



Radicado: 76001-23-33-000-2012-00173-01 (21744)
Demandante: LINA MARÍA BARCO RODRÍGUEZ



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dos (2) de octubre de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000 -2012-00173-01 (21744)
Demandante: LINA MARÍA BARCO RODRÍGUEZ
Demandado: DIAN

Temas: Impuesto sobre la renta - año gravable 2007. Firmeza de la declaración. Costos y deducciones

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de noviembre de 2014 proferida por el Tribunal

Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 19 de mayo de 2008, la actora presentó la declaración de renta del año gravable 2007, en la cual registró un total saldo a favor de \$2.248.000¹.

La División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá emitió los autos de inspección tributaria 210632008000100 del 2 de septiembre de 2008², 212382009000065 del 10 de agosto de 2009³ y 2012382010000084 del 4 de agosto de 2010⁴. Las diligencias de inspección se realizaron, en su orden, el 11 de septiembre de 2008⁵, el 9 de octubre de 2009⁶ y el 13 de agosto de 2010⁷.

El 9 de septiembre de 2010, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional referida formuló el Requerimiento Especial 212382010000032⁸, en el cual propuso, entre otros⁹: i) disminuir el renglón «*Otros Costos*» en \$183.146.395, pues corresponde a un ajuste contable que no cumple las condiciones de los artículos 26 y 107 del Estatuto Tributario; ii) imponer sanción por inexactitud de \$96.501.000 y, iii) determinar un total saldo a pagar de \$154.566.000.

Previa respuesta al acto de trámite indicado¹⁰, el 28 de febrero de 2011 la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá expidió la Liquidación Oficial de Revisión

¹ Fl. 26 del c.a.

² Fl. 53 del c.a.

³ Fl. 245 del c.a.

⁴ Fl. 338 del c.a.

⁵ Fl. 54 del c.a.

⁶ Fl. 248 del c.a.

⁷ Fl. 339 del c.a.

⁸ Fls. 360 a 389 del c.a.

⁹ Las demás glosas propuestas no fueron objeto de debate en la demanda, al haber sido aceptadas en la respuesta al requerimiento especial, la cual fue considerada como extemporánea por la Administración. Entre estas, se encuentra la adición al renglón «*Otros ingresos*» en \$135.223.760, que no fueron declarados por la contribuyente, y el renglón «*Otros Costos*» en la misma suma, porque la «*venta de aves se realiza al mismo valor del costo del ave y se da aplicación al artículo 69 del Estatuto Tributario*».

¹⁰ Fls. 390 a 420 del c.a.

212412011000012¹¹, que acogió las glosas formuladas en el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación del tributo se interpuso recurso de reconsideración¹², que fue decidido por la Resolución 900.052 del 21 de marzo de 2012¹³, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

«1.- Solicito que previo los trámites correspondientes, se declare la nulidad de la Liquidación Oficial Rentas Naturales de Revisión No. 212412011000012 de 28 de febrero de 2011 y la Resolución No. 900052 de marzo 21 de 2012 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración y se confirma la Liquidación Oficial Rentas Naturales de Revisión No. 212412011000012 de febrero 28 de 2012.

2.- Así mismo, solicito en concordancia con lo señalado en el artículo 138 del Nuevo Código Contencioso Administrativo, el Restablecimiento del Derecho quebrantado con los actos administrativos objeto de esta demanda, dejando en firme la declaración privada No. 91000054315205 presentada el 19 de mayo de 2008.

3.- Que en subsidio, se exonere a LINA MARÍA BARCO RODRÍGUEZ NIT: 31.422.642-2 del pago de la diferencia establecida en los anteriores actos administrativos y de la sanción de inexactitud por carecer de objeto.

4.- Que se condene en costas a la demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política;
- Artículos 158-3, 588, 589, 683, 705, 709, 730-3, 742 y 779 del Estatuto Tributario y,
- Concepto DIAN 053344 del 223 de junio de 2006.

¹¹ Fls. 581 a 598 del c.a.

¹² Fls. 300 a 681 del c.a.

¹³ Fls. 702 a 708 del c.a.

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

Afirmó que se violó el debido proceso y que declaración tributaria quedó en firme, porque el requerimiento especial se notificó de forma extemporánea.

