandante: INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES
S.A.S¹.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES - DIAN
Temas: Impuesto sobre la Renta - Año gravable 2008 -
Deducciones

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 14 de marzo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, que en la parte resolutive dispuso:

«Primero: DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 092412011000036 del 26 de octubre de 2011 expedida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección

¹ Antes Industrial de Servicios e Inversiones S.A.

Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, así como de la Resolución número 900.082 del 22 de noviembre de 2012, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en concordancia con los planteamientos expuestos en la parte motiva de esta sentencia.

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho DETERMÍNASE que la suma que debe cancelar el contribuyente INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A.S., por concepto del impuesto sobre la Renta y Complementarios para el año gravable 2008, es de \$25.458.000, de conformidad con los razonamientos insertos en la parte considerativa del presente fallo.

Tercero: CONDÉNASE en costas a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN, conforme lo dispone el artículo 188 del C.P.A.C.A., para lo cual se fija un (1) salario mínimo legal mensual vigente por concepto de agencias en derecho y se ordena que por Secretaría se realice la correspondiente liquidación de los gastos procesales, en los términos del artículo 393 del Código de Procedimiento Civil.

Cuarto: A la presente sentencia se le dará cumplimiento en los términos del artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Quinto: NIÉGUENSE las demás pretensiones de la demanda (...)».

ANTECEDENTES

El 20 de abril de 2009, Industrial de Servicios e Inversiones S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en la cual registró un total deducciones de \$437.765.000 y un total saldo a favor de \$1.296.000².

² Fl. 15 del cuaderno de antecedentes de la Administración

El 24 de septiembre de 2009, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué expidió el Auto de Apertura 092382009001069³ bajo el programa «*SALDOS A FAVOR RENTA*», en relación con la declaración tributaria señalada. Así mismo, el 29 de septiembre de 2009, la mencionada dependencia emitió el Requerimiento Ordinario de Información 109201238403506⁴, y el 24 de noviembre de 2009 realizó visita fiscal a la sociedad contribuyente⁵.

El 14 de abril de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué profirió el Emplazamiento para Corregir 092382010000011⁶, y el 14 de febrero de 2011 el Requerimiento Especial 092382011000002⁷, mediante el cual propuso el desconocimiento de pasivos (\$30.973.000) y deducciones de salarios y gastos laborales (\$409.235.000), determinar un impuesto a cargo de \$135.436.000 e imponer sanción por inexactitud (\$214.083.000).

El 26 de octubre de 2011, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué emitió la Liquidación Oficial de Revisión 092412011000036⁸, la cual acogió las glosas formuladas en el requerimiento especial.

³ Fl. 1 del c.a.

⁴ Fls. 18 y 19 del c.a.a.

⁵ Fls. 37 a 39 del c.a.a.

⁶ Fls. 61 a 73 del c.a.a.

⁷ Fls 132 a 152 del c.a.a.

⁸ Fls. 173 a 185 del c.a.a.

Contra el acto administrativo señalado la actora interpuso recurso de reconsideración⁹, el cual fue decidido mediante la Resolución 900.082 del 22 de noviembre de 2012¹⁰, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar la liquidación oficial de revisión para reconocer gastos de administración por la suma de \$8.342.529 y determinar un rechazo de deducciones de \$400.892.000, un impuesto a cargo de 132.683.000 y sanción por inexactitud de \$209.678.000.

DEMANDA

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

«PRIMERO: Que se revoque y declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución del Recurso de Reconsideración que modifica y confirma número 900.082 de fecha 22 de Noviembre de 2012 y notificada el día 5 de Diciembre de 2012, acto suscrito por la Jefe de la División de Recursos Jurídicos LUZ DARY CELIS VARGAS, que modificó parcialmente y confirmó el contenido de la liquidación oficial RTA sociedades y-o personas naturales obligados a contabilidad revisión número 092412011000036 de fecha 26 de Octubre de 2011 notificada el día 27 de Octubre de 2011, acto administrativo suscrito por la Jefe de Gestión de Liquidación MARÍA DEL CARMEN CASTELLANOS ROMERO, ambas dependencias de la Administración Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué, por las motivaciones

⁹ Fls 187 a 193 del c.a.a.

¹⁰ Fls. 204 a 213 del c.a.a.

que la administración cita en os actos descritos en los hechos y sustentados debidamente.

SEGUNDO: Que como consecuencia se restablezca el derecho que le asiste a mi poderdante, sociedad INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A.S. para que quede en firme la liquidación privada que presentó el contribuyente por el impuesto de renta año gravable 2008 el día 20 de abril de 2009 en el formulario No. 1108600710913 y accesoriamente de no ser sancionado con la inexactitud, en razón a los argumentos expuestos y que fueron objeto de esta reclamación.

TERCERO: Que sean declaradas nulas la actuaciones de la Administración Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Ibagué.

