

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintidós (22) de febrero de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 76001-23-31-000-2012-00688-01 (21453)

Demandante: SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN
INTERNACIONAL DE MATERIALES E INSUMOS S.A.
EN LIQUIDACIÓN – CIMI S.A.-

Demandado: U.A.E. DIAN

Temas: Efecto del pago del beneficio de auditoría mediante la compensación de saldos a favor. Validez del testimonio como prueba en materia tributaria.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. La sentencia dispuso:

“Primero. Inhíbese la Sala para proferir una decisión de fondo en relación con el requerimiento especial No. 052382010000007 del 24 de marzo de 2010, conforme a lo expuesto.

Segundo. Declárase la nulidad de los actos administrativos demandados, contenidos en:

- Resolución No. 052412010000043 del 18 de noviembre de 2010, mediante la cual se modifica la liquidación privada No. 9100005263996 del 15 de abril de 2008.
- Resolución No. 900.004 del 2 de enero de 2012 “por la cual se resuelve un recurso de reconsideración”.

Tercero. Declarar que el demandante no está obligado al reconocimiento y pago de suma alguna, impuesta como sanción en los actos referidos, cuya nulidad se declara.

Cuarto. Declarar en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, presentada por la sociedad Comercialización Internacional de Materiales e Insumos –CIMI S.A.- en Liquidación.

Quinto. Niéganse las demás pretensiones de la demanda”.

I) ANTECEDENTES

La Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos S.A. en liquidación, en adelante CIMI S.A., presentó la declaración de renta del año gravable 2007, en la que determinó un impuesto a cargo de \$166.432.000 y, se acogió al beneficio de auditoría.

La Administración modificó la declaración para desconocer gastos operacionales de ventas en la suma de \$1.645.555.000, por derivarse de operaciones simuladas, según testimonios de los

contratistas y, otras pruebas recaudadas en el expediente administrativo.

El contribuyente discutió la decisión administrativa, alegando la firmeza de la declaración tributaria por encontrarse amparada bajo el beneficio de auditoría. Además, afirmó que los gastos desconocidos son reales porque corresponden a servicios prestados por personas del régimen simplificado y a comisiones por ventas pagadas en el exterior.

La Administración no aceptó los argumentos del contribuyente y, confirmó el acto recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, CIMI S.A., solicitó:

"1. Declarar la nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN y, por ende, los actos administrativos aquí impugnados porque las respuestas dadas por los interrogados adquieren la calidad de sospechosas dado el acoso, la presión y, las demás irregularidades que se cometieron en el recaudo de dicha prueba como se advierte en la presente demanda, por lo que solicito que los testimonios no sean tenidos en cuenta dentro del proceso, como lo advierte el artículo 217 del Código de Procedimiento Civil.

2. Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- Requerimiento especial No. 052382010000007 del 24 de marzo de 2010.*
- Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000043 del 18 de noviembre de 2010, por medio de la cual la DIAN modifica la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007.*
- Resolución No. 900004 del 22 de enero de 2012, notificada por edicto desfijado el día 6 de febrero de 2012.*

3. Como consecuencia de la anterior declaratoria, restablecer en su derecho a la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos S.A. -CIMI S.A.- en liquidación, Nit. 817.002.912-5, disponiendo que:

- La declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007, se encuentra en firme, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el valor determinado por la DIAN, por concepto de impuestos ni de sanción por inexactitud.
- El tratamiento dado a las partidas discutidas por la DIAN no es correcto ni se ajusta a los lineamientos que prescribe el Estatuto Tributario Nacional para tal efecto, por lo tanto, la sociedad no debe pagar el valor determinado por la DIAN, por concepto de impuestos ni de sanción por inexactitud.
- Se actualice de inmediato el estado de cuenta corriente de la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos S.A. - CIMI S.A.- en liquidación, eliminando cualquier obligación a su cargo por impuestos, sanciones y actualizaciones respecto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007.

4. Condenar a la Nación - Dirección Seccional de Impuestos de Cali - DIAN-, a pagar las costas del proceso incluidas las agencias en derecho, porque están demostrados los elementos fácticos y de derecho que prueban la irregularidad del ente fiscalizador”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 2, 13, 29, 95-9 y 209 de la Constitución Política; 647, 683, 689-1, 742, 743, 745, 750, 752, 771-2, 772, 773, 774 y 786 del Estatuto Tributario; 3 del Decreto 3050 de 1997; 3 del Decreto 522 de 2003; 2, 3, 35, 85 y 171 del C.C.A.; 174, 177, 187, 217, 219, 220 y 224 del C.P.C.; y 385 y 386 del C.P.P.

Firmeza de la declaración tributaria

La declaración de renta del año 2007 está amparada con el beneficio de auditoría, porque cumple con todos los requisitos exigidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Lo que se corrobora en el hecho de que la Administración no emplazó al contribuyente para corregir la liquidación privada.

Teniendo en cuenta que la declaración tributaria estaba cobijada con el beneficio de auditoría, la misma adquirió firmeza dentro de los 6 meses siguientes a su presentación, esto es, el 15 de octubre de 2008.

No obstante, la DIAN notificó el requerimiento especial el 26 de marzo de 2010, de forma extemporánea. Situación que vicia de nulidad la actuación administrativa.

Violación al principio de congruencia

El requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración incurren en las siguientes irregularidades que vulneran el principio de congruencia.

Mientras que en la liquidación oficial se negó el beneficio de auditoría porque la primera cuota del tributo no se pagó dentro del término previsto para los grandes contribuyentes; en la resolución que resolvió el recurso se mantuvo la glosa por un nuevo hecho, relativo a la falta de pago por la improcedencia del saldo a favor compensado con el tributo.

En el requerimiento especial se rechazó la deducción por pagos de servicios adquiridos a personas del régimen simplificado con el argumento central de que el soporte tenía una numeración manual. Pero, luego, ese argumento no se mantuvo en el acto liquidatorio.

Además, en el acto preparatorio se negó la deducción por pagos por comisión al exterior, porque a esos desembolsos no le practicaron la retención en la fuente. Sin embargo, en el acto liquidatorio se planteó una nueva irregularidad referida a la falta de prueba de la realidad de las comisiones pagadas.

