



**EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD FORMULADA EN EL RECURSO DE APELACIÓN Y EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA - Improcedencia. No procede su análisis porque no se formuló con la demanda / EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD FORMULADA EN EL RECURSO DE APELACIÓN Y EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. No procede su análisis porque no se formuló con la demanda / EXCEPCIONES DE INCONSTITUCIONALIDAD E ILEGALIDAD FORMULADAS EN EL RECURSO DE APELACIÓN Y LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA CONTRA EL ARTÍCULO 177-2 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO - No prosperidad. No procede su análisis porque no se propusieron con la demanda, además de que los argumentos que las fundamentan son insuficientes para declararlas probadas /**

En el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión, la actora invocó las excepciones de inconstitucionalidad e ilegalidad, por la inaplicabilidad del artículo 177-2 del Estatuto Tributario que, a su juicio, «*es abiertamente contrario a las normas de la Carta (artículos 228 y 363) y del mismo Estatuto (artículo 363) cuando hace depender la deducibilidad de los pagos a terceros de la exhibición de una anotación en el Registro Único Tributario - RUT*». Se advierte que las excepciones señaladas no se formularon con la demanda, y que las argumentaciones de la actora son insuficientes para declararlas probadas, pues de ellas no se puede establecer que con la inaplicación del artículo 177-2 del Estatuto Tributario se salvaguarde la supremacía de la Constitución Política y el orden jurídico. En ese sentido la Sala considera que la aplicación al caso concreto del artículo 177-2 del Estatuto Tributario no implica «*una situación de incompatibilidad visible e indiscutible entre una norma Constitucional y una de inferior jerarquía*», pues además de que dicha norma desarrolla los principios establecidos en los artículos 228 y 363 de la Constitución Política, no se presentaron argumentos que justifiquen la inaplicación aducida por la actora. Por ello, las excepciones invocadas no están llamadas a prosperar y se declararán no probadas.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 228 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 363 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 177-2

**PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Alcance / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Carga de la prueba para desvirtuarla / PRUEBAS EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance / PRUEBAS EN MATERIA TRIBUTARIA - Medios probatorios admisibles / ACEPTACIÓN DE COSTOS Y GASTOS POR PAGOS A PERSONAS NATURALES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO - Exigibilidad de inscripción en el RUT. En el caso de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas procede el rechazo de costos y gastos en el impuesto sobre la renta cuando no se acredita la inscripción del beneficiario del pago en el régimen simplificado del IVA / EXIGIBILIDAD DE INSCRIPCIÓN EN EL RUT – Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Obligación para el contribuyente del impuesto sobre la renta que solicita el reconocimiento de costos y gastos de exigir y conservar el documento en el que consta la inscripción en el RUT de la persona natural beneficiaria de los pagos responsable del régimen simplificado del IVA**



El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*». La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal. Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil; no obstante, el artículo 743 ib. señala que la idoneidad de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos. En ese sentido, el artículo 4º de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, condiciona la aceptación de costos y gastos por pagos a personas naturales a la presentación del documento en que obre la inscripción de su responsabilidad (...) El artículo señalado establece que, en el caso de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, procede el rechazo de costos y gastos por pagos a personas naturales del régimen simplificado cuando no se acredita su inscripción en el mismo. Además, el último inciso del artículo 177-2 del Estatuto Tributario establece la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, desde la fecha establecida por el Gobierno Nacional, en los términos del artículo 555-2 ib. Sobre la obligación de exigir y conservar el documento en que conste la inscripción aludida, la Sala precisó que: «*(...) a partir del año gravable 2005, es obligación del contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos, perteneciente al régimen simplificado de IVA, está inscrita en el RUT como responsable de dicho régimen. El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago (...). En relación con la presunta interpretación errónea del artículo 177-2 literal c) del E.T., la Sala advierte que, de acuerdo con dicha norma, no estar inscrito en el régimen común sí implica que debería estar inscrito en el régimen simplificado de IVA, pues, la primera parte de la norma se refiere al rechazo de costos o gastos por pagos “por concepto de operaciones gravadas con IVA”, que son las que generan la responsabilidad de IVA en alguno de los dos regímenes de IVA: el común o el simplificado. Asimismo, a la DIAN no le correspondía probar que las personas beneficiarias de los pagos efectuados por el declarante estaban en la obligación de inscribirse en el régimen común del impuesto a las ventas. Es al contribuyente a quien le corresponde probar que la persona natural beneficiaria del pago, no inscrita en el régimen común, estaba inscrita en el régimen simplificado*».