CUARTO: Que se ordene a la administración tributaria la aplicación de unificación de jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado sobre los asuntos discutidos (Sanciones de Inexactitud) artículos 269 y 270 de la Ley 1437 de 2011, aplicación de la Ley 1607 de 2012, Resolución 090 de septiembre de 2012.

QUINTO: Que se suspenda el cobro coactivo a la sociedad INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A.S. dentro del proceso que adelanta esta administración».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 29, 228, 230 y 233 de la Constitución Política y,
- Artículos 108, 114, 647, 664, 683, 771-1 y 771-2 del estatuto Tributario.

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

Dijo que la Administración violó el principio de legalidad al rechazar pagos laborales y a la seguridad social, bajo el argumento de que no aparecían en la información exógena reportada por terceros, sin

tener en cuenta que están debidamente soportados y no existen ingresos sin que medie un gasto para su realización.

Afirmó que la Caja de Compensación Comfenalco certificó el pago de aportes originados en salarios, y que estaba facultada para deducir prestaciones sociales por cesantías, primas de servicios, intereses sobre cesantías, vacaciones y auxilio de transporte.

Adujo que sobre los salarios referidos pagó la seguridad social, riesgos profesionales, salud, pensiones y caja de compensación familiar (Comfenalco y Comfamiliar del Huila – Sena, ISS e ICBF).

Sostuvo que la Administración violó los artículos 363 de la Constitución Política y 683 del Estatuto Tributario, así como los principios de legalidad, proporcionalidad, igualdad, progresividad, debido proceso y buena fe, porque no podía presumir que la sociedad demandante no incurrió en los gastos referidos por el servicio de transporte y al mismo tiempo reconocer los ingresos que sirven de base para la tributación.

Señaló que la Administración desconoció los certificados de cajas compensación que soportan pagos laborales y a la seguridad social, a pesar de estar amparados en comprobantes de egreso y en la contabilidad de la compañía.

Explicó que los costos y gastos solicitados cumplen los requisitos generales de las deducciones (necesidad, proporcionalidad y

causalidad) y los previstos en la legislación fiscal¹¹, porque sobre el salario de los trabajadores se pagó seguridad social y aportes parafiscales, y se aplicaron las retenciones en la fuente a que había lugar con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria.

Alegó que los actos cuestionados violan los principios de igualdad y seguridad jurídica, en tanto desconocen costos y gastos debidamente acreditados e imponen de plano sanción por inexactitud. Agregó que la Administración no podía inferir que el contribuyente no acreditó *«pago de salarios a trabajadores, relación de personal a cargo, tipo de contrato laboral»*, pues tal exigencia riñe con las exigencias del artículo 108 del Estatuto Tributario.

Expuso que la DIAN violó el principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, pues los costos y gastos declarados se relacionan con las operaciones realizadas por la empresa.

Manifestó que se violó el espíritu de justicia y el principio de *«interpretación con autoridad»*, porque se desconocieron conceptos y normas aplicables a los costos y gastos en que incurrió la sociedad para generar los ingresos.

Anotó que las dudas procesales se resuelven a favor del contribuyente, y que las pruebas del proceso no se valoraron bajo las reglas de la sana crítica.

¹¹ Artículos 108 y 114 del Estatuto Tributario, 61 del Decreto 187 de 1975 y 135 de la Ley 100 de 1993.

Anotó que no se presentan los supuestos para imponer sanción por inexactitud, porque los costos y deducciones solicitados son ciertos y están debidamente soportados, lo cual no fue desvirtuado por la Administración.

Agregó que la DIAN aplicó «*ultractivamente*» una sentencia del Consejo de Estado¹², y que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo «*exige a la administración la unificación de jurisprudencia*», pues existen diferentes pronunciamientos proferidos por la jurisdicción.

OPOSICIÓN

El Ministerio de Hacienda y Crédito Público se opuso a su vinculación al proceso, porque los actos administrativos demandados fueron expedidos por la DIAN, entidad que conforme con la Ley 489 de 1998 y con el Decreto 1071 de 1988 está dotada de personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio.

Formuló las excepciones de «*falta de agotamiento de la vía gubernativa respecto de este Ministerio*», de «*autonomía administrativa, presupuestal y patrimonial de la DIAN*» y de «*falta de legitimación en la causa por pasiva*»

Por su parte, **la DIAN** manifestó que el desconocimiento de pasivos y deducciones ocurrió porque el contribuyente no acreditó el pago

¹² Sentencia de marzo de 2011, Exp. 17152.

de salarios de los trabajadores vinculados a la empresa, ya que no allegó la relación de personal, no especificó el tipo de contrato laboral, ni el total de pagos realizados por aportes parafiscales y a la seguridad social.

Indicó que la actora no soportó los pagos de salarios en los términos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, y que los certificados allegados con el recurso de reconsideración no permiten verificar las deducciones registradas, pues la exigencia legal se concreta en el paz y salvo que incluya los conceptos deducibles. Aclaró que con fundamento en la certificación de la caja de compensación Comfenalco, se aceptó la deducción de \$8.342.529.