Expuso que la declaración de renta del periodo en discusión se presentó el 19 de mayo de 2008, y que si bien la DIAN realizó 3 inspecciones tributarias, el término para notificar el requerimiento especial se suspende durante 3 meses por una sola vez, lo cual indica que el acto de trámite podía notificarse hasta el 19 de agosto de 2010, siendo extemporáneo el notificado el 11 de septiembre de 2010. Agregó que la notificación extemporánea del requerimiento especial apareja su nulidad.

Sostuvo que se violó el derecho de defensa y el debido proceso al omitir por extemporánea la valoración de la respuesta al requerimiento especial, pues el artículo 10 de la Ley 962 de 2005 señala que las peticiones de los administrados se entienden presentadas en la fecha de introducción al correo, lo que ocurrió el 11 de diciembre de 2010.

Manifestó que los costos rechazados por \$183.146.395 corresponden a un ajuste realizado mediante nota contable, el cual está soportado en los libros y demás soportes presentados para demostrar la realidad de sus operaciones, y que como la entidad demandada no los valoró, existe falta de motivación.

Aseguró que la actividad de producción y venta de huevos y gallinas tiene una doble connotación, porque al momento de vender las gallinas son activos movibles, y cuando las utiliza para obtener huevos se convierten en activos fijos.

Expresó que la DIAN no puede desconocer la deducción establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario por la construcción de nuevos galpones y la compra de gallinas ponedoras.

Anotó que no procede la sanción por inexactitud impuesta¹⁴.

¹⁴ La actora citó los artículos 647 y 742 del Estatuto Tributario y la sentencia de la Corte Constitucional C-160 de 1998.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Precisó que el término de firmeza de las declaraciones tributarias se cuenta desde el vencimiento del plazo para declarar, y que en este caso, como la declaración se debía presentar el 18 de junio de 2008 y no el 19 de mayo aducido por la actora, la DIAN podía notificar el requerimiento especial, incluyendo la suspensión de 3 meses originada en la inspección tributaria practicada, el 18 de septiembre de 2010, siendo oportuno el requerimiento notificado el 11 de septiembre del mismo año.

Aseguró que el plazo para responder el requerimiento vencía el sábado 11 de diciembre de 2010, y se trasladó al lunes 13 de diciembre por ser el día hábil siguiente, como lo establece el Código de Político y Municipal, lo cual indica que la respuesta presentada por la contribuyente el 14 de diciembre de 2010 es extemporánea. Agregó que la fecha de introducción al correo aducida por la demandante, no opera en los procesos de carácter fiscal.

Explicó que para el rechazo de costos se valoraron los documentos allegados por la contribuyente, de los cuales se evidenció que al final de noviembre de 2007, en la cuenta de «aves y amortización», se adicionaron las compras realizadas en diciembre del mismo año, lo que arrojó un saldo contable de \$383.423.432, pero como el inventario físico de aves compradas a 31 de diciembre de 2007 era de \$200.277.037, se presentó un mayor valor de \$183.146.395, que fue justificado por la actora mediante nota contable.

Por lo anterior, anotó que la suma de \$183.146.395 no corresponde al costo de ventas de activos fijos, «sino a un ajuste para reflejar contablemente las diferencias de los semovientes por \$383.423.432 con el saldo físico de las aves las cuales corresponden a las compradas a 31 de diciembre de 2007 por \$200.277.037¹⁵».

¹⁵ Fl. 787 del c.a.

Argumentó que la sanción por inexactitud es procedente, porque la contribuyente omitió declarar ingresos gravados y registró costos y deducciones equivocados de los que obtuvo un saldo a favor.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial realizada el 14 de noviembre de 2013¹⁶, el Tribunal Administrativo del Valle de Cauca advirtió que no se presentaron irregularidades o nulidades que afecten lo actuado, ni se presentaron excepciones previas, y fijó el litigio en precisar los hechos en discusión, como son: «*Norma aplicable para la determinación del tributo. Extemporaneidad en la notificación de los actos. No aceptación de costos. Sanción por inexactitud*».

Así mismo, se decretaron como pruebas las allegadas por las partes con la demanda y su contestación, y los testimonios practicados en la audiencia de pruebas del 2 de diciembre de 2013¹⁷.