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 177-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 555-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / LEY 863 DE 2003 - ARTÍCULO 4 / DECRETO 2788 DE 2004 - ARTÍCULO 20 NUMERAL 3



**NOTA DE RELATORÍA:** Sobre la obligación para el contribuyente del impuesto sobre la renta que solicita el reconocimiento de costos y gastos de exigir y conservar el documento en el que consta la inscripción en el RUT de la persona natural beneficiaria de los pagos responsable del régimen simplificado del IVA se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 19 de mayo de 2016, radicación 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 28 de febrero de 2019, radicación 25000-23-37-000-2012-00054-01(20844), C.P. Milton Chaves García.

**RECHAZO DE COSTOS POR PAGOS A TERCEROS POR SERVICIOS DE CONDUCCIÓN DE TRACTOCAMIONES - Procedencia. Falta de prueba de la naturaleza de la operación que originó los pagos, con el fin de establecer si estaba gravada o no con IVA y, por ende, si la contribuyente debía exigir y conservar la copia del documento en el que constara la inscripción de la responsabilidad de los beneficiarios / VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Carga probatoria. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBA CONTABLE - Insuficiencia**

En cuanto a las actividades desarrolladas por la sociedad demandante en el periodo en discusión, el dictamen pericial practicado en el proceso indicó que, a partir del año 2007, con la entrada al negocio de una nueva sociedad (TESA), la actora prestó sus servicios por fuera del muelle en la zona portuaria de Buenaventura, y se vio obligada a *«urbanear por fuera del muelle en el cargue y descargue de los contenedores labor que hacen en las vías urbanas del municipio (...) actividad esa que generó los ingresos de la compañía durante ese mismo ejercicio 2007»*. Ahora bien, en relación con las operaciones que originaron los pagos cuestionados, la liquidación de revisión señaló que si bien la actora *«presta sus servicios dentro de las instalaciones de LA SOCIEDAD PORTUARIA REGIONAL DE BUENAVENTURA S.A. y eventualmente en la zona urbana de la misma ciudad (...), en respuesta al requerimiento especial (...), el contribuyente VIKINGOS LOGÍSTICA LTDA - NIT 900097551 y teniendo en cuenta que los pagos corresponden a servicios de conducción de tractocamiones, no aporta prueba alguna que demuestre que estos pagos corresponden a esta clase de servicios excluidos»*. Así mismo, la certificación expedida por la contadora de la sociedad demandante con el recurso de reconsideración indicó que *«los servicios de conducción de tractocamiones pagados a terceros en el año gravable 2007, fueron prestados en la zona portuaria del Municipio de Buenaventura»*. El numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión, establecía que *«El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo»* está excluido del impuesto sobre las ventas. Del mismo modo, el artículo 4º del Decreto 1372 de 1992 dispuso que *«Para los efectos de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario también forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos»*. A partir de los hechos señalados, la Sala advierte que si bien se encuentra acreditado que la actividad desarrollada por la actora corresponde a la prestación de un servicio excluido, no ocurre lo mismo con los servicios que originaron los pagos rechazados por la Administración. Al respecto, la Sala echa de menos que la actora explicara y demostrara la naturaleza de la operación realizada con los terceros beneficiarios de los pagos, para efectos de establecer si las actividades por estos realizadas estaban o no gravadas con el impuesto sobre las ventas, y por ende, si se hacía exigible la condición establecida en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario para la



procedencia de costos y gastos, pues la certificación de la contadora de la compañía no refleja el grado de detalle requerido para ello. Lo mismo ocurre con la contabilidad de la compañía, en la cual, si bien aparecen registrados los pagos realizados, no permite establecer la naturaleza de la operación que los originó. Se considera que si lo pretendido por la actora era demostrar que las operaciones realizadas con los terceros beneficiarios de los pagos estaban excluidas, debía allegar los elementos probatorios que permitieran establecer con precisión la naturaleza de los servicios prestados, pues se reitera, «*la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal*». Por lo anterior, como no se demostró que los beneficiarios de los pagos constitutivos de costos y gastos realizaran operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, la actora debía exigir y conservar la copia del documento donde constara la inscripción de la responsabilidad que les asistía.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 177-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 476 NUMERAL 2 / DECRETO 1372 DE 1992 - ARTÍCULO 4

**EFFECTOS CONTABLES Y TRIBUTARIOS DEL CONTRATO DE LEASING - Reglas / DEDUCCIONES - Aplicación restrictiva / DEDUCCIÓN DE GASTOS POR PAGO DE CÁNONES DE ARRENDAMIENTO FINANCIERO - Requisitos / DEDUCCIÓN DE GASTOS POR PAGO DE CÁNONES DE LEASING FINANCIERO DE VEHÍCULOS SOLICITADA POR EL USUFRUCTUARIO DEL BIEN - Improcedencia. Según el artículo 127-1 del Estatuto Tributario y teniendo en cuenta el carácter restringido de las deducciones, los gastos por cánones de arrendamiento solo son deducibles para el arrendatario del contrato de leasing, lo cual no incluye a los usufructuarios del bien / DEDUCCIÓN DE GASTOS POR PAGO DE CÁNONES DE LEASING FINANCIERO DE VEHÍCULOS – Requisitos / DEDUCCIÓN DE GASTOS POR PAGO DE CÁNONES DE LEASING FINANCIERO DE VEHÍCULOS – Improcedencia de la cesión del usufructo**