Aseguró que el actor incluyó en su declaración tributaria costos y deducciones sin el lleno de requisitos legales, que derivaron en un menor impuesto a pagar, lo que hace procedente la sanción por inexactitud.

Argumentó que no se violó el derecho a la igualdad, pues si bien con la demanda se allegaron pruebas que no se presentaron en el procedimiento administrativo adelantado, las recaudadas en esa oportunidad se valoraron en debida forma.

Manifestó que no transgredió el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, pues el reconocimiento de costos y deducciones es reglado y no admite interpretaciones subjetivas. Que tampoco desconoció el espíritu de justicia, porque la actuación

administrativa se adelantó según la normativa aplicable y el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa, lo cual garantizó el debido proceso.

Aclaró que no existen dudas sobre la interpretación de las normas relacionadas con la procedencia de los costos y gastos, y reiteró que en el procedimiento administrativo se valoraron las pruebas aportadas por la sociedad demandante y se estableció que no cumplen los requisitos legales para la procedencia de costos y deducciones. Citó el Concepto DIAN 032141 de 2003, relacionado con los requisitos legales para la deducción de salarios, y explicó que la doctrina DIAN es obligatoria para los funcionarios de la Administración y constituye un criterio válido de interpretación normativa.

Alegó que la incorporación en sede judicial de pruebas que no fueron aportadas en la actuación administrativa viola el derecho de defensa y el debido proceso, porque la Administración no pudo analizarlas y controvertirlas en la oportunidad debida.

Con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado¹³, dijo que la carga de la prueba está en cabeza del contribuyente, quien se encuentra en una posición privilegiada para demostrar el hecho económico declarado.

¹³ Sentencias del 7 de abril de 2011, Rad. 2005-00798, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y del 12 de marzo de 2012, Exp. 17734, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial prevista en el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁴, el *a-quo* consideró que las excepciones de «*Autonomía administrativa, presupuestal y patrimonial de la DIAN*» y «*falta de agotamiento de la vía gubernativa respecto de este Ministerio*», formuladas por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se subsumen en la de «*falta de legitimación en la causa por pasiva*», la cual declaró probada porque la capacidad para comparecer al proceso recae en la DIAN, quien además de expedir los actos administrativos demandados, tiene autonomía administrativa y presupuestal, patrimonio propio y personería jurídica, de la cual carece el Ministerio.

Fijó el litigio en determinar si los actos administrativos demandados «*se encuentran ajustados a derecho*».

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que la actuación de la Administración se ajusta al procedimiento legalmente establecido, y que conforme con el

¹⁴ Realizada el 20 de enero de 2014.

artículo 755-3 del Estatuto Tributario la carga de la prueba para desvirtuar las afirmaciones de la DIAN está a cargo del contribuyente¹⁵.

Relató que en ejercicio de las facultades de investigación la DIAN verificó los hechos que interesan al proceso y le otorgó a la actora el plazo necesario para aportar la información solicitada, sin que ello signifique que la demandada deba acreditar supuestos de hecho que favorezcan al contribuyente.

Afirmó que con la demanda se allegaron nuevas pruebas para soportar los costos y deducciones cuestionados, que si bien no se presentaron en la actuación administrativa deben ser estudiadas en sede judicial¹⁶.

Destacó que en la respuesta al requerimiento de información, la sociedad demandante presentó un listado con los conceptos que conforman las deducciones registradas en la declaración del año gravable 2008, y los soportó en facturas y comprobantes de egreso que carecen de las formalidades previstas para el documento equivalente¹⁷.

Advirtió que en el procedimiento administrativo se reconoció la deducción de \$28.529.668 con fundamento en la información exógena recaudada, y de \$8.342.529 con ocasión de la certificación

¹⁵ Citó la sentencia del 24 de marzo de 2011, Exp. 16481, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁶ Citó las sentencias del 12 de mayo de 2010, Exp. 17081, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 4 de diciembre de 2003, Exp. 13295, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

¹⁷ D. 522 de 2003 - Art. 3º.

de Comfenalco allegada con el recurso de reconsideración, aunque no se tuvo en cuenta el pago certificado por Comfamiliar Huila en cuantía de \$1.071.094.

Sostuvo que si bien la decisión de la administración es acorde con las pruebas recaudadas en sede administrativa, con la demanda se allegaron documentos que demuestran el pago de pensiones, salud, caja de compensación familiar, riesgos profesionales, SENA e ICBF, sobre los cuales procede el reconocimiento proporcional de salarios.

Por lo anterior, determinó un total deducciones de \$368.000.397¹⁸, de los cuales \$331.127.397 corresponden a deducción por salarios y otros conceptos laborales aceptados por el *a-quo*, y un total impuesto a pagar de \$8.994.000¹⁹.