Desconocimiento de los gastos operacionales de ventas que corresponden a servicios adquiridos a personas del régimen simplificado y a comisiones pagadas en el exterior

Los gastos por servicios adquiridos a personas del régimen simplificado están sustentados en un documento equivalente que cumple los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional, como lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario para las operaciones realizadas con personas no obligadas a facturar.

La DIAN no puede rechazar ese soporte por haber sido numerado de forma manual, toda vez que el Decreto 522 de 2003 no exige que el número del documento se encuentre pre impreso.

No es procedente que la DIAN desconozca las comisiones pagadas al exterior por no haberse practicado la retención en la fuente, toda vez que para el beneficiario del pago, el ingreso no era de fuente nacional y, por tanto, no estaba sujeto a retención.

Los gastos operacionales de ventas cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario porque se generaron en la actividad productora de renta de la sociedad, consistente en operaciones de comercio de productos colombianos en el exterior.

Los testimonios no constituyen el medio de prueba idóneo para desconocer los gastos operacionales, más todavía cuando la deducción cumple con la tarifa probatoria, esto es, se encuentra soportada en documentos que cumplen con las exigencias señaladas por la ley.

Debe tenerse en cuenta que el artículo 752 del Estatuto Tributario establece que el testimonio no es admisible para demostrar hechos que suponen la existencia de un documento escrito.

Existen errores de procedimiento en la recepción de los testimonios, que generan la nulidad de la prueba y de los actos administrativos demandados.

En este sentido afirma que, los testimonios no cumplen las ritualidades exigidas en los artículos 220 y 224 del C.P.C., toda vez que la DIAN practicó la prueba de forma sorpresiva en el domicilio de los interrogados sin presencia de un abogado que garantizara la defensa de los mismos. Además, la Administración omitió advertir a los familiares de los socios de CIMI S.A. que no estaban obligados a rendir el testimonio.

Se presenta una violación al principio de igualdad porque la DIAN aceptó gastos operacionales de venta en la suma de \$501.017.000, con fundamento en algunos testimonios rendidos por los contratistas, pero mantuvo el rechazo de la glosa por valor de \$1.645.555.000 a pesar de que se derivan del mismo servicio.

La Administración no demostró que las operaciones eran simuladas. El hecho que entre algunos contratistas exista un vínculo familiar –esposos, padres, hijos, y hermanas- no constituye

una irregularidad en la prestación del servicio, porque esa situación no está prohibida en la ley. Por tanto, no puede considerarse un indicio en contra del contribuyente.

La carga de la prueba del servicio que otorga el derecho a un costo o una deducción no recae sobre el contribuyente, porque no encuadra dentro de las circunstancias especiales que estos deben probar, contempladas en el Capítulo III del Título VI.

En todo caso, las dudas provenientes de vacíos probatorios deben resolverse a favor del contribuyente.

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Excepción

No es procedente la pretensión de nulidad del requerimiento especial, toda vez que es un acto de trámite no demandable ante la jurisdicción.

En igual sentido, no hay lugar a la pretensión de nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN, por cuanto esa prueba debió decretarse ante la falta de actividad probatoria del contribuyente.

Asunto de fondo

La declaración de renta del año 2007 no se encuentra cobijada con el beneficio de auditoría, toda vez que la sociedad no pagó la totalidad del impuesto.

Todo, porque una de las cuotas del tributo fue compensada con el saldo a favor del impuesto sobre las ventas del período 6 del año 2007 y, dicho saldo posteriormente, fue desconocido mediante un proceso de revisión del IVA.

Los actos administrativos se encuentran debidamente motivados, toda vez que se fundamentan en las disposiciones constitucionales y legales aplicables al caso.

No es procedente la deducción por gastos operacionales de venta porque respecto de esos valores la sociedad no demostró la realidad de los pagos y, en tanto ciertos testimonios de los contratistas desvirtúan la existencia de dichas operaciones.

El hecho de que se hubiere reconocido parte de la deducción, no implica una violación al derecho de igualdad, porque la procedencia del gasto dependió de la información constatada en las pruebas documentales y, en el testimonio rendido por cada contratista.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 26 de junio de 2014, se inhibió para proferir una decisión de fondo sobre el requerimiento especial y declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El requerimiento especial no es un acto demandable en la vía judicial, porque es un acto de trámite que no contiene una decisión definitiva. Por tanto, no procede un pronunciamiento de fondo sobre el mismo.

Debe declararse la nulidad de los actos demandados, por cuanto la declaración de renta adquirió firmeza en virtud del beneficio de auditoría.

El contribuyente cumplió con el pago del tributo porque fue pagado dentro del término legal, mediante recibo de pago y la compensación del saldo a favor del IVA del bimestre 6 del año 2007.

No es causal para perder el beneficio, el desconocimiento del saldo a favor, porque en la fecha de la compensación no existía controversia alguna sobre esas sumas de dinero. Todo, porque fue con posterioridad a la firmeza de la declaración de renta, que la Administración modificó los saldos a favor del IVA.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La declaración de renta del año 2007 no se encuentra cobijada con el beneficio de auditoría, toda vez que el contribuyente no cumplió con el pago de la totalidad del impuesto.

Todo, porque parte del gravamen fue compensado con el saldo a favor del IVA bimestre 6 de 2007 y, esas sumas de dinero, fueron desconocidas por la Administración.

Frente a los demás cargos, se reiteran los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no presentó alegatos de conclusión

La demandada reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** rindió concepto en el sentido de confirmar la sentencia apelada.

La compensación del impuesto de renta de 2007 se efectuó mediante la Resolución No. 873 del 29 de abril de 2008, fecha en la que se entiende que ingresaron los dineros al fisco. Posteriormente, el 13 de julio de 2010, la Administración desconoció el saldo a favor compensado con dicha obligación tributaria.

Es decir, el pago del impuesto de renta se cumplió con la compensación, porque en ese momento no había sido objeto de rechazo por parte de la DIAN.