SENTENCIA APELADA

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

Expuso que el requerimiento especial es oportuno, porque el plazo para presentar la declaración tributaria vencía el 18 de junio de 2008, con lo cual, teniendo en cuenta la suspensión de términos de 3 meses por la inspección tributaria practicada, la Administración podía notificar dicho acto hasta el 18 de septiembre de 2010, lo que ocurrió el 11 de septiembre de 2010.

Precisó que la actora no registró ingresos por la venta de aves realizada el 31 de diciembre de 2007 en la suma de \$135.223.760, pero incluyó el costo de dicha operación por valor de \$183.146.395, que fue justificado mediante una nota contable que no demuestra el valor declarado.

¹⁶ Fls. 797 a 801 del c.a.1

¹⁷ Fls. 805 a 807 del c.a.

Afirmó que la DIAN no desconoció la totalidad del costo declarado, sino de \$47.922.000, pues adicionó ingresos por \$135.223.760 y costos por ese mismo valor, lo cual fue aceptado por la demandante en la respuesta al requerimiento especial y en el recurso de reconsideración.

Sostuvo que los ingresos adicionados no fueron cuestionados por la actora, y que *«la venta de aves por parte de la demandante se constituye como la venta de un activo fijo móvil, por cuanto es un bien que se enajena dentro del giro ordinario del negocio¹⁸»*.

Adujo que la actora registró en su declaración un costo de enajenación superior al valor de la venta, lo que trae como consecuencia una pérdida en la venta del activo pero, como no declaró el ingreso, resulta improcedente el costo solicitado.

Anotó que en el proceso se demostró que las aves en periodo productivo enajenadas el 31 de diciembre de 2007, ingresaron al activo de la actora en julio de 2007 sin que obre la factura que soporte dicha operación, por lo que no se puede aplicar el artículo 69 del Estatuto Tributario, según el cual el costo de los activos fijos está constituido por el precio de adquisición o el valor declarado el año anterior.

En relación con la aplicación de la deducción establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario invocada por la actora, manifestó que la misma no hizo parte de su declaración tributaria ni de los actos administrativos demandados, por lo que no es objeto de discusión.

Con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 392 del Código de Procedimiento Civil, se condenó en costas a la parte demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

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

¹⁸ Fl. 835 Vto. del c.a. 1.

Reiteró que se violó el debido proceso y que el requerimiento especial notificado el 11 de septiembre de 2010 es extemporáneo, porque la declaración tributaria se presentó el 19 de mayo de 2008, lo que indica que, contando el término de suspensión por la práctica de inspección tributaria, dicho acto se podía notificar hasta el 19 de agosto de 2010. Agregó que tampoco se valoró la respuesta al requerimiento especial.

Aseguró que, como se demostró con la contabilidad y demás pruebas allegadas en la actuación administrativa, el costo de \$183.146.395 es procedente, y que la entidad demandada no explicó las razones de su rechazo.

Precisó que a 31 de diciembre de 2006 poseía un inventario de «*gallinas ponedoras*» que dejaron de ser productivas desde mayo y junio de 2007, y que al enajenar dicho bien «*se tiene derecho al costo y deducción por valor de la concurrencia del costo al 31 de diciembre de 2006*». Agregó que en junio y julio de 2007 inició un nuevo levante de aves, que fueron vendidas en diciembre de 2007.

Indicó que la DIAN debió reconocer el beneficio establecido en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, en relación con la construcción de nuevos galpones y la compra de «*gallinas ponedoras*».

Sostuvo que se presentan diferencias de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable, y que la sanción por inexactitud es improcedente.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante no intervino en esta etapa procesal.

La DIAN insistió en que: i) el requerimiento especial se notificó oportunamente; ii) la actora no declaró el ingreso obtenido en el periodo en discusión, pero si solicitó el costo asociado al mismo; iii) el rechazo del costo se fundamentó en los documentos allegados por la actora; iv) la contribuyente debió corregir su declaración para registrar la alegada

deducción por inversión de activos fijos reales productivos, que no figura en la misma y, v) se debe imponer sanción por inexactitud.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, porque: i) el requerimiento especial es oportuno; ii) la actora declaró un costo superior a las ventas que aceptó haber realizado, y no lo justificó; iii) la deducción por inversión en activos fijos no fue objeto de la actuación administrativa y, iv) procede la sanción por inexactitud.