Advirtió que sobre los valores determinados se debe liquidar sanción por inexactitud en cuantía de \$16.464.000, porque en sede administrativa la actora aportó documentos y cifras incompletas para soportar las deducciones declaradas.

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 393 del Código de Procedimiento Administrativo, condenó en costas a la entidad demandada.

¹⁸ \$331.127.397 más \$36.873.000 reconocidos por la Administración.

¹⁹ Total impuesto a cargo (\$11.924.400) menos total retenciones (\$2.930.000).

RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, por los motivos de inconformidad que se exponen a continuación:

La sociedad demandante pidió que se revoque la sentencia apelada y se declare la nulidad de los actos administrativos demandados, porque la deducción de salarios y pagos prestacionales procede por los valores declarados y no por la cifra determinada por el Tribunal, pues están acreditados en el expediente y, además, el *a-quo* pudo oficiar a las entidades de seguridad social para corroborar los soportes aportados y no lo hizo.

Sostuvo que no procede sanción por inexactitud, en razón a que los soportes allegados son ciertos y no fueron utilizados para defraudar al fisco, lo cual fue reconocido por el Tribunal al modificar la liquidación oficial de revisión; además, no existió mala fe del contribuyente. Y cuestionó la condena en costas impuesta a la Administración, bajo el argumento de que el monto establecido no corresponde con las erogaciones en que incurrió la sociedad para su defensa ni con los perjuicios causados.

La DIAN, por su parte, dijo que el Tribunal no podía valorar las pruebas aducidas con la demanda²⁰, porque la actora debió demostrar la existencia de circunstancias constitutivas de fuerza

²⁰ Citó la sentencia del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

mayor o caso fortuito que le impidieran presentarlas en sede administrativa, y que al tenerlas en cuenta se viola el principio de lealtad procesal. Agregó que por las razones referidas no procede la condena en costas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN reiteró los argumentos del recurso de apelación, al señalar que, la valoración de las pruebas presentadas con la demanda viola el principio de lealtad procesal, procede la sanción por inexactitud y se debe levantar la condena en costas.

El Ministerio Público solicitó que se revoque parcialmente la sentencia apelada, y que sólo se reconozca la deducción de salarios en la proporción correspondiente a los pagos reconocidos por la DIAN, teniendo en cuenta el certificado de paz y salvo de la Caja de Compensación Familiar COMFENALCO allegado en la actuación administrativa. Pidió que se reliquide la sanción por inexactitud y que no se condene en costas a la entidad demandada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala decide sin limitación²¹ sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por Industrial de Servicios e Inversiones S.A.S., respecto del año gravable 2008.

En concreto, debe establecer si se deben tener en cuenta los documentos allegados por la actora con la demanda, al no haber sido presentados en la actuación administrativa demandada, y si tales documentos demuestran las deducciones declaradas.

Marco general

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

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la Administración, para asegurar el *«efectivo cumplimiento de las normas sustanciales»*, puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las

²¹ C.G.P. «Art. 328. Competencia del Superior. El juez de segunda instancia deberá pronunciarse solamente sobre los argumentos expuestos por el apelante, sin perjuicio de las decisiones que deba adoptar de oficio, en los casos previstos por la ley.

Sin embargo, cuando ambas partes hayan apelado toda la sentencia o la que no apeló hubiere adherido al recurso, el superior resolverá sin limitaciones.

En la apelación de autos, el superior sólo tendrá competencia para tramitar y decidir el recurso, condenar en costas y ordenar copias.

El juez no podrá hacer más desfavorable la situación del apelante único, salvo que en razón de la modificación fuera indispensable reformar puntos íntimamente relacionados con ella.

En el trámite de la apelación no se podrán promover incidentes, salvo el de recusación. Las nulidades procesales deberán alegarse durante la audiencia». (Se subraya).

facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario²².

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias corresponde en principio a la Administración, y se invierte al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal²³.

En ese sentido, el artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil²⁴; no obstante, el artículo 743 ibídem señala que la idoneidad²⁵ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

El artículo 772 del Estatuto Tributario²⁶, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia

²²E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).».

²³ Artículo 746 del E.T.

²⁴ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²⁵ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

²⁶ E.T. «Art. 772. *La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.*».

fiscal, y los artículos 773²⁷ y 774²⁸ ib. señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente. Además, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades que la Administración otorgue²⁹.

En relación con la oportunidad para allegar pruebas, el artículo 744 ejusdem prevé que deben formar parte de la declaración; haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información; haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación; haberse acompañado al memorial de recurso o

²⁷ E.T. «Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

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

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

²⁸ E.T. «Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

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

2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;

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

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

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

²⁹ E.T. «Art. 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.

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

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

pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias.