Por lo tanto, la declaración de renta quedó en firme en virtud del beneficio de auditoría. Adicionalmente, la Administración no demostró la expedición del emplazamiento para corregir previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 26 de junio de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos que modificaron la declaración de renta presentada por CIMI S.A. por el año gravable 2007.

1. Cuestión previa. Pretensión de nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN

1.1. Se advierte que la actora, pretende además de la nulidad de los actos demandados y el restablecimiento del derecho, "la nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN", prueba que sirvió de fundamento de los actos demandados.

Para la Sala, las pretensiones que corresponden a la presente acción son la declaratoria de nulidad de los actos particulares y concretos –de naturaleza tributaria–, el restablecimiento del derecho y, la solicitud de reparación de los perjuicios ocasionados por la supuesta ilegalidad del acto.

Las irregularidades o inconformidades relativas a las pruebas recaudadas en vía administrativa, son un aspecto que hace parte del estudio de legalidad de la decisión administrativa objeto de control judicial.

Por eso, la validez de los testimonios se debe analizar en esta providencia, dentro de la valoración probatoria que se realice de los actos administrativos demandados.

1.2. En consecuencia, la Sala se inhibe de realizar un pronunciamiento de fondo sobre la pretensión de nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN.

Claro lo anterior, procede la Sala a resolver el asunto puesto a su consideración.

2. Problema jurídico

En concreto, la Sala debe establecer:

(i) Si la declaración de renta del año gravable 2007 quedó en firme en virtud del beneficio de auditoría.

(ii) Si los actos acusados vulneran el principio de congruencia consagrado en el artículo 711 del Estatuto Tributario.

(iii) Si la deducción por gastos operacionales de ventas por valor de \$1.645.555.000 se deriva de operaciones simuladas.

(iv) Si procede la sanción por inexactitud.

3. Firmeza de la declaración tributaria

3.1. El demandante sostiene que la declaración de renta del año 2007 está amparada con el beneficio de auditoría, porque reúne todos los requisitos exigidos en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Lo que se corrobora con el hecho de que la Administración no emplazó al contribuyente para corregir la liquidación privada.

3.2. Pero la DIAN afirmó que la sociedad no cumplió con el requisito de pago del impuesto. Todo, porque una de las cuotas del tributo fue compensada con el saldo a favor del impuesto sobre las ventas del período 6 del año 2007 y, el mismo saldo posteriormente, fue desconocido mediante un proceso de revisión del IVA.

3.3. Para resolver el problema jurídico planteado, debe tenerse en cuenta que el beneficio de auditoría previsto en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, consiste en que la firmeza de la liquidación privada no se sujeta al término ordinario de dos años, sino a uno menor –6 meses¹-, siempre que la declaración se presente en forma oportuna, con el incremento del impuesto de renta señalado en la ley, **y el tributo se pague dentro del término fijado por el Gobierno Nacional.**

La citada normativa establece que es indispensable el cumplimiento de todos los requisitos. De ahí que si alguno de estos se omite o se cumple en forma parcial, no opera el beneficio de auditoría y, por ende, la declaración se rige por el término de firmeza general.

¹ Para la época de los hechos se encontraba vigente el artículo 689-1 del Estatuto Tributario, con la modificación introducida por la Ley 1111 de 2006, que fijaba el término de firmeza del beneficio de auditoría en 6 meses. En otras modificaciones, se han previstos otros plazos de firmeza entre 10, 12, o 18 meses.

3.4. La Sala considera que la declaración de renta del año 2007 no se encuentra cobijada con el beneficio de auditoría, en tanto no se cumplió con el requisito de pago del tributo, como se explica a continuación:

3.4.1. El contribuyente presentó la declaración de renta del año 2007 con un saldo a pagar de **\$228.260.000²**.

El contribuyente realizó los siguientes pagos³:

MEDIO DE PAGO	VALOR
Recibo oficial de pago impuestos nacionales No. 4907653757083	\$11.650.000
Recibo oficial de pago impuesto nacionales No. 4907658135711	\$114.130.000
Resolución Compensación tributo No. 873 de 2008	\$102.480.000
Total	\$228.260.000

3.4.2. Como se observa, una parte del tributo se planteó pagar con la compensación de saldos a favor ordenada en la Resolución No. 873 del 29 de abril de 2008⁴.

Ese acto administrativo dispuso compensar el saldo a favor del IVA del 6 bimestre de 2007 por valor de \$102.480.000 con el impuesto de renta del 2007.

² Fl 19 c.a.1.

³ Fls 20-24 c.a.1.

⁴ Fls 10-11 c.p.

Pero luego, **ese saldo a favor fue objeto de discusión por parte de la Administración**, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000028 del 13 de julio de 2010 y la Resolución No. 900123 del 22 de julio de 2011.

Dicha actuación administrativa fue demandada ante la jurisdicción correspondiéndole el número de proceso 2011-01859⁵. El 25 de octubre de 2017, esta Sala⁶ profirió la sentencia que declaró la nulidad parcial de dichos actos y, a título de restablecimiento del derecho declaró **“establézcase como saldo a favor de la demandante la suma de \$37.646.000”**.

Es decir, que del saldo a favor declarado por el IVA del bimestre 6 del 2007 por \$102.480.000, solo era procedente el valor de \$37.646.000.

3.4.3. Esa circunstancia genera el incumplimiento del requisito de pago del impuesto de renta del 2007, porque con el saldo a favor del IVA del 6 bimestre declarado por la jurisdicción (\$37.646.000) y, los recibos oficiales de pago (\$11.650.000 y \$114.130.000), **solo quedaría cubierta la suma de \$163.426.000 de los \$228.260.000 por impuesto a pagar.**

Si bien, la DIAN reconoció el saldo a favor del IVA del 6 bimestre del año 2007 declarado en la suma de \$102.480.000 y, luego, compensó ese valor con el impuesto de renta del año 2007, lo cierto es que esa decisión no constituía un reconocimiento definitivo

⁵ En primera instancia, el proceso fue decidido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca que negó las pretensiones de la demanda y, luego fue remitido al Consejo de Estado.