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 Lina María Barco Rodríguez, e impusieron sanción por inexactitud.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar: i) si el requerimiento especial se notificó de forma extemporánea; ii) la procedencia de costos por \$183.146.395; iii) si se debe analizar la deducción por activos fijos reales productivos invocada por la actora y, iv) si procede la sanción por inexactitud.

Notificación del requerimiento especial

La demandante argumentó que el requerimiento especial notificado el 11 de septiembre de 2010 es extemporáneo, porque la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 se presentó el 19 de mayo de 2008, con lo cual, teniendo en cuenta la suspensión de 3 meses originada en la práctica de inspección tributaria, el término para notificar dicho acto vencía el 19 de agosto de 2010.

El artículo 565 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006¹⁹, establece que el requerimiento especial se debe notificar *«de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de*

¹⁹ Art. 565 del E.T. *«Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente».*

cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente», mediante la «entrega de una copia del acto correspondiente en la última dirección informada por el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante en el Registro Único Tributario – RUT».

Por su parte, el artículo 705 *ejusdem*, vigente durante los hechos en discusión²⁰, indicaba que el requerimiento especial «*deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar (...)*», término que por disposición del artículo 706 ib.²¹, se suspende por 3 meses cuando se practica inspección tributaria.

En cuanto al término de notificación aludido, la Sala señaló que «*Uno de los supuestos, previsto en la norma, es aquel en el que la declaración privada se presenta de manera oportuna, es decir, dentro del plazo señalado por el Gobierno Nacional, caso en el cual, el requerimiento especial “deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar”* ²²».

Ahora bien, para el caso particular, cuando la inspección se practica de oficio el término se suspende por tres (3) meses, y si es por solicitud del contribuyente durante el tiempo que dure la inspección.

Si dentro del término de dos años a que se refería el artículo 714 del Estatuto Tributario²³, vigente durante los hechos en discusión, no se notifica el requerimiento especial, la declaración tributaria quedaba en firme.

En el caso particular, se observa que como el NIT de la actora termina en 42²⁴, por disposición del Decreto 4818 de 2007, el término para presentar la declaración tributaria del año gravable 2007, vencía el 18 de junio de 2008.

²⁰ La norma señalada fue modificada por el artículo 276 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar dicho término en 3 años.

²¹ El artículo 706 del Estatuto Tributario establece que «*El término para notificar el requerimiento especial se suspenderá: Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta. Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección. También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguientes a la notificación del emplazamiento para corregir*».

²² Sentencia del 10 de octubre de 2018, Exp. 22313, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²³ La norma señalada fue modificada por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de fijar dicho término en 3 años.

²⁴ Fl. 700 del c.a.

Así, conforme con el artículo 705 del Estatuto tributario, el plazo para notificar el requerimiento especial vencía el 18 de junio de 2010; no obstante, con las inspecciones tributarias practicadas el 11 de septiembre de 2008²⁵, el 9 de octubre de 2009²⁶ y el 13 de agosto de 2010²⁷, dicho plazo se suspendió por tres (3) meses hasta el 18 de septiembre de 2010, con lo cual resulta oportuno el requerimiento notificado el 11 de septiembre de 2010.

Ahora bien, en lo que respecta a la respuesta al requerimiento especial, el artículo 707 del Estatuto Tributario señala que se debe presentar ante la DIAN «*Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial*²⁸».

En ese sentido, como el requerimiento especial se notificó oportunamente el 11 de septiembre de 2010, la actora podía presentar la respuesta respectiva hasta el 11 de diciembre de ese año, siendo extemporánea la radicada en la entidad demandada el 14 de diciembre siguiente, con el número 007790²⁹.

Rechazo de costos

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 Tributario³⁰.

²⁵ Fl. 54 del c.a.

²⁶ Fl. 248 del c.a.

²⁷ Fl. 339 del c.a.

²⁸ El término señalado en el artículo 707 del Estatuto Tributario es de carácter específico.

²⁹ Fl.390 del c.a.

³⁰E.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.

Por lo anterior, 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 legal³¹.

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 civil³²; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad³³ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario³⁴ establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773³⁵ y 774³⁶ *eiusdem* señalan la forma y requisitos para llevarla y que constituya prueba suficiente.

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 (...).

³¹ Artículo 746 del Estatuto Tributario.

³² Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

³³ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

³⁴ E.T. «Art. 772. La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».