Sin embargo, los numerales 5 del artículo 162³⁰, 2 del artículo 166³¹ y 4 del artículo 175³² del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, facultan a las partes para presentar nuevas pruebas o mejorar las recaudadas en la actuación administrativa, porque *«...en virtud del principio de libertad probatoria y de la carga de la prueba, en el proceso judicial, el contribuyente puede presentar nuevas pruebas o mejorar las aportadas en la vía gubernativa para hacer valer su derecho, sin que exista impedimento para ello»*³³.

A partir de las anteriores consideraciones, es preciso señalar que en este caso no se discute la *«no presentación de los libros de contabilidad»* a que se refiere el artículo 781 del Estatuto Tributario³⁴, que como se verá fueron aportados con la respuesta al requerimiento ordinario de información del 29 de septiembre de 2009, sino los soportes de las deducciones registradas por el demandante en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008.

³⁰ C.P.A.C.A. «Art. 162. Contenido de la demanda. Toda demanda deberá dirigirse a quien sea competente y contendrá: (...) 5. La petición de las pruebas que el demandante pretende hacer valer. En todo caso, este deberá aportar todas las documentales que se encuentren en su poder».

³¹ C.P.A.C.A. «Art. 166. Anexos de la demanda. A la demanda deberá acompañarse: (...) 2. Los documentos y pruebas anticipadas que se pretenda hacer valer y que se encuentren en poder del demandante, así como los dictámenes periciales necesarios para probar su derecho».

³² C.P.A.C.A. «Art. 175. Contestación de la demanda. Durante el término de traslado, el demandado tendrá la facultad de contestar la demanda mediante escrito, que contendrá: (...) 4. La relación de las pruebas que se acompañen y la petición de aquellas cuya práctica se solicite. En todo caso, el demandado deberá aportar con la contestación de la demanda todas las pruebas que tenga en su poder y que pretenda hacer valer en el proceso».

³³ Sentencia del 13 de octubre de 2016, Exp. 22165, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁴ En la respuesta al requerimiento ordinario de información del 29 de septiembre de 2009, la actora presentó los libros contables exigidos por la Administración.

En esas condiciones, contrario a lo aducido por la entidad demandada, la Sala reitera su criterio en el sentido de considerar que con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido *-como ocurre en este caso-*, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar.

Caso concreto

La Sala observa que en el Requerimiento Ordinario de Información 1.09.201.238.403-506 del 29 de septiembre de 2009³⁵, la Administración solicitó al contribuyente, entre otros, copia del Libro Mayor y Balance a 31 de diciembre de 2008 y los siguientes documentos relacionados con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2008:

«10.- Relación detallada de los pasivos, indicando el tipo de pasivo, valor nombres y apellidos y número de la cédula de ciudadanía o Razón Social, NIT y dirección de cada uno de los acreedores (...)

12.- Relación detallada de los costos y de las deducciones, indicando la clase del costo o deducción, nombres y apellidos y número de la cédula de ciudadanía o Razón Social, NIT y valor de cada uno de los beneficiarios de los pagos o abonos en cuenta».

³⁵ Fls. 18 y 19 del c.a.a.

En los anexos de la respuesta al requerimiento de información³⁶, el contribuyente entregó copia del Libro Mayor y Balance a 31 de diciembre de 2008³⁷ solicitado por la Administración, así como la certificación de Revisor Fiscal³⁸ sobre los valores registrados contablemente y, en relación con las deducciones en discusión, relacionó los siguientes valores³⁹:

Costos y deducciones

La contribuyente registró un total deducciones por la suma de **\$437.765.000**, los cuales diferenció así⁴⁰:

CLASE DE GASTO	NOMBRE Y APELLIDO	VALOR
SUELDOS	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$233.384.628
AUXILIO DE TRANSPORTE	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$27.698.588
CESANTÍAS	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$21.297.366
INT. CESANTÍAS	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$2.391.626
PRIMA DE SERVICIOS	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$21.297.366
VACACIONES	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$10.175.624
INDEMNIZACIONES	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$1.041.539
APORTES A RIESGOS	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$5.686.318

³⁶ Fl. 20 del c.a.a.

³⁷ Fls. 21 22 del c.a.a.

³⁸ El certificado de revisor fiscal de febrero de 2009, señaló que «...la contabilidad de la compañía se llevó de conformidad con las normas legales y la técnica contable, las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los estatutos, la correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de Accionistas se llevaron y conservaron debidamente (...)» - Fls. 31 a 33 del c.a.a.

³⁹ Fls. 21 a 36 del c.a.a.

⁴⁰ Fls. 26 y 27 del c.a.a.