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión, indicaba que, para efectos contables y tributarios, el contrato de leasing se regía por las siguientes reglas: «*1.- Los contratos de arrendamiento financiero de (...) vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa que, el arrendatario registrará como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo*». Según la norma transcrita y teniendo en cuenta el carácter restringido de las deducciones, los gastos por cánones de arrendamiento solo son deducibles para el arrendatario del contrato de leasing, lo cual no incluye a los usufructuarios del bien. En ese sentido, resulta inocua la cesión de usufructo allegada por la actora, pues además de que no está suscrita por la totalidad de los sujetos que fungen como arrendatarios de los contratos de leasing señalados -*faltó Pablo José Quintero Delgado como locatario del contrato suscrito con Leasing Bolívar S.A.*, tampoco fue autorizada por las entidades financieras que aparecen como titulares de la obligación, ni se demostró si los locatarios dedujeron o no los gastos por arrendamiento financiero de sus declaraciones tributarias.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 127-1



**SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inclusión en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 de costos y gastos no probados, de los que se derivó un menor valor a pagar / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Aplicación. Reiteración de Jurisprudencia. Disminución de la sanción por inexactitud / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Reliquidación. Procedencia por aplicación del principio de favorabilidad. Reiteración de Jurisprudencia**

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 oposición a lo aducido en la demanda y en la apelación, se considera que es procedente la sanción, porque la actora incluyó costos y gastos no soportados en el proceso, 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 2016, 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 Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016, 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, por lo cual se practicará una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2007

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., diez (10) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2011-01726-01(21789)**

**Actor: VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S.**

**Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**



## FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 27 de enero de 2015 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

## ANTECEDENTES

El 21 de abril de 2008, la sociedad VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, corregida el 6 de febrero de 2009, en la que registró un total saldo a favor de \$14.186.000<sup>1</sup>.

El 29 de septiembre de 2009, la División de Fiscalización Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura expidió el Requerimiento Especial 02608 – 900.001<sup>2</sup>.

Previa respuesta al requerimiento especial<sup>3</sup>, la Dirección de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 23 de junio de 2010<sup>4</sup>, en la cual determinó: i) adicionar ingresos brutos operacionales de \$180.359.000; ii) desconocer costos de ventas en \$49.078.000; iii) desconocer gastos operacionales de administración por \$2.462.000; iv) imponer sanción por inexactitud de \$126.154.000 y, iv) determinar un total saldo a pagar de \$190.814.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración<sup>5</sup>, que fue decidido por la Resolución 900122 del 21 de julio de 2011<sup>6</sup> proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

## DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó las siguientes declaraciones:

*«I.- Que se declaren nulos los actos administrativos Liquidación Oficial de Revisión No. 900.001 del 23 de junio de 2010 y Resolución No. 900122 del 21 de julio de 2011, producidos ambos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Buenaventura – Divisiones de Liquidación y Gestión de Recursos Jurídicos para modificar la declaración de renta de VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. por el año gravable 2007.*

<sup>1</sup> Fl. 223 del c.a.

<sup>2</sup> Fls. 248 a 260 del c.a.

<sup>3</sup> Fls. 265 a 273 del c.a.

<sup>4</sup> Fls. 280 a 300 del c.a.

<sup>5</sup> Fls. 306 a 318 del c.a.

<sup>6</sup> Fls. 734 a 950 del c.a.



II.- Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. declarando lo siguiente:

- a) Que la liquidación privada presentada por el contribuyente correspondiente al impuesto de renta por el año gravable 2007 se encuentra en firme;
- b) Que la sociedad VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. no debe cancelar mayor impuesto de renta sobre el valor declarado por el año gravable 2007, ni sanción por inexactitud.
- c) Que se cancelen los registros contables que la Administración de Impuestos Nacionales hubiere abierto a VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. como deudora del impuesto de renta año gravable 2007 y de sanción por inexactitud, y
- d) Que se cancele la radicación y se archive el expediente abierto».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 6, 29, 83 y 363 de la Constitución Política;
- Artículos 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo y,
- Artículos 127, 128, 261, 263, 647, 683 y 746 del Estatuto Tributario.

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

Anotó que se desconoció la presunción de veracidad de la declaración tributaria, no se valoró la contabilidad y los argumentos aducidos en la actuación administrativa, lo que derivó en la motivación insuficiente de los actos demandados.