³⁵ E.T. «Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

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

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

³⁶ E.T. «Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso; 2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos; 3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural; 4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley; 5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *lb.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias³⁷.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que³⁸ *«con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar»*.

Caso concreto

La Sala observa que en la visita de inspección realizada el 11 de septiembre de 2008³⁹, la DIAN indagó a la contribuyente sobre la amortización y el monto de mortalidad de las aves, y le solicitó explicar las diferencias presentadas entre el saldo registrado en Excel⁴⁰ y los libros auxiliares, por el año gravable 2007.

Por su parte, la actora manifestó que para solucionar las diferencias aludidas realizaba un ajuste al finalizar el período gravable (diciembre), donde el saldo contable que tuvieran las aves en ese momento en la cuenta 15840202 (cuenta de activos fijos), se ajustaba al valor que arrojava el inventario físico

³⁷ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁸ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³⁹ Folios 354 y ss del.c.a.

⁴⁰ La actora manifestó que el seguimiento del inventario de aves se realizaba en una hoja electrónica de Excel – Fl. 354 del c.a.

de las mismas, para lo cual se expidió la nota de contabilidad 2-000870 del 31 de diciembre de 2007, con el siguiente registro contable:

Cuenta	Detalle	Débito	Crédito
61056002	Ajuste al inventario final	\$183.146.395	
15840202	Inventario final aves		\$183.146.395

Para aclarar la nota contable aludida, se expidió el Requerimiento Ordinario 2123820100000471 del 24 de febrero de 2010⁴¹, en el cual se solicitó «Justificar y enviar los soportes del ajuste realizado en la nota de contabilidad No. 2-000870 de fecha 31 de diciembre de 2007, del movimiento débito a la cuenta 15840202 Semovientes por valor de \$183.146.395».

En la respuesta⁴² al requerimiento la actora explicó el detalle del ajuste realizado mediante la nota de contabilidad aludida⁴³, de lo cual se observa que, a pesar que las operaciones realizadas con aves se contabilizaban en cuentas de activos fijos (propiedad, planta y equipo), se presentó un juego de inventarios, pues se parte de un saldo inicial, se le adicionan las compras ajustadas por amortización y mortalidad y se le resta un inventario final según el valor físico de las aves, como lo indica el artículo 63 del Estatuto Tributario para la valuación por el juego de inventarios.

En ese sentido, la entidad demandada señaló que la actora «hace un análisis de los valores contables en la cuenta de aves y amortización al final del mes de noviembre, le adiciona las compras realizadas en el mes de diciembre de 2007, y disminuyendo la mortalidad y costo de las aves vendidas al mes de diciembre de 2007, arrojando un saldo de aves contable por valor de \$383.423.432, como su inventario físico de aves a 31 de diciembre de 2007 corresponde a las compras realizadas en valor de \$200.277.037, para un mayor valor del costo de \$183.146.395⁴⁴»

Por su parte, en la respuesta al requerimiento especial⁴⁵, la demandante explica el detalle de la operación de venta de aves en el año 2007, así:

⁴¹ Fls. 289 y 290 del c.a.

⁴² Folio 293 del c.a.

⁴³ Folio 271 del c.a.

⁴⁴ Acta de visita – Fl. 356 del c.a.

⁴⁵ Fls. 390 a 420 del c.a.

- El inventario de aves -«*gallinas ponedoras*»- al 31 de diciembre de 2006, por \$258.173.730, se vendió hasta mayo y junio de 2007, y respecto de las «*ventas de despeje*» tenía un costo de ventas deducible de \$220.531.030, lo que incluye ajustes por mortalidad y amortización acumulada.
- En junio y julio de 2007 inició un nuevo levante de aves en el galpón 7, cuyo costo final, una vez deducidos los valores por mortalidad y amortización, generó un costo de ventas de \$106.927.021.
- Según los cálculos mencionados, el costo correspondiente al activo fijo «*gallinas de postura*» por el año 2007 es la sumatoria de los ítems anteriores, lo que arroja un resultado de \$327.458.051 (\$220.531.030 + \$106.927.021).
- El costo de ventas de las aves al 31 de diciembre de 2007 es de \$318.664.379, suma que resulta de disminuir los \$327.458.051 antes reseñados, con un ajuste neto por gallinas ponedoras de \$8.793.672.