⁶ C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente No. 20762. En esa providencia se confirmó el desconocimiento del impuesto descontable ordenado en los actos demandados. Pero, con fundamento en la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016 se recalculó el valor de la sanción por inexactitud sobre el 100%, lo que generó un saldo a favor de \$37.646.000.

a favor del contribuyente como lo dispone el artículo 670 del Estatuto Tributario.

Por tanto, la existencia de la resolución de compensación de saldos a favor, no impedía que la Administración ejerciera sus amplias facultades de fiscalización dentro del término legal⁷ y, procediera a modificar la declaración tributaria de la que se derivó el saldo compensado.

Es por eso que aunque el saldo a favor no estuviera en discusión cuando fue compensado con el impuesto de renta, la validez de esas sumas estaba supeditada a la revisión oficial de la DIAN.

Y, ello es así porque la liquidación oficial de revisión es el acto definitivo para determinar el tributo a cargo del contribuyente y la existencia del saldo a favor, todo lo cual es susceptible de ser demandado ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Por tanto, la modificación del saldo a favor del IVA del 6 bimestre de 2007, genera que la compensación realizada con el valor improcedente no surta efectos legales y, en tal sentido, no pueda tenerse en cuenta para satisfacer la obligación tributaria del impuesto de renta del 2007.

De tal manera que, al no haberse realizado el pago total del tributo, la declaración de renta del año 2007 no está amparada con el beneficio de auditoría.

3.5. Ahora, ante esta situación –cuando la declaración no está cobijada con el beneficio de auditoría-, la Administración no se

⁷ La sentencia que analizó la legalidad de los actos que modificaron el IVA del 6 bimestre de 2007 –citada- se verificó que la revisión del tributo fue realizada por la Administración dentro del término legal.

encuentra en la obligación de expedir un auto declarativo informando tal circunstancia dentro de los seis meses siguientes a su presentación⁸.

Todo, porque solo aquellos casos en que el contribuyente cumpla con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, la Administración debe adelantar la revisión de la declaración dentro del término de firmeza especial, dentro del cual debe proferir el emplazamiento para corregir, so pena que la declaración tributaria quede en firme.

Pero dado que el contribuyente no cumplió con los señalados requisitos, la Administración podía ejercer la facultad de fiscalización e investigación dentro del término general –dos años siguientes a la fecha del vencimiento para declarar- previsto en los artículos 705⁹ y 714¹⁰ *ibídem*, mediante la expedición del requerimiento especial, como en efecto lo hizo.

3.6. Así las cosas, teniendo en cuenta que **la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración de renta del año gravable 2007 era el 18 de abril de 2008¹¹**, la declaración **adquiría firmeza el 18 de abril de 2010**".

⁸ Sentencia del 15 de junio de 2017, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 21864.

⁹ **ARTICULO 705. TERMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO.** El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. (...).

¹⁰ **ARTICULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA.** La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. (...) También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.

¹¹ El artículo 12 del Decreto 4818 del 14 diciembre de 2007 “por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente y se dictan otras disposiciones”, estableció como vencimiento para presentar la declaración de renta del año gravable 2007 de los contribuyentes cuyo NIT terminará en 2, como el actor, el 18 de abril de 2008.

En consecuencia, el Requerimiento Especial No. 052382010000007 por el impuesto de renta de 2007, notificado el 26 de marzo de 2010¹² fue proferido dentro del término legal.

3.7. Por las razones expuestas, no procede el cargo para el apelante.

4. Violación del principio de correspondencia

4.1. Según la sociedad, el requerimiento especial, la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de reconsideración vulneran el principio de correspondencia.

Mientras que en la liquidación oficial se negó el beneficio de auditoría porque la primera cuota del tributo no se pagó dentro del término previsto para los grandes contribuyentes; en la resolución que resolvió el recurso se mantuvo la glosa por un nuevo hecho, relativo a la falta de pago por la improcedencia del saldo a favor compensado con el tributo.

En el requerimiento especial se rechazó la deducción por servicios adquiridos a personas del régimen simplificado con el argumento central de que el soporte tenía una numeración manual. Pero luego, ese argumento no se mantuvo en el acto liquidatorio.

¹² Fls 61, 102 y 157 vuelto c.p.

Además, en el acto preparatorio se negó la deducción por pagos por comisión al exterior porque a esos desembolsos no le practicaron la retención en la fuente. Sin embargo, en el acto liquidatorio se planteó una nueva irregularidad referida a la falta de prueba de la realidad de las comisiones pagadas.

4.2. Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual, la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación, debido a que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

Una vez emitido el requerimiento especial, queda delimitado el marco dentro del cual puede darse la modificación de la liquidación privada, manifestación precisamente del derecho fundamental al debido proceso.

Es por eso que este principio también debe ser observado por la Administración en la *resolución que resuelve el recurso de reconsideración*, toda vez que al tratarse del acto que le pone fin a la vía gubernativa, debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa.

4.2.1. Sobre el particular, la Sala ha precisado¹³ que la relación, enlace o concatenación que se exige respecto de esos actos jurídicos **se debe derivar de los "hechos"** de manera que, si los reportados en el denuncia privado son los mismos glosados en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, no se configura la violación del principio de correspondencia.

¹³Sentencia del 10 de marzo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17075.

4.3. Analizadas las actuaciones adelantadas por la Administración, se encuentra lo siguiente:

4.3.1. **En relación con el desconocimiento del beneficio de auditoría**, se advierte que el mismo fue sustentado **en la liquidación oficial de revisión** bajo dos argumentos. El primero, referente al incumplimiento de los plazos de pago dispuestos para los grandes contribuyentes y, el segundo, por la falta del pago total de la obligación debido al desconocimiento del saldo a favor compensado con el tributo¹⁴.

Luego, **en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración**, la DIAN desistió del primer argumento, pero mantuvo el rechazo por la existencia de saldos pendientes por pagar del tributo¹⁵, producto del desconocimiento del saldo a favor.

En tal sentido, la actuación de la Administración no desconoce el principio de correspondencia, puesto que tanto la liquidación oficial de revisión como la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, se fundamentaron en el mismo hecho, esto es, la improcedencia del beneficio de auditoría por el incumplimiento del requisito de pago, derivado del desconocimiento del saldo a favor compensado con el impuesto de renta del año 2007.