Indicó que la DIAN no podía rechazar los costos de venta relacionados con pagos a personas naturales no inscritas en el RUT, porque el artículo 177-2 del Estatuto Tributario solo aplica frente a operaciones gravadas con IVA, y los servicios prestados están excluidos.

Aseguró que el servicio prestado por los proveedores cuestionados se demostró con la contabilidad de la compañía, que constituye plena prueba, y con facturas y comprobantes de egreso.

Explicó que si bien los contratos de leasing controvertidos por la DIAN se suscribieron por un tercero por «insuficiencia de capital de la empresa para acceder al sistema financiero y por no contar con respaldo comercial suficiente para lograr el crédito<sup>7</sup>», no se objetó el uso productivo que la empresa, como poseedora y usufructuaria, le dio a los vehículos para prestar el servicio y obtener sus ingresos, pues los costos asociados a los mismos deben ser deducibles.

Argumentó que no procede la sanción por inexactitud, porque los datos declarados son verdaderos y se presenta una diferencia en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

---

<sup>7</sup> Fl. 96 del c.p.



## OPOSICIÓN

La DIAN no intervino en esa etapa procesal<sup>8</sup>.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Sostuvo que el documento idóneo para establecer la responsabilidad que le asiste a los contribuyentes es el RUT, y que como no se suministró dicho documento en relación con los proveedores de la actora, no se pudo establecer si pertenecían o no al régimen simplificado.

Adujo que no se demostró que los servicios de movilización de carga prestados por la actora se realizaron en la zona portuaria de Buenaventura, por lo que no se puede considerar la existencia de una exclusión del impuesto sobre las ventas.

Explicó que la deducción por el pago de cánones de arrendamiento de vehículos es improcedente, porque si bien el tercero locatario del contrato de leasing financiero de vehículos automotores cedió mediante documento privado los derechos y obligaciones derivados del mismo a la actora, dicha cesión es inoponible, pues requería la aceptación de la compañía arrendadora<sup>9</sup>, lo cual no ocurrió.

Consideró que la sanción por inexactitud es procedente, en razón a que la actora incluyó en su declaración costos y gastos improcedentes, que derivaron en un menor impuesto a cargo.

## RECURSO DE APELACIÓN

La demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Valle del Cauca, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Manifestó que la contabilidad de la compañía es plena prueba, y que las operaciones con terceros del régimen simplificado por servicios excluidos relacionados están soportadas en recibos y facturas, a las que la DIAN tuvo acceso en el procedimiento administrativo, pero no fueron valoradas.

Agregó que la entidad demandada debió verificar la operación realizada, «*sin limitarse a preguntar si los beneficiarios de pagos estaban o no inscritos en el Rut<sup>10</sup>*», ya

<sup>8</sup> En la constancia secretarial del 23 de mayo de 2013 (fl. 117 del c.p.) se indicó que la DIAN no contestó la demanda.

<sup>9</sup> Citó el concepto de la Superintendencia Financiera 2003028370-1 de 2003.

<sup>10</sup> Fl. 177 del c.a.



que no se pueden rechazar costos y gastos de prestadores de servicios excluidos por la falta de inscripción de sus proveedores en el RUT, quienes realizan tareas de transporte de carga y pertenecen al régimen simplificado.

Sostuvo que el gasto por pago de cánones de leasing es procedente, porque se demostró el «uso productivo del activo» en las actividades de la sociedad, y su reconocimiento no puede estar atado a un formalismo, pues de lo contrario se vulneran los principios de buena fe, equidad y justicia tributaria.

Insistió en que la sanción por inexactitud es improcedente, al presentarse diferencias con la Administración en cuanto a la interpretación del derecho aplicable.

Añadió el *a quo* no resolvió las excepciones de inconstitucionalidad e ilegalidad formuladas en los alegatos de primera instancia, en relación con la inaplicabilidad del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

**La demandante** reiteró que: i) la contabilidad de la sociedad constituye plena prueba de las operaciones excluidas que realizó, sin que importe si sus proveedores están o no inscritos en el RUT; ii) procede la deducción de cánones de leasing, pues se demostró el uso productivo del activo y, iii) no procede la sanción por inexactitud.

**La DIAN**, por su parte, argumentó que: i) la prueba idónea para aceptar costos de terceros pertenecientes al régimen simplificado es el RUT, en el cual se debe acreditar la calidad de responsable; y no se demostró que las actividades realizadas se relacionaran la prestación de un servicio excluido; ii) no proceden los costos por cánones por arrendamiento de vehículos, pues la actora no era locataria en el contrato de leasing y no se presentó la aceptación de la cesión del contrato por parte de la entidad financiera y, iv) procede la sanción por inexactitud.

**El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la sociedad Vikingos Logística S.A.S., e impusieron sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar si son procedentes los costos y deducciones por pagos a personas no inscritas en el



RUT y por cánones de leasing financiero de vehículos, y si se debe imponer sanción por inexactitud.