APORTES SALUD	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$30.443.928
APORTES PENSIÓN	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$38.012.965
APORTE CAJA DE COMPENSACIÓN	EMPLEADOS - RELACIÓN	\$20.306.449
TOTAL PERSONAL		\$411.736.397

Además, relacionó los siguientes gastos:

CLASE DE GASTO	NOMBRE Y APELLIDO	VALOR
Servicio de teléfono	Movistar – Colombia Telecomunicaciones	\$1.725.416
Servicio de correo	Servientrega	\$249.700
Servicio de transporte	Bader Tapias Gamal	\$21.649.190
Registro mercantil	Cámara de Comercio	\$126.000
Mantenimiento de equipo	Tintas y recargas	\$48.000
Gastos bancarios	Bancolombia S.A.	\$1.950.297
Honorarios	Andrés Pérez	\$280.000
TOTAL		\$26.028.603

El 24 de noviembre de 2009 se realizó visita fiscal a la contribuyente⁴¹ para verificar la procedencia de «costos y deducciones, retenciones en la fuente correspondiente al año gravable 2008⁴²», y se dejó constancia de que «Se solicitaron los soportes de los pagos por costos y deducciones y no fueron puestos a la vista de la comisión visitadora».

Por lo anterior se solicitó a la actora «Un listado de todo el personal que trabajó en el año 2008 con sus respectivos sueldos y demás pagos salariales. Un auxiliar de contabilidad de Luis Carlos Rondón, Gamal Bader Tapias y Andrés Pérez Trochez soportado con los comprobantes internos y externos de la contabilidad. Fotocopia de los paz y salvos de las cajas de

⁴¹ Fls. 38 y 39 del c.a.a.

⁴² En cumplimiento del Auto Comisorio 109201238-133 del 30 de octubre de 2009 – Fl. 37 del c.a.a.

compensación, Comfahuila y Comfaca. Fotocopia de las planillas "pila" de enero a diciembre de 2008», documentos que no fueron presentados por la contribuyente, aunque presentó 16 comprobantes de egreso por un valor total de \$58.784.773⁴³, que no tenían identificación del beneficiario ni numeración consecutiva.

El 14 de abril de 2010, la Administración expidió el Emplazamiento para Corregir 092382010000011⁴⁴, y el 14 de febrero de 2011 el Requerimiento Especial 092382011000002⁴⁵, mediante el cual propuso, con fundamento en el reporte de información exógena allegado al proceso⁴⁶, aceptar deducciones por **\$28.529.668**⁴⁷, el rechazo del valor restante de **\$409.235.000** y de los pasivos declarados, así como la imposición de sanción por inexactitud (\$214.083.000), porque no «*se demostró plenamente la realidad del hecho económico*». Las glosas referidas fueron acogidas por la liquidación oficial de revisión.

Con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión, la contribuyente allegó dos certificaciones de cajas de compensación, cuyo contenido se transcribe a continuación:

COMFENALCO TOLIMA

*«PAZ Y SALVO PARA FINES FISCALES NO. 0596
CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DE FENALCO DEL TOLIMA
DEPARTAMENTO DE SUBSIDIO Y APORTES*

⁴³ Fls. 45 a 59 del c.a.a.

⁴⁴ Fls. 61 a 73 del c.a.a.

⁴⁵ Fls. 132 a 152 del c.a.a.

⁴⁶ Folio 20 del c.a.a.

⁴⁷ ISS \$11.519.143, SENA \$4.741.870, SEGUROS LA EQUIDAD \$5.041.972 e ICBF \$7.226.683.

IBAGUÉ, 24/03/2009

HACE CONSTAR QUE INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A. CC O NIT. 900154483 PAGÓ POR APORTES A ESTA CAJA LA SUMA DE: **\$8.342.529**

VALOR APORTADO CONFORME A LA LEY 21 DE 1982, PARA EFECTOS DEL SUBSIDIO FAMILIAR, EQUIVALENTES AL 4% SOBRE LOS SALARIOS POR **\$208.926.200**.

EL VALOR PAGADO CORRESPONDE A LAS NÓMINAS DE LOS MESES DE 200801 AL 200812 QUEDANDO A PAZ Y SALVO CON ESTA CAJA POR LA SUMA PAGADA Y EL TIEMPO INDICADO (...)»⁴⁸

COMFAMILIAR HUILA

«Me permito certificar que la empresa INDUSTRIAL DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A., identificada con Nit No. 900.154.483, se encuentra afiliada a nuestra Entidad y ha cancelado aportes parafiscales del 4% (CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR) por el año 2008 y 2009. (...) ESTE CERTIFICADO NO ES VÁLIDO PARA EFECTOS DE AFILIACIÓN A OTRA CAJA DE COMPENSACIÓN NI COMO SOPORTE DE PAGO DE PARAFISCALES POR CONTRATOS»⁴⁹.

Además, en los anexos a la mencionada certificación⁵⁰, se indicó que, por el año gravable 2008, la contribuyente realizó pagos por un total de \$1.071.094.

La Resolución que resolvió el recurso de reconsideración modificó la liquidación oficial de revisión, para reconocer únicamente la deducción de los valores certificados por Comfenalco Tolima (\$8.342.529), con lo cual, el rechazo de deducciones se redujo de

⁴⁸ Fl. 197 del c.a.a.

⁴⁹ Fl. 198 del c.a.a.

⁵⁰ Fls. 199 y 200 del c.a.a.