¹⁴ Fl 102 c.p. En la liquidación oficial se dijo "Adicional a lo anterior, es preciso mencionar que **la compensación realizada mediante la Resolución No. 873 por valor de \$102.480.000, por concepto del saldo a favor del impuesto sobre las ventas del bimestre 6 del año 2007, dicha declaración fue objeto de requerimiento especial por parte de la División de Gestión de Fiscalización, al cual este despacho le profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 05241201000028 de julio 13 de 2010, en la cual se desconoce el saldo a favor y se determina un valor a pagar de \$115.028.000, por lo tanto la declaración de renta y complementarios del año 2007, presentaría un saldo pendiente de cancelar por dicho valor (\$102.480.000), otra razón más para no acceder al beneficio de auditoría.**

¹⁵ Fls 160-161 vuelto c.p.

4.3.2. En cuanto al rechazo de la deducción por gastos operacionales de ventas, correspondientes a servicios adquiridos a personas del régimen simplificado y comisiones al exterior, la Sala advierte que durante la vía gubernativa, la discusión principal siempre giró en torno a la realidad de las operaciones de las cuales se deriva el gasto¹⁶.

Si bien, cuando inició la investigación también se controversió la numeración manual de los documentos soportes de la deducción, y la falta de retención de las comisiones al exterior, estos constituyen un argumento adicional para sustentar la glosa, que no fue reiterado en las demás etapas de la actuación administrativa¹⁷.

Para la Sala, el hecho de que la Administración desista de algunos de los argumentos planteados en las actuaciones tributarias no desconoce el principio de correspondencia, siempre que la glosa se siga sustentando en una irregularidad informada al contribuyente desde el inicio de la investigación, como ocurrió en este caso.

De hecho, las actuaciones de la sociedad surtidas en la vía gubernativa y en la sede judicial, demuestran que aquélla comprende que el fundamento de la glosa recae sobre la realidad de las operaciones que dieron lugar a las deducciones solicitadas¹⁸.

¹⁶ Fl 20-52 (requerimiento especial), 102-111 (liquidación oficial), 164-166 c.p. (resolución recurso de reconsideración). Desde el requerimiento especial se precisó: “Es forzoso concluir que la Sociedad de Comercialización Internacional de Materiales e Insumos S.A. hizo figurar como proveedora suya y beneficiaria de pagos por concepto de servicios (comisiones por ventas y otros servicios) a varias personas, de quien se concluye con las pruebas obtenidas (testimonios, soportes de las erogaciones efectuadas, contratos de prestación de servicios) adjuntas al expediente, **que nunca prestaron servicios a la sociedad investigada, es decir, que las erogaciones que la sociedad aquí investigada reporta por concepto de comisiones de ventas, carecen de apoyo en la realidad probatoria aportada por los terceros requeridos**”. Argumentos que, fueron reiterados en los demás actos emitidos en el procedimiento de revisión del tributo.

¹⁷ Fls 110-111 (liquidación oficial) y 164-166 c.p. (resolución recurso de reconsideración).

¹⁸ Fls 66-75 c.p. (respuesta al requerimiento especial), Fls 135-144 c.p. (recurso de reconsideración) y, Fls 203-207 c.p. (demanda).

En consecuencia, no se puede hablar de falta de correspondencia.

5. Procedencia de la deducción por gastos operacionales de ventas en la suma de \$1.645.555.000.

5.1. La Administración, inicialmente, rechazó gastos operacionales por la suma de \$2.146.572.000, correspondientes a servicios adquiridos a personas del régimen simplificado (\$1.096.146.906) y comisiones al exterior (\$1.050.425.000), por considerar que se derivaban de operaciones simuladas.

Luego, con fundamento en los testimonios practicados por esa entidad a los beneficiarios de los pagos, la DIAN aceptó parcialmente la suma de \$501.016.992 en tanto las operaciones fueron reconocidas por los contratistas. Pero, **confirmó la glosa en la suma de \$1.645.555.000** con fundamento en que algunos beneficiarios negaron la prestación del servicio, otros no pudieron ser ubicados y, en general, porque la sociedad no allegó pruebas de la realidad de las siguientes transacciones:

GASTOS OPERACIONALES POR SERVICIOS ADQUIRIDOS A PERSONAS DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO	
Beneficiarios	Valor
Carolina Clavijo Idarraga	\$42.326.778
Gloria Amparo Idarraga Lenis	\$61.990.539
Blas Arturo Barletta Peña	\$54.322.040
Stella Idarraga Lenis	\$62.000.000
Luis Evelio Valencia Angulo	\$23.468.000
Herminio Angulo Castro	\$23.467.000
Lina Marieth Millan Idarraga	\$60.000.000
Jose Luis Domínguez Acosta	\$50.000.000
Brady Simeón Reyes Montalvo	\$50.000.000

Elkin Antonio Ruda Macias	\$50.000.000
Ramiro Idarraga	\$62.000.000
Usubillaga Díaz Fernando	\$55.555.555
Total	\$595.129.912

GASTOS OPERACIONALES POR COMISIONES AL EXTERIOR	
Beneficiarios	Valor
Idarraga Lenis Gloria	\$227.480.197
Roger Armando Pérez	\$302.868.422
Usubillaga Díaz Enrique de Jesús	\$520.076.240
Total	\$1.050.425.000

5.2. Para el contribuyente, las operaciones son reales y están sustentadas en documentos que cumplen los requisitos de ley. Por eso, los testimonios no constituyen el medio probatorio para desconocer los gastos operacionales.

Adicionalmente, la DIAN practicó los testimonios de forma sorpresiva en el domicilio de los interrogados sin presencia de un abogado que garantizara la defensa de los mismos. También, la Administración omitió advertir a los familiares de los socios de CIMI S.A. que no estaban obligados a rendir testimonio.

Tampoco es procedente que la DIAN, con fundamento en los testimonios, acepte parcialmente los gastos y desconozca otros.