En el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión, la actora invocó las excepciones de inconstitucionalidad e ilegalidad, por la inaplicabilidad del artículo 177-2 del Estatuto Tributario que, a su juicio, «*es abiertamente contrario a las normas de la Carta (artículos 228 y 363) y del mismo Estatuto (artículo 363) cuando hace depender la deducibilidad de los pagos a terceros de la exhibición de una anotación en el Registro Único Tributario - RUT<sup>11</sup>*».

Se advierte que las excepciones señaladas no se formularon con la demanda, y que las argumentaciones de la actora son insuficientes para declararlas probadas, pues de ellas no se puede establecer que con la inaplicación del artículo 177-2 del Estatuto Tributario se salvaguarde la supremacía de la Constitución Política<sup>12</sup> y el orden jurídico.

En ese sentido la Sala considera que la aplicación al caso concreto del artículo 177-2 del Estatuto Tributario no implica «*una situación de incompatibilidad visible e indiscutible entre una norma Constitucional y una de inferior jerarquía<sup>13</sup>*», pues además de que dicha norma desarrolla los principios establecidos en los artículos 228<sup>14</sup> y 363<sup>15</sup> de la Constitución Política, no se presentaron argumentos que justifiquen la inaplicación aducida por la actora. Por ello, las excepciones invocadas no están llamadas a prosperar y se declararán no probadas.

### **Pagos a terceros – Inscripción en el RUT**

La sociedad demandante argumentó que la DIAN desconoció la presunción de veracidad de la declaración privada, así como la contabilidad y los argumentos aducidos en el procedimiento administrativo, y que la condición establecida en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario no aplica, pues los beneficiarios de los pagos realizaron operaciones excluidas.

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

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

<sup>11</sup> Fl. 150 del c.a. – Alegatos de conclusión de primera instancia.

<sup>12</sup> El artículo 4º de la Constitución Política, del cual se origina la excepción de inconstitucionalidad, establece que «*En todo caso de incompatibilidad entre la Constitución y la ley u otra norma jurídica, se aplicarán las disposiciones constitucionales*».

<sup>13</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, concepto del 20 de mayo de 2010, Exp. 1999, C.P. William Zambrano Cetina.

<sup>14</sup> «*Art. La Administración de Justicia es función pública. Sus decisiones son independientes. Las actuaciones serán públicas y permanentes con las excepciones que establezca la ley y en ellas prevalecerá el derecho sustancial. Los términos procesales se observarán con diligencia y su incumplimiento será sancionado. Su funcionamiento será desconcentrado y autónomo*».

<sup>15</sup> «*Art. 363. El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad*».



mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario<sup>16</sup>.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal<sup>17</sup>.

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil<sup>18</sup>; no obstante, el artículo 743 ib. señala que la idoneidad<sup>19</sup> de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese sentido, el artículo 4º de la Ley 863 de 2003, que adicionó el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, condiciona la aceptación de costos y gastos por pagos a personas naturales a la presentación del documento en que obre la inscripción de su responsabilidad, así:

*«Artículo 177-2.- No aceptación de costos y gastos. No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA (...)*

*c) Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual consta la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.*

*Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y B) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2<sup>20</sup>».*

<sup>16</sup>E.T. «Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

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

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

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

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

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

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

<sup>17</sup> Artículo 746 del E.T.

<sup>18</sup> Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

<sup>19</sup> Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

<sup>20</sup> El artículo 555-2 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión, establecía que: «El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.



El artículo señalado establece que, en el caso de bienes y servicios gravados con el impuesto sobre las ventas, procede el rechazo de costos y gastos por pagos a personas naturales del régimen simplificado cuando no se acredita su inscripción en el mismo.

Además, el último inciso del artículo 177-2 del Estatuto Tributario establece la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, desde la fecha establecida por el Gobierno Nacional, en los términos del artículo 555-2 ib.<sup>21</sup>.

Sobre la obligación de exigir y conservar el documento en que conste la inscripción aludida, la Sala precisó que<sup>22</sup>:

*« (...) a partir del año gravable 2005, es obligación del contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos, perteneciente al régimen simplificado de IVA, está inscrita en el RUT como responsable de dicho régimen.*

*El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago (...)*

*En relación con la presunta interpretación errónea del artículo 177-2 literal c) del E.T., la Sala advierte que, de acuerdo con dicha norma, no estar inscrito en el régimen común sí implica que debería estar inscrito en el régimen simplificado de IVA, pues, la primera parte de la norma se refiere al rechazo de costos o gastos por pagos “por concepto de operaciones gravadas con IVA”, que son las que generan la responsabilidad de IVA en alguno de los dos regímenes de IVA: el común o el simplificado. Asimismo, a la DIAN no le correspondía probar que las personas beneficiarias de los pagos efectuados por el declarante estaban en la obligación de inscribirse en el régimen común del impuesto a las ventas. Es al contribuyente a quien le corresponde probar que la persona natural beneficiaria del pago, no inscrita en el régimen común, estaba inscrita en el régimen simplificado».*

