

FALTA DE CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA O FALTA DE OPOSICIÓN A LAS PRETENSIONES – Efectos. Reiteración de jurisprudencia. Puede ser apreciada por el juez, solo como indicio grave y no limita al juez para pronunciarse de oficio sobre los asuntos sometidos a su conocimiento

La Sala reitera que *«la falta de contestación de la demanda o de oposición a las pretensiones, puede ser apreciada por el juez, sólo como indicio grave, no como allanamiento a las pretensiones»*, circunstancia que tampoco limita las facultades legales del juez para pronunciarse de oficio sobre los asuntos sometidos a su conocimiento. En ese sentido, el Tribunal declaró de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, en relación con los cargos de *«indebido desconocimiento de costos y deducciones, por violación del artículo 82 del Estatuto Tributario, indebido rechazo de las retenciones en la fuente e indebida aplicación de la sanción por inexactitud»*.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 82

NOTA DE RELATORÍA: Sobre los efectos de la falta de contestación de la demanda o de la falta de oposición a las pretensiones de la demanda se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 27 de mayo de 2010, radicado (17324), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA – Objeto / ARGUMENTO NUEVO O MEJOR ANTE LA JURISDICCIÓN DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / EXCEPCIÓN DE FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA – No configuración. Porque los argumentos estaban encaminados a reforzar la pretensión de nulidad y no modifican los hechos sometidos a discusión en la actuación administrativa

Ahora bien, el artículo 161 del Código Contencioso Administrativo, vigente durante los hechos en discusión, establece que, para que se declare la nulidad de un acto particular que ponga fin a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor, se *«debe agotar previamente la vía gubernativa»*, como requisito para acudir ante la jurisdicción. La Sección, en forma reiterada, ha dicho que *«al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo»*. Y precisó que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos, diferentes a los invocados en sede administrativa, aunque sí nuevos o mejores argumentos respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa. Así pues, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en sede judicial exponga nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada en la

actuación administrativa. Por tanto, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el presente caso, en el que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de gravable 2001, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración. En el caso concreto, si bien los cargos sobre los cuales se decretó de oficio la excepción de falta de agotamiento de «*la vía gubernativa*» no fueron propuestos en el recurso de reconsideración, no lo es menos que constituyen argumentos encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados, y se refieren a las causales de nulidad previstas en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, con lo cual, no se modifican los hechos sometidos a discusión en la actuación administrativa. En consecuencia, se revocará el numeral primero de la sentencia apelada, que declaró probada de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

FUENTE FORMAL: DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) – ARTÍCULO 84 INCISO 2 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) – ARTÍCULO 85 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) – ARTÍCULO 161

PRESUNCIÓN DE VERACIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / CARGA PROBATORIA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS – Titular e inversión de la carga / RÉGIMEN PROBATORIO TRIBUTARIO – Pruebas admisibles / PRUEBA CONTABLE EN MATERIA TRIBUTARIA – Alcance / APORTE Y VALORACIÓN DE PRUEBAS ALLEGADAS CON POSTERIORIDAD A SU EXIGENCIA POR LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS – Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBAS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO – Oportunidad para aportarlas / PRUEBAS EN EL PROCESO JUDICIAL – Alcance / RESPUESTA AL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Presunción de veracidad / COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES – Prueba idónea / DOCUMENTO EQUIVALENTE – Requisitos / DESCONOCIMIENTO DE PASIVOS, COSTOS, DEDUCCIONES Y RETENCIONES DECLARADOS, POR NO ESTAR SOPORTADOS EN LOS DOCUMENTOS APORTADOS – Configuración