\$409.235.000 a **\$400.892.000** y la sanción por inexactitud pasó de \$214.083.000 a \$209.678.000.

A partir de los hechos señalados, la Sala advierte que el rechazo de deducciones por concepto de salarios y parafiscales se fundó en la inexistencia de soportes de los valores declarados, sobre los cuales la carga probatoria recayó en el contribuyente como consecuencia de las comprobaciones realizadas por la Administración.

Deducción de salarios y parafiscales

El artículo 108 del Estatuto Tributario⁵¹ dispone que los salarios son deducibles si se acredita el pago de aportes a salud⁵² y parafiscales (aportes al subsidio familiar, SENA, ISS e I.C.B.F.), para lo cual el contribuyente debe estar a paz y salvo por tales conceptos en el año gravable que corresponda, por tratarse de un requisito *sine qua non* de la deducción.

⁵¹ E.T. «Art. 108. Los aportes parafiscales son requisito para la deducción de salarios. Para aceptar la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al Servicio Nacional de Aprendizaje (SENA), al Instituto de Seguros Sociales (ISS), y al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, para lo cual, los recibos expedidos por las entidades recaudadoras constituirán prueba de tales aportes.

Los empleadores deberán además demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la [Ley 100 de 1993](#).

Adicionalmente, para aceptar la deducción de los pagos correspondientes a descansos remunerados es necesario estar a paz y salvo con el SENA y las Cajas de compensación familiar (...). Artículo vigente durante los hechos en discusión.

⁵² Previstos en la Ley 100 de 1993.

El artículo 664 del Estatuto Tributario⁵³, por su parte, sanciona con el desconocimiento de la deducción por salarios, la falta de acreditación en el pago de aportes a salud, SENA, ICBF y cajas de compensación familiar, con anterioridad a la presentación de la declaración tributaria⁵⁴.

Así mismo, el artículo 114 del Estatuto Tributario prevé que los aportes efectuados por los patronos al ICBF y los pagos realizados por concepto de subsidio familiar y SENA son deducibles en el impuesto sobre la renta y complementarios.

Lo anterior indica que *«los pagos por aportes parafiscales efectuados en un determinado año o período gravable tienen una doble connotación en materia tributaria; por una parte, son requisito adicional para la procedencia de la deducción por concepto de salarios y, por el otro, constituyen en sí mismos una deducción de renta⁵⁵»*.

En relación con la prueba del pago de los conceptos aludidos, la Sala⁵⁶ reitera que, *«en la medida en que se prueben los pagos a la seguridad social y a las entidades beneficiarias de los aportes parafiscales, así sea parcialmente, procede el reconocimiento de la*

⁵³ E.T. «Art. 664. Sanción por no acreditar el pago de los aportes parafiscales. El desconocimiento de la deducción por salarios, por no acreditar el pago de los aportes al Instituto de Seguros Sociales y a las entidades a que se refiere la Ley 100 de 1993, al Servicio Nacional de Aprendizaje, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar y a las Cajas de Compensación Familiar, de quienes estén obligados a realizar tales aportes, se efectuará por parte de la Administración de Impuestos, si no se acredita que el pago fue efectuado previamente a la presentación de la correspondiente declaración del impuesto sobre la renta y complementarios (...)».

⁵⁴ Lo anterior fue puesto de presente por la Sala en sentencia del 19 de abril de 2012, Exp. 18607, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁵ Sentencia del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19167, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁶ Sentencias del 12 de marzo de 2009, Exp. 16057, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 4 de marzo de 2010, expediente 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 12 de diciembre de 2014, Exp. 19167, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*deducción por salarios en forma proporcional a lo que se acredite según los porcentajes de las cotizaciones, y no hay lugar a su desconocimiento total por falta de los certificados de "paz y salvo" de las entidades beneficiarias, pues además de que la Ley no consagra una tarifa legal de prueba, existen otros documentos, como las planillas de aportes o los recibos que expiden las entidades respectivas, suficientes para acreditar el pago de los aportes parafiscales*⁵⁷». (Se subraya).

Teniendo en cuenta que con la demanda y su contestación las partes pueden presentar las pruebas del derecho que pretenden, la Sala observa que, en el caso, con la demanda la contribuyente allegó planillas de «compensación» de los periodos de enero a diciembre de 2008⁵⁸, planillas de pago de: riesgos profesionales⁵⁹, SENA⁶⁰, ICBF⁶¹, cajas de compensación familiar (Comfenalco Tolima y Comfaca)⁶², aportes salud (Red Salud EPS, Atención Humana EPS, Saludcoop EPS, Coomeva EPS, ISS EPS, Solsalud EPS, Colmedica EPS, Salud Total EPS, Servicio Occidental de Salud S.O.S.) y pensiones (Porvenir, Protección, Horizonte, Santander, Colfondos, ISS)⁶³, entre otras planillas de pago⁶⁴.