Así mismo, concluye que «...*el costo por valor de \$183.146.395 el cual corresponde al ajuste realizado mediante nota de contabilidad N° 2-00870 del 31 de diciembre del año 2007 ES PROCEDENTE PORQUE A TRAVÉS de él se contabiliza parte del costo de los activos fijos móviles utilizados durante al año 2007*⁴⁶».

De lo expuesto, la Sala advierte que la actora no explicó, ni demostró ni justificó el origen del costo solicitado, ni menos desvirtuó las cifras determinadas por la Administración para su rechazo.

En ese sentido, se observa que la explicación dada por la actora para justificar el ajuste en las cuentas de costos e inventarios por \$183.146.395 es insuficiente, pues estableció un costo total de ventas de \$318.664.379, y se limitó a señalar que con el valor de la nota de contabilidad «*se contabiliza parte de los activos fijos móviles*».

⁴⁶ Fls. 412 y 413 del c.a.

Al respecto, se reitera que por cuenta de la comprobación especial hecha por la autoridad fiscal, la carga probatoria de desvirtuar el rechazo del costo solicitado correspondía a la contribuyente, quien debía demostrar la veracidad de las cifras registradas en su declaración tributaria.

Por lo anterior, se considera que el ajuste realizado en la nota contable 2-000870 del 31 de diciembre de 2007 por la suma de \$183.146.395, corresponde a la diferencia entre el saldo contable al 31 de diciembre de 2007 por \$383.423.432 y el saldo físico de las aves por \$200.277.037 (compras realizadas en el año 2007) y no a un costo precedente.

Cabe resaltar que las aves con las cuales la contribuyente realiza la actividad productiva, son registradas en una cuenta 15 (Propiedad, planta y equipo) como activo fijo, y no como un inventario de mercancías, de ahí que lo denomine «*activo fijo movable*», categoría que, por lo demás, no existe, pues el activo es fijo o es movable.

Igualmente con motivo del recurso de apelación⁴⁷, la demandante afirmó que la DIAN no tuvo en cuenta el artículo 69 del Estatuto Tributario, que se refiere al «*Costo fiscal de los activos fijos*», y resalta que al precio de adquisición o al costo del año anterior se le debe adicionar «*el valor de los ajustes a que se refiere el artículo siguiente*», sin explicar la aplicación que puedan tener esos ajustes en el caso en discusión.

Además, el ajuste a que se refiere el citado artículo 69 corresponde al «*Ajuste al costo de los activos fijos*» establecido en el artículo 70 *ejusdem*, representado en el porcentaje autorizado anualmente por el Gobierno Nacional según el artículo 868 *ibídem*, para el costo de los bienes muebles e inmuebles que constituyen activos fijos, que no fue utilizado por la contribuyente en los diferentes cálculos aportados con ocasión de la respuesta al requerimiento y reiterados en la demanda, lo que confirma que no se explicó ni justificó el costo declarado, ni menos se desvirtuó la legalidad del rechazo de dicho costo efectuado por la Administración.

Por lo anterior, en armonía con lo concluido por el *a-quo* y el Ministerio Público, se considera que la actora no controvertió, y menos aún desvirtuó

⁴⁷ Fl. 860 del c.a.

los argumentos expuestos por la Administración para el rechazo del costo aludido, pues se limitó a señalar que el costo declarado corresponde a una nota contable, y esta soportado en la contabilidad, sin demostrar ni explicar el origen del mismo.

De otro lado, respecto al carácter probatorio de la contabilidad de la actora, cabe señalar que si bien en la actuación administrativa se rechazaron otras operaciones que no se discuten en el proceso, «*demuestran y reafirman que la contabilidad de la demandante no refleja su situación económica, por lo cual, con fundamento en el artículo 774 del Estatuto Tributario, no puede ser tenida como prueba a favor de la contribuyente*⁴⁸».

Deducción activos fijos reales productivos

La contribuyente alegó que se debe reconocer la deducción por inversión en activos fijos reales productivos establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, por la construcción de nuevos galpones y la compra de gallinas ponedoras.

La Sala advierte que la deducción aludida no fue registrada en la declaración del impuesto sobre la renta del periodo en discusión y, por ello, no hizo parte de las modificaciones oficiales realizadas por la Administración.

En ese sentido, se observa que en la respuesta al requerimiento especial la contribuyente manifestó que «*EN LA DECLARACIÓN DE RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2007, NO SOLICITÉ EL BENEFICIO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 158-3 DEL E.T. DEDUCCIÓN POR INVERSIÓN EN ACTIVOS FIJOS*⁴⁹».