En todo caso, la carga de la prueba del servicio que otorga el derecho a un costo o una deducción no recae sobre el contribuyente, porque no encuadra dentro de las circunstancias

especiales que estos deben probar, contempladas en el Capítulo III del Título VI.

5.3. En el caso de las deducciones, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que la factura o el documento equivalente es el medio de prueba idóneo.

Lo anterior, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar *la realidad* de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 *ibídem* no limita la facultad comprobatoria de la Administración.

Por tal razón, aun cuando se pretendan acreditar las transacciones con facturas o documentos equivalentes, si en ejercicio del control del cumplimiento de las obligaciones tributarias, **la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, sin que la misma sea soportada, o aquélla recauda pruebas que logran probar su inexistencia, la deducción puede ser rechazada.**

5.3.1. Para ello, la Administración cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias¹⁹.

Es por eso que, en ejercicio de la facultad fiscalizadora, la DIAN puede controvertir o desvirtuar, la realidad de las facturas o

¹⁹ Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

documentos equivalentes que el contribuyente aporte como prueba de las deducciones.

5.4. Lo anterior fue lo que se presentó en este caso, en el que la Administración requirió al contribuyente para que probara la realidad de las operaciones y recaudó una serie de pruebas que demuestran la simulación de ciertos gastos solicitados en deducción.

5.4.1. Parte de esas transacciones fue verificada en la sentencia referida en el cargo 3.4.2.²⁰. En esa providencia, la Sala determinó que eran simuladas la adquisición de servicios que el contribuyente declaró en el bimestre 6 del año 2007 respecto de los señores: *Carolina Clavijo Idarraga, Gloria Amparo Idarraga Lenis, Stella Idarraga Lenis, Luis Evelio Valencia Angulo, Herminio Angulo Castro, Lina Marieth Millán Idarraga, José Luis Domínguez Acosta, Brady Simeón Reyes Montalvo y Elkin Antonio Ruda Macías.*

El análisis jurídico expuesto en esa sentencia, se reitera en el presente caso, porque se fundamentó en las pruebas que obran en este proceso –impuesto de renta 2007²¹, en la que se verifican las mismas inconsistencias de las operaciones realizadas por el contribuyente con las citadas personas durante todo el año gravable 2007 y, que se concretan en las siguientes:

(i) El testimonio es una prueba legal para controvertir la realidad de las operaciones. En virtud del literal c) del artículo 684 y 750 del Estatuto Tributario, la DIAN tiene facultades de

²⁰ Sentencia del 25 de octubre de 2017, C.P. Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez, expediente No. 20762.

²¹ En la vía gubernativa, la DIAN trasladó las pruebas recaudadas en el procedimiento tributario seguido al contribuyente en el impuesto de IVA del bimestre 6 de 2007 al del impuesto de renta del año 2007 (Fl. 233-236 c.a.2). Pruebas que sirvieron de sustento de los actos administrativos expedidos para modificar los citados tributos.

fiscalización para requerir a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

(ii) Los testimonios fueron practicados en debida forma. Las declaraciones juramentadas fueron recibidas por un funcionario de la DIAN debidamente comisionado, que hizo las advertencias del caso, como las previstas en los artículos 442 del Código Penal – delito de falso testimonio- y el 269 del Código de Procedimiento Penal – amonestaciones previas al juramento-.

En la providencia se precisó que “no era necesaria la presencia de un abogado al momento de recibir la declaración juramentada, porque conforme con el artículo 208 del CPC, aplicable por remisión del artículo 742 del Estatuto Tributario, la concurrencia del abogado a la práctica del interrogatorio es facultativa, más no obligatoria”. Además, se precisó que el cuestionamiento de la DIAN respecto de la relación familiar de los interrogados se realizó de forma genérica, y no constituye una irregularidad que afecte la validez de los testimonios.

(iii) Los testimonios demuestran la simulación de las operaciones. La DIAN práctico ciertos testimonios que ponen en duda la realidad las operaciones, en tanto algunos contratistas afirmaron que no recibieron los pagos por comisiones y, otros no pudieron ser ubicados en la dirección informada en el RUT.

A continuación se extractan algunos testimonios recaudados por la DIAN y que obran en el presente proceso.

Nombre contratista	Testimonio
--------------------	------------

Carolina Clavijo Idarraga ²²	No lo conocen en la dirección informada en el RUT
Luis Evelio Valencia Angulo ²³	"Preguntado. Conoce usted la sociedad CIMI S.A. Respondió: Sí señor. [...] Preguntado. Trabaja usted para la sociedad citada?. Respondió: En el momento no, trabajé hasta el año 2008 mes de diciembre. Preguntado. En qué consistía la labor desarrollada por usted?. Respondió: Figuraba como contratista, pero por mis manos no pasaba nada. [...] Preguntado: Diga usted si recibió como lo indica la sociedad por concepto de comisiones la suma de \$23.468.000. Respondió. No los recibí.
Herminio Angulo Castro ²⁴	No lo conocen en la dirección informada en el RUT
Lina Marieth Millán Idarraga ²⁵	Notificación devuelta por correo, remitida a la dirección del RUT
José Luis Domínguez Acosta ²⁶	"Preguntado: Tiene conocimiento de la existencia de la sociedad CIMI S.A. Contestado: No tengo conocimiento de la existencia de la sociedad. Preguntado: realizó operaciones comerciales con esta sociedad y por cuánto valor en el año 2007. Contestado: No realicé operaciones por ningún valor porque en el año 2007 solo trabajé de moto taxista. [...] Preguntado: Por qué aparece inscrito en el RUT?. Contestado: Por que el señor Brady Simeón Reyes Montalvo me convidó, en compañía del señor Elkin Antonio Rudas Macías a diligenciarlo, a petición de un señor que trabaja en un edificio porque nos ofrecían \$50.000 y nos conseguían un trabajo, que nunca no los dieron. [...] Preguntado. Tiene conocimiento de si a estos señores les pagaron por los servicios que le prestaron a la sociedad CIMI S.A. Contestado: Ellos tampoco hicieron trabajos y mucho menos les pagaron.
Brady Simeón Reyes Montalvo ²⁷	No pudo ser encontrado en la dirección informada en el RUT.
Elkin Antonio Ruda Macias ²⁸	No pudo ser encontrado en la dirección informada en el RUT

En estos casos, el artículo 787 del Estatuto Tributario fija la carga de la prueba en el administrado. En consecuencia, quien debía probar no era la DIAN sino la sociedad.