---

*El Registro Único Tributario sustituye el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores, los cuales quedan eliminados con esta incorporación. Al efecto, todas las referencias legales a dichos registros se entenderán respecto del RUT.*

*Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.*

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales prescribirá el formulario de inscripción y actualización del Registro Único Tributario, RUT.*

*PARÁGRAFO 1o. El Número de Identificación Tributaria, NIT, constituye el código de identificación de los inscritos en el RUT. Las normas relacionadas con el NIT serán aplicables al RUT.*

*PARÁGRAFO 2o. La inscripción en el Registro Único Tributario, RUT, deberá cumplirse en forma previa al inicio de la actividad económica ante las oficinas competentes de la DIAN, de las cámaras de comercio o de las demás entidades que sean facultadas para el efecto.*

*Tratándose de personas naturales que por el año anterior no hubieren estado obligadas a declarar de acuerdo con los artículos 592, 593 y 594-1, y que en el correspondiente año gravable adquieren la calidad de declarantes, tendrán plazo para inscribirse en el RUT hasta la fecha de vencimiento prevista para presentar la respectiva declaración. Lo anterior, sin perjuicio de la obligación de registrarse por una calidad diferente a la de contribuyente del impuesto sobre la renta.*

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales se abstendrá de tramitar operaciones de comercio exterior cuando cualquiera de los intervinientes no se encuentre inscrito en el RUT, en la respectiva calidad de usuario aduanero.*

*PARÁGRAFO TRANSITORIO. Los responsables del Impuesto sobre las Ventas pertenecientes al Régimen Simplificado que a la fecha de entrada en vigencia de esta ley no se hubieren inscrito en el Registro Único Tributario, RUT, tendrán oportunidad de inscribirse sin que haya lugar a la imposición de sanciones, antes del vencimiento de los plazos para la actualización del RUT que señale el reglamento».*

<sup>21</sup> El artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente durante los hechos en discusión, dispuso que: «Artículo 20. Exigibilidad de Inscripción en el Registro Único Tributario. Sin perjuicio de los plazos para la inscripción señalados en el artículo anterior, la exigibilidad de inscripción en el Registro Único Tributario tendrá lugar a partir de las siguientes fechas: (...) 3. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado inscritos en el Registro Nacional de Vendedores, no declarantes del impuesto sobre la renta, el 1º de julio de 2005».

<sup>22</sup> Sentencia de 19 de mayo de 2016, exp. 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en la sentencia del 28 de febrero de 2019, Exp. 20844, C.P. Milton Chaves García.



En el caso concreto, se observa que el objeto social<sup>23</sup> de la actora consistía en:

«TRANSPORTE PÚBLICO DE CARGA TERRESTRE MUNICIPAL Y NACIONAL, SUMINISTRO DE PERSONAL A DESTAJO, PRESTAR LOS SERVICIOS DE: OPERADOR PORTUARIO DESARROLLANDO LAS SIGUIENTES FUNCIONES: LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE ACTIVIDADES PORTUARIAS TALES COMO, LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE MANEJO DE CARGA MARÍTIMA, GENERAL CONTENEDORIZADA , GRANEL SÓLIDO, GRANEL CARBÓN, GRANEL LÍQUIDO, PRACTICAJE, SERVICIO DE REMOLCADOR Y LANCHAS, AMARRE, DESAMARRE, ACONDICIONAMIENTO DE PLUMAS Y APAREJOS, APERTURA Y CIERRE DE BODEGAS Y ENTREPUESTOS, ESTRIBA, CARGUE Y DESCARGUE, TARJA, TRINCADO, MANEJO TERRESTRE O PORTEO DE LA CARGA, RECONOCIMIENTO Y CLASIFICACIÓN, LLENADO Y VACIADO DE CONTENEDORES, EMBALAJE DE LA CARGA, EMBALAJE Y REEMBALAJE, REPARACIÓN DE EMBALAJE DE LA CARGA, PESAJE Y CUBICAJE, ALQUILER DE EQUIPOS, SUMINISTRO DE APAREJOS, MANEJO Y REUBICACIÓN, MARCACIÓN Y ROTULACIÓN, INSPECCIÓN, RECEPCIÓN DE VERTIMIENTOS, LASTRES, BASURAS Y DESECHOS, ALMACENAMIENTO, REPARACIÓN DE CONTENEDORES, APROVISIONAMIENTO Y USERÍA, SUMINISTRO DE COMBUSTIBLE, CLASIFICACIÓN Y TOMA DE MUESTRAS, REPARACIONES MENORES, SEGURIDAD INDUSTRIAL, EMERGENCIA, SERVICIO PÚBLICOS, FUMIGACIONES, LOGÍSTICA EN TODO LO RELACIONADO CON LAS OPERACIONES PORTUARIAS, MANTENIMIENTO DE EQUIPOS Y SUMINISTRO DE REPUESTOS, EN GENERAL TODO LO RELACIONADO CON LA ACTIVIDAD PORTUARIA, MOVILIZACIÓN, REUBICACIÓN E INVENTARIOS DE VEHÍCULOS DENTRO Y FUERA DEL TERMINAL MARÍTIMO».