Al respecto, la Sala considera que a la contribuyente le correspondía registrar las deducciones que considerara pertinentes en sus declaraciones tributarias, o en las correcciones a las mismas, pues es ella quien conoce de primera mano su realidad fiscal, y no la Administración, que en sus actuaciones está limitada a la información declarada por los contribuyentes.

⁴⁸ Sentencia del 11 de julio de 2019, Exp. 22045. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴⁹ Fl. 490 del c.a.

En consecuencia, como fue puesto de presente por la DIAN, el Tribunal y el Ministerio Público, si la contribuyente consideraba que tenía derecho a la deducción establecida en el artículo 158-3 del Estatuto Tributario, debió corregir oportunamente su declaración tributaria, y no pretender hacerlo a instancias de la Administración.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁵⁰.

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 por la actora, se considera que es procedente la sanción, porque incluyó en su declaración datos equivocados en relación con los costos declarados en el periodo en discusión, de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁵¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el parágrafo 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 Tributario⁵², fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁵³, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor

⁵⁰ 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.

⁵¹ *«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»*.

⁵² 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»*.

⁵³ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

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 practicará una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2007, la cual quedará así:

AÑO GRAVABLE 2007			
CONCEPTOS	Liq. Privada	L.O.R.	C de E
Ingresos Brutos Operacionales	\$652.143.000	\$787.367.000	\$787.367.000
Ingresos Brutos No Operacionales	\$580.833.000	\$580.833.000	\$580.833.000
Total ingresos brutos	\$1.232.976.000	\$1.368.200.000	\$1.368.200.000
Total ingresos netos	\$1.232.976.000	\$1.368.200.000	\$1.368.200.000
Otros costos	\$780.742.000	\$732.820.000	\$732.820.000
Total costos	\$780.742.000	\$732.820.000	\$732.820.000
Gastos operacionales de administración	\$345.336.000	\$340.923.000	\$340.923.000
Otras deducciones	\$74.171.000	\$74.171.000	\$74.171.000
Total deducciones	\$419.507.000	\$415.094.000	\$415.094.000
Renta líquida del ejercicio	\$32.727.000	\$220.286.000	\$220.286.000
Renta líquida	\$32.727.000	\$220.286.000	\$220.286.000
Renta presuntiva	\$7.019.000	\$7.019.000	\$7.019.000
Renta líquida gravable	\$32.727.000	\$220.286.000	\$220.286.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$1.874.000	\$62.187.000	\$62.187.000
Impuesto neto de renta	\$1.874.000	\$62.187.000	\$62.187.000
Total impuesto a cargo	\$1.874.000	\$62.187.000	\$62.187.000
Anticipo por el año gravable	\$16.000	\$16.000	\$16.000
Otros conceptos de retención	\$4.106.000	\$4.106.000	\$4.106.000
Total retenciones año gravable	\$4.106.000	\$4.106.000	\$4.106.000
Saldo a pagar por impuesto	\$0	\$58.065.000	\$58.065.000
Sanciones	\$0	\$96.501.000	\$60.313.000
Total saldo a pagar	\$0	\$154.566.000	\$118.378.000
o Total saldo a favor	\$2.248.000	\$0	\$0

CALCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD		
Saldo a favor declarado	\$2.248.000	
Saldo a pagar C. de E.	\$58.065.000	
Base sanción por inexactitud		\$60.313.000
Tarifa de sanción por inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		\$60.313.000

Finalmente, frente a las costas (agencias en derecho y gastos del proceso), con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵⁴, la Sala no condenará en costas en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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 13 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

1. **ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 212412011000012 del 28 de febrero de 2011, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Tuluá y su confirmatoria, la Resolución 900.052 del 21 de marzo de 2012 de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
2. A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** como total saldo a pagar a cargo de Lina María Barco Rodríguez por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, la suma de CIENTO DIECIOCHO MILLONES

⁵⁴Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...). 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

TRESCIENTOS SETENTA Y OCHO MIL PESOS M/CTE (\$118.378.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

3.- **RECONOCER** personería para actuar el presente proceso, como apoderada de la parte demandada, a Yadira Vargas Roncancio, en los términos del poder visible en el folio 112 del c.p.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE

MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