²² Fl 210 y vuelto c.a.2 y 691 c.a.5.

²³ Fls 219-220 c.a.2

²⁴ Fl 217 y vuelto c.a.2.

²⁵ Fl 250 c.a.2.

²⁶ Fls 82 y vuelto, 100 c.a.1-

²⁷ Fl 83 vuelto c.a.1 y 713 c.a.5

²⁸ Fl 84 y vuelto c.a.1. y 714 c.a.5.

(iv) La sociedad no aportó pruebas que demostraran la realidad de los servicios y documentos soportes

controvertidos por la DIAN. La sociedad se limitó allegar algunos documentos soportes del gasto, pero no desvirtuó la simulación de las operaciones discutida por la entidad fiscal con fundamento en la prueba testimonial recaudada en el expediente.

Al igual que en la citada providencia, la Sala en esta oportunidad concluye que las referidas pruebas desvirtúan la realidad de los soportes de las operaciones que allegó el contribuyente respecto de dichos contratistas.

5.4.2. Frente al resto de las operaciones realizadas con los señores *Blas Arturo Barletta Peña, Ramiro Idarraga, Fernando Usubillaga Díaz*, y las comisiones al exterior pagadas a *Gloria Idarraga Lenis, Roger Armando Pérez y Enrique de Jesús Usubillaga Díaz*, se encuentra que:

(i) El contribuyente aportó los siguientes soportes:

*A. Documento equivalente por servicios adquiridos a personas del régimen simplificado*²⁹. Este soporte se expidió por concepto de "comisión servicios de venta" y fue firmado por el supuesto contratista.

Además, se allegó los *contratos de prestación de servicios profesionales*³⁰, que fueron suscritos entre la sociedad y *Blas Arturo Barletta Peña, Ramiro Idarraga, Fernando Usubillaga Díaz* con el siguiente objeto:

²⁹ Fls 28-32 vuelto, 34 vuelto, 36 vuelto c.a.1.

³⁰ Fls 50-51, 114-116, 138-140 c.a.1.

“Primera. Objeto. Por medio del presente contrato EL CONTRATISTA en calidad de trabajador independiente, se obliga para con EL CONTRATANTE a **realizar la venta de cajas de cartón corrugado, ligas de caucho, dípticos publicitarios y todos aquellos productos que la sociedad comercialice.** Así mismo, deberá efectuar **el seguimiento y cobro de cartera en el país y en el exterior,** como el mantenimiento de los clientes en lo referente a pedidos, las entregas y, sugerencias y reclamos. [...]”.

B. *Facturas por comisiones al exterior*³¹. En el documento se expidió a nombre de *Gloria Idarraga Lenis, Roger Armando Pérez y Enrique de Jesús Usubillaga Díaz,* por concepto de “comisión por ventas en el exterior”.

(ii) La DIAN solicitó a la sociedad que demostrara la realidad de las citadas transacciones y, sus soportes³². Además, recaudó las siguientes pruebas que demuestran la simulación de operaciones:

A. *Los testimonios de algunos contratistas pusieron en evidencia que la sociedad simuló operaciones.* Ciertos beneficiarios de los pagos negaron haber prestado servicio al contribuyente y, otros no pudieron ser ubicados en la dirección informada en el RUT. Estas diligencias fueron trascritas en el numeral 5.4.1. (III).

En este proceso, adicionalmente, se aportó el testimonio del señor Blas Barleta Peña, en el que se dijo:

Barleta Peña Blas ³³	“Preguntado: conoce o ha realizado transacciones con la sociedad CIMI S.A. Contestado: Si. La conozco y he realizado operaciones con ellos. Preguntado: Qué clase de operaciones?. Contestado: Apoyo
---------------------------------	--

³¹ Fls 671-681 c.a.2.

³² Fls 686-719 c.a.5.

³³ Fl 81 y vuelto y 103 c.a.1.

	<p>logístico. Preguntado: En el año 2007, a cuánto ascienden los pagos recibidos y en que forman se realizaban los mismos?. Contestado: ascienden a la suma de \$46.539.226 y el pago se realizaba en cheques”.</p> <p>Preguntado: en qué consistía el apoyo logístico?. Contestado: Estar pendiente del tránsito de las mercancías entre las ciudades de origen y San Antonio de Táchira (Venezuela).</p>
--	--

En este testimonio se advierte una inconsistencia entre el servicio informado por el contratista –apoyo logístico, consistente en estar pendiente del tránsito de la mercancía- y, el descrito en el contrato de prestación de servicios –venta de los productos de la sociedad y, seguimiento y cobro de cartera.

B. *Correo electrónico remitido por el señor Enrique Usubillaga de fecha 1 de febrero de 2007 a la señora Carmen Elisa Benitez³⁴, transcrito en la liquidación oficial de revisión, que muestra la práctica de operaciones ficticias por parte de la sociedad³⁵:*

“[E]ntre otras palabras se le está indicando que depende de ella, el pago de los sueldos de Blas, Gloria y sus honorarios, que no se preocupara por el valor de las ventas que el resumen el remitente los reparó y revisó, indicándole – dime si estás de acuerdo con el formato y los cálculos para que prepare las correspondientes facturas y paguemos lo más pronto posible, en la cuenta hay dinero-.

Continua... recuerda que la base del cálculo de las comisiones de los socios son las ventas totales sin incluir las ventas a Serdin “puente” (las que no cobramos fletes en la facturas).

[...]

Para las comisiones por favor repartan en 4 personas el cobro de Blas y de Gloria, las comisiones más (Enrique Usubillaga) no las facturen solo provisiónenlas a nombre de Fernando Castillo”.

³⁴ En el certificado de existencia y representación legal de CIMI S.A. se indica que el señor Enrique Usubillaga hace parte de la Junta Directiva de la sociedad y, la señora Carmen Elisa Benítez es la Revisora fiscal de la misma. Fls 214 c.a.2.