En cuanto a las actividades desarrolladas por la sociedad demandante en el periodo en discusión, el dictamen pericial practicado en el proceso<sup>24</sup> indicó que, a partir del año 2007, con la entrada al negocio de una nueva sociedad (TESA), la actora prestó sus servicios por fuera del muelle en la zona portuaria de Buenaventura, y se vio obligada a *«urbanear por fuera del muelle en el cargue y descargue de los contenedores labor que hacen en las vías urbanas del municipio (...) actividad esa que generó los ingresos de la compañía durante ese mismo ejercicio 2007»*.

Ahora bien, en relación con las operaciones que originaron los pagos cuestionados, la liquidación de revisión señaló<sup>25</sup> que si bien la actora *«presta sus servicios dentro de las instalaciones de LA SOCIEDAD PORTUARIA REGIONAL DE BUENAVENTURA S.A. y eventualmente en la zona urbana de la misma ciudad (folios 223 a 267), en respuesta al requerimiento especial No. 900001 de fecha septiembre 29 de 2009, recibida el 18 de diciembre de 2009 con número de radicación 32444, el contribuyente VIKINGOS LOGÍSTICA LTDA – NIT 900097551 y teniendo en cuenta que los pagos corresponden a servicios de conducción de tractocamiones, no aporta prueba alguna que demuestre que estos pagos corresponden a esta clase de servicios excluidos»*.

Así mismo, la certificación expedida por la contadora de la sociedad demandante<sup>26</sup> con el recurso de reconsideración indicó que *«los servicios de conducción de tractocamiones pagados a terceros en el año gravable 2007, fueron prestados en la zona portuaria del Municipio de Buenaventura»*.

<sup>23</sup> Fl. 278 del c.a.

<sup>24</sup> Fls. 221 a 237 del c.a.2.

<sup>25</sup> Fl 292 del c.a.

<sup>26</sup> Fl. 321 del c.a.



El numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión<sup>27</sup>, establecía que «*El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo*» está excluido del impuesto sobre las ventas.

Del mismo modo, el artículo 4º del Decreto 1372 de 1992<sup>28</sup> dispuso que «*Para los efectos de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario también forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos*».

A partir de los hechos señalados, la Sala advierte que si bien se encuentra acreditado que la actividad desarrollada por la actora corresponde a la prestación de un servicio excluido, no ocurre lo mismo con los servicios que originaron los pagos rechazados por la Administración.

Al respecto, la Sala echa de menos que la actora explicara y demostrara la naturaleza de la operación realizada con los terceros beneficiarios de los pagos, para efectos de establecer si las actividades por estos realizadas estaban o no gravadas con el impuesto sobre las ventas, y por ende, si se hacía exigible la condición establecida en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos y gastos, pues la certificación de la contadora de la compañía no refleja el grado de detalle requerido para ello.

Lo mismo ocurre con la contabilidad de la compañía<sup>29</sup>, en la cual, si bien aparecen registrados los pagos realizados, no permite establecer la naturaleza de la operación que los originó.

Se considera que si lo pretendido por la actora era demostrar que las operaciones realizadas con los terceros beneficiarios de los pagos estaban excluidas, debía allegar los elementos probatorios que permitieran establecer con precisión la naturaleza de los servicios prestados, pues se reitera, «*la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal*».

Por lo anterior, como no se demostró que los beneficiarios de los pagos constitutivos de costos y gastos realizaran operaciones excluidas del impuesto sobre las ventas, la actora debía exigir y conservar la copia del documento donde constara la inscripción de la responsabilidad que les asistía.

### **Pago de cánones de Leasing Financiero**

La parte demandante argumentó que el gasto por concepto de pago de cánones de leasing es procedente, porque se demostró el «*uso productivo del activo*» en las actividades de la sociedad.

<sup>27</sup> Artículo modificado por el artículo 9 de la Ley 1943 de 2018.

<sup>28</sup> «*Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6a de 1992, el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones*».

<sup>29</sup> Fls. 203 y ss del c.a. – libros de contabilidad y facturas de servicios prestados por la actora, entre otros.