La Sala advierte que los documentos referidos son pruebas idóneas que demuestran el pago parcial de aportes a salud, SENA, ICBF y a cajas de compensación familiar durante el año gravable 2008, que

⁵⁷ Sentencia del 4 de marzo de 2010, Exp. 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁸ Fls. 666 a 800 del c.a.

⁵⁹ Fls. 807 a 812 del c.a.

⁶⁰ Fls. 813 a 816 del c.a.

⁶¹ Fls. 817 a 820 del c.a.

⁶² Fls. 821 a 824 del c.a.

⁶³ Fls. 824 a 847 del c.a.

⁶⁴ Fls. 255 a 440 y 857 a 1266 del c.a.

no fueron objeto de tacha de falsedad ni desvirtuados por la Administración, cuya argumentación se concretó en que no se debían valorar porque no fueron presentadas en sede administrativa.

A esa misma conclusión arribó el Tribunal en la sentencia apelada, en la cual, con fundamento en las pruebas recaudadas en la actuación administrativa (certificaciones de Comfenalco Tolima y Comfamiliar Huila) y en los documentos suministrados con la demanda, reconoció la procedencia proporcional de salarios en cuantía de \$331.127.397, que corresponde al porcentaje de cotizaciones acreditado por la actora, lo que arrojó un total de costos y deducciones de \$368.000.397⁶⁵ y un impuesto a cargo de \$8.994.000⁶⁶.

La Sala evidencia que la demandante en la apelación se limitó a señalar de forma general que las deducciones declaradas estaban acreditadas en el expediente y que se debió oficiar a las entidades de seguridad social para corroborar los soportes aportados, sin referirse ni cuestionar las conclusiones a las que arribó el *a quo* con fundamento en los elementos de prueba aportados en la actuación administrativa y con la demanda, que le permitieron aceptar parcialmente la deducción por salarios y otros conceptos laborales.

⁶⁵ \$331.127.397 más \$36.873.000 reconocidos por la Administración.

⁶⁶ Fl. 1444 del c.p.

Sobre este último punto, cabe destacar que conforme con lo dispuesto en el artículo 167 del Código General del Proceso, a la actora le correspondía «*probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*», y no lo hizo, motivo por el cual el cargo no está llamado a prosperar. Además, la decisión de negar la solicitud de oficiar a las entidades de seguridad social adoptada por el Tribunal en la audiencia inicial, no fue impugnada por la actora en esa instancia procesal⁶⁷.

Así las cosas, la Sala confirmará la decisión de anular parcialmente los actos administrativos demandados.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁶⁸.

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

En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario,

⁶⁷ Fl. 1387 del c.p.

⁶⁸ Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

pero la Sala considera que procede la sanción, porque la actora incluyó en su declaración datos incompletos, de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶⁹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁷⁰, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁷¹, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

En consecuencia, con fundamento en las cifras determinadas por el Tribunal, que no fueron desvirtuadas por el contribuyente ni

⁶⁹ «Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones».

⁷⁰ E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente».

⁷¹ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

cuestionadas por la Administración, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2008, para recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

Concepto	Saldo favor/a pagar	Sanción por inexactitud
Saldo a favor contribuyente	\$1.296.000	
Saldo a pagar Tribunal y Consejo de Estado	\$8.994.000	
Base gravable sanción		\$10.290.000
Tarifa:		100%
		\$10.290.000

Total impuesto a cargo	\$11.924.000
Total retenciones	(\$2.930.000)
Saldo a pagar por impuesto	\$8.994.000
Sanciones	\$10.290.000
Total saldo a pagar	\$19.284.000

De otra parte, la Sala observa que, con fundamento en el artículo 188 del C.P.A.C.A., el Tribunal condenó en costas y agencias en derecho a la demandada, decisión que fue apelada por la entidad.

La Sala no condenará en costas porque el numeral 8 del artículo 365 del Código General del Proceso⁷² prevé que «Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida

⁷² Ley 1564 de 2012.

de su comprobación⁷³» y en el expediente no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen su causación. En consecuencia, revocará el numeral tercero del fallo de primera instancia.

Por las razones expuestas, la Sala modificará el numeral segundo de la sentencia apelada para determinar un total saldo a pagar a cargo de la actora de \$19.284.000, revocará el numeral tercero y, en lo demás, confirmará dicha providencia. No se condenará 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 y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia proferida el 14 de marzo de 2014 por el Tribunal Administrativo del Tolima, el cual quedará así:

«SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho DETERMÍNASE el total saldo a pagar a cargo de la contribuyente INDUSTRIAL

⁷³ 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.

DE SERVICIOS E INVERSIONES S.A.S., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2008, en la suma de DIECINUEVE MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE. (\$19.284.000)».

SEGUNDO: REVÓCASE el numeral tercero de la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Sin condena en costas.

Se reconoce personería para actuar al abogado Herman Antonio González Castro en nombre de la entidad demandada, en los términos del poder visible en el folio 1544 del c.p.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