³⁵ Fl 785 c.a.5. En la LOR se indica que el correo obra a folios 8 y 9 del expediente PD 2007-2008 -001253 IVA período 6 año 2007).

A pesar de que la DIAN solicitó a la sociedad explicación sobre este correo, ésta no emitió pronunciamiento alguno en la vía gubernativa ni en sede judicial.

(iii) La sociedad no aportó pruebas que demuestren la realidad de las operaciones efectuadas con los beneficiarios de las comisiones al exterior: Gloria Idarraga Lenis, Roger Armando Pérez y Enrique de Jesús Usubillaga Díaz, no obstante de que la DIAN había solicitado la comprobación de las operaciones realizadas con esos contratistas.

Tampoco, el contribuyente aportó documento alguno que desvirtuara las pruebas recaudadas por la DIAN respecto de los servicios prestados por personas del régimen simplificado.³

5.4.2.1. Así las cosas, para la Sala, las pruebas relacionadas le restan credibilidad a los documentos equivalentes, las facturas y contratos de prestación de servicios, aportados por el contribuyente como soporte de la deducción.

Lo anterior, se repite, porque ciertos contratistas negaron haber prestado el servicio, algunos no residían en la dirección informada en el RUT, y otro informó un servicio diferente al señalado en el contrato de prestación de servicios presentado por la sociedad.

Así mismo, la Administración recaudó un correo remitido por uno de los miembros de la junta directiva a la revisora fiscal de la sociedad, en el que se evidencia la simulación de operaciones.

5.5. Frente a estas evidencias en su contra, se observa una inactividad probatoria del demandante para desvirtuarlas, no obstante de que de conformidad con el artículo 177 del C.P.C. era a él a quien le asistía demostrar los hechos que pretende hacer valer y, a quien le correspondía desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos.

De modo que, discutida la veracidad de los citados documentos, la carga de la prueba se invirtió a cargo del contribuyente, al que le correspondía demostrar la realidad de los pagos declarados en deducción.

Súmese a ello que, el artículo 787 del Estatuto Tributario exige como una circunstancia especial que deben probar los contribuyentes, los pagos negados por los beneficiarios, como el presentado en este caso.

Sin embargo, ni en la sede administrativa ni la judicial, CIMI S.A. aportó una prueba en la que se constatará las operaciones discutidas por la Administración.

Lo que lleva a señalar que no hay lugar a dar aplicación al artículo 745 del Estatuto Tributario, por cuanto las dudas provenientes de vacíos probatorios solo pueden resolverse a favor del contribuyente siempre y cuando no se encuentre obligado a probar determinados hechos, condición que no se presenta en el caso estudiado en el que la carga de la prueba recaía sobre la parte actora.

5.6. Ahora bien, no constituye una violación al derecho de igualdad, el hecho de que la Administración, con fundamento en la prueba testimonial, hubiere aceptado parcialmente la glosa, toda vez que esa circunstancia dependió de lo manifestado por los testigos. En

efecto, en los actos demandados se aceptó el gasto reconocido por los contratistas y, se rechazó el desconocido por tales beneficiarios o aquél cuya realidad no fue demostrada por la sociedad ni pudo ser verificada por la DIAN.

5.7. Por las razones expuestas, debe mantenerse el rechazo de la deducción por gastos operacionales en la suma de \$1.645.555.000.

6. Sanción por inexactitud

6.1. Según el demandante, no es procedente la sanción por inexactitud porque los datos declarados son reales. En este caso, se presenta una diferencia de criterio en cuanto a la aplicación del derecho aplicable.

6.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

Sin embargo, el contribuyente se puede exonerar de la sanción cuando el menor valor a pagar se derive de errores de apreciación o diferencias de criterios entre la autoridad tributaria y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, y siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

6.3. La Sala encuentra que en la declaración presentada, el actor incurrió en una de las conductas tipificadas como inexactitud sancionable, como es la inclusión de deducciones inexistentes, lo que condujo a la determinación de un menor impuesto de renta.

Adicionalmente, la Sala encuentra que en este caso no presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de soporte.

Por tanto, procede la imposición de la sanción por inexactitud.

6.4. Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³⁶, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”.

Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario³⁷, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que ésta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar

³⁶ 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.

³⁷ **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.

o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

6.5. 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.

7. Por lo anteriormente expuesto, la Sala modificará la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados, pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en esta providencia.

8. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año 2007, en el sentido de recalcular la sanción por inexactitud en la suma de **\$559.489.000** y establecer el saldo a pagar en la suma de **\$1.347.238.000**.

Concepto	Privada	Liquidación Oficial	Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto generado	228.260.000	787.749.000	787.749.000
Retenciones	0	0	0
Sanciones	0	895.182.000	559.489.000
Total saldo a pagar	228.260.000	1.682.931.000	1.347.238.000
Total saldo a favor	0	0	0

Liquidación Sanción
por
inexactitud

DIAN

CE

Saldo a pagar por impuesto sin sanciones	787.749.000	787.749.000
Menos: Saldo a pagar declarado	228.260.000	228.260.000
Diferencia	559.489.000	559.489.000
Base sanción	559.489.000	559.489.000
Valor sanción	160%	100%
SANCIÓN	895.182.000	559.489.000

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

FALLA

1. PRIMERO. MODIFÍQUESE la sentencia apelada, la cual quedará así:

"1. Inhíbese la Sala para proferir una decisión de fondo en relación con el Requerimiento Especial No. 052382010000007 del 24 de marzo de 2010 y, sobre la pretensión de la demanda de declarar la nulidad de los testimonios recaudados por la DIAN, conforme con lo expuesto.

2. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000043 del 18 de noviembre de 2010 y, de la Resolución No. 900.0004 del 2 de enero de 2012, por medio de la cuales la Dirección Seccional de Impuestos de Cali modificó la declaración de renta del año 2007 presentada por CIMI S.A., pero solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud y el saldo a pagar a cargo de la sociedad CIMI S.A. corresponde a los liquidados en la parte motiva de esta providencia".

2. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra en el folio 317 del expediente.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