Se observa que la entidad demandada desconoció los costos por arrendamientos financieros que se indican a continuación:

Contratos	Entidad financiera	Locatario	Valor	Vehículo	Folio
Leasing o arrendamiento financiero	Sufinanciamiento S.A.	Thor Sverre Borressen Rosasco	\$41.083.776	SRL 666	321 del c.a.
Leasing o arrendamiento financiero	Leasing de Occidente S.A.	Thor Sverre Borressen Rosasco	\$45.182.134	VCI 750	322 del c.a.
Leasing o arrendamiento financiero	Leasing Bolivar S.A.	Pablo José Quintero Delgado	\$35.971.885	SRL 646	398 y 377 del c.a.
Préstamo	Banco de Occidente	Thor Sverre Borressen Rosasco	\$41.376.221	SRL 628	321 del c.a.

El artículo 127-1 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión<sup>30</sup>, indicaba que, para efectos contables y tributarios, el contrato de leasing se regía por las siguientes reglas: «1.- *Los contratos de arrendamiento financiero de (...) vehículos de uso productivo y de equipo de computación, cuyo plazo sea igual o superior a 24 meses; serán considerados como un arrendamiento operativo. Lo anterior significa que, el arrendatario registrará como gasto deducible la totalidad del canon de arrendamiento causado, sin que deba registrar en su activo o su pasivo, suma alguna por concepto del bien objeto de arriendo*».

Según la norma transcrita y teniendo en cuenta el carácter restringido de las deducciones, los gastos por cánones de arrendamiento solo son deducibles para el arrendatario del contrato de leasing, lo cual no incluye a los usufructuarios del bien.

En ese sentido, resulta inocua la cesión de usufructo allegada por la actora, pues además de que no está suscrita por la totalidad de los sujetos que fungen como arrendatarios de los contratos de leasing señalados *-faltó Pablo José Quintero Delgado como locatario del contrato suscrito con Leasing Bolívar S.A-*, tampoco fue autorizada por las entidades financieras que aparecen como titulares de la obligación, ni se demostró si los locatarios dedujeron o no los gastos por arrendamiento financiero de sus declaraciones tributarias. Por lo anterior, el cargo formulado por la demandante no está llamado a prosperar.

### **Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial<sup>31</sup>.**

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,

<sup>30</sup> Artículo modificado por el artículo 76 de la Ley 1819 de 2016.

<sup>31</sup> Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.



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 oposición a lo aducido en la demanda y en la apelación, se considera que es procedente la sanción, porque la actora incluyó costos y gastos no soportados en el proceso, 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 2016<sup>32</sup>, 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 Tributario<sup>33</sup>, fue modificada por la Ley 1819 de 2016<sup>34</sup>, 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, por lo cual se practicará una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2007, la cual quedará así:

VIKINGOS LOGISTICA LIMITADA			
IMPUESTO SOBRE LA RENTA - AÑO GRAVABLE 2007			
Concepto	LIQ PRIVADA	L.O.R.	C de E
Impuesto a cargo	\$1.994.000	\$80.840.000	\$80.840.000
Autorretenciones	\$16.180.000	\$16.180.000	\$16.180.000
Total retenciones	\$16.180.000	\$16.180.000	\$16.180.000
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$64.660.000	\$64.660.000
Sanciones	\$0	\$126.154.000	\$78.846.000
Total saldo a pagar	\$0	\$190.814.000	\$143.506.000
o Total saldo a favor	\$14.186.000	\$0	\$0

SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Saldo a favor contribuyente	\$14.186.000	
Saldo a pagar liquidación oficial	\$64.660.000	
Base sanción por inexactitud		\$78.846.000
Tarifa:		100%
Sanción por inexactitud		\$78.846.000

<sup>32</sup> «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».

<sup>33</sup> 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».

<sup>34</sup> Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.



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

## FALLA

**1.- REVOCAR** la sentencia del 27 de enero de 2015 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

1. *Negar las excepciones planteadas por la parte demandante.*
2. **ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 900.001 del 23 de junio de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Buenaventura y su confirmatoria, la Resolución 900122 del 21 de julio de 2011 de la Dirección de Gestión Jurídica de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN.
3. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como total saldo a pagar a cargo de la sociedad VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S. por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, la suma de CIENTO CUARENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS SEIS MIL PESOS M/CTE (\$143.506.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

2.- **RECONOCER** personería para actuar como apoderada de la parte demandada en el proceso a Yadira Vargas Roncancio, en los términos del poder visible en el folio 290 del c.p.

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ  
BASTO**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**



---

Radicado: 76001-23-31-000-2011-01726-01 (21789)  
Demandante: VIKINGOS LOGÍSTICA S.A.S.

**MILTON CHAVES GARCÍA  
RAMÍREZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**

legis