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario. Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal. El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los

medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil; no obstante, el artículo 743 *ibídem* señala que la idoneidad de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos. En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773 y 774 *eiusdem* señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente. Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades en que la autoridad fiscal la exija, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor, y tal hecho se tendrá como indicio en contra. No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos, deducciones, descuentos y pasivos con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «*los acredite plenamente*». Lo anterior fue puesto de presente por la Sala, al señalar que, «*Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos*». En ese contexto, el artículo 744 *eiusdem* prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, **haberse acompañado al memorial de recurso** o pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias. Además, la Sala precisó que «*con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar*». (...) En ese sentido, la Sala observa que en materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil; no obstante, el artículo 743 del Estatuto Tributario señala que la idoneidad de los mismos depende de las exigencias que la ley establezca para demostrar determinados hechos. **Costos, deducciones e impuestos descontables:** El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que el documento idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, es la factura o el documento equivalente, (...) El inciso 3 de la norma transcrita prevé que, cuando no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la transacción debe acreditar los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional, los cuales, durante los hechos en discusión, fueron establecidos por el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997, así: «1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono. 2. Fecha de la transacción. 3. Concepto. 4. Valor de la operación. 5.

*La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable». **Pasivos:** En el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el artículo 770 del Estatuto Tributario estableció que «los pasivos deberán estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad», lo cual fue abordado por la Sala al señalar que, «Para la acreditación de los pasivos, el Legislador estableció una prueba específica como es la documental, de tal suerte que si esta no existe o es insuficiente, no puede ser apreciada y, por lo tanto, la deuda se tendrá como no demostrada». En ese sentido, el artículo 771 del Estatuto Tributario dispone que si bien el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 770 *ejusdem* acarrea el desconocimiento de pasivos, mediante prueba supletoria se puede establecer que «las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario». **Retenciones:** El artículo 367 del Estatuto Tributario señala que «la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recauda en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause». Por su parte, el artículo 373 *ejusdem* dispone que en las liquidaciones privadas «los contribuyentes deducirán del total del impuesto sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido», y que «La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada». El artículo 374 del mismo estatuto prevé que el impuesto retenido será acreditado a cada contribuyente en la liquidación del tributo «con base en el certificado que le haya expedido el retenedor». Al respecto, frente a conceptos de retención diferentes a los originados relaciones laborales, el párrafo del artículo 381 *ibídem* establece que el agente de retención debe expedir un certificado anual, aunque el beneficiario del pago puede solicitar un certificado por cada operación sometida a retención, y que ante la falta de expedición de dicho certificado, se puede sustituir «por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando aparezcan identificados los conceptos antes señalados» En consecuencia, «si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la prueba única para tal propósito, toda vez que el legislador ha previsto su sustitución mediante otros documentos, pero respecto de los cuales se deben cumplir unos requisitos mínimos». (...) Llama la atención de la Sala que las facturas allegadas como soporte de pasivos, costos, deducciones y retenciones de los meses de enero a marzo de 2001, esto es, antes y después de la citada cancelación del registro mercantil del actor, se expidieron a su nombre y al de la sociedad DIPARCO LTDA., pues con ello no se puede establecer si los conceptos facturados corresponden al actor, o a la empresa señalada. La Sala encuentra que el actor, quien estaba obligado a llevar contabilidad, tampoco soportó mediante con documentos idóneos con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad, o mediante pruebas supletorias, los pasivos declarados, pues además de que no discriminó cuáles eran los documentos con los que pretendía soportar dichos pasivos, las facturas allegadas fueron expedidas a su nombre y al de la empresa DIPARCO LTDA. Lo mismo ocurre con las retenciones declaradas, que no fueron justificadas mediante certificados de*

retención, o por «*el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando aparezcan identificados los conceptos*» señalados en el artículo 381 del Estatuto Tributario. Cabe señalar que si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la contabilidad debe presentarse cuando la administración la exija y que la Sala ha expresado que lo anterior no impide su posterior presentación y valoración, en el caso, la suma declarada a título de retención (\$1.695.000) tampoco aparece discriminada en los balances suministrados con el recurso de reconsideración, y las declaraciones de retención presentadas se refieren a los valores retenidos por el contribuyente, y no a los que le fueron retenidos. En esas condiciones, de la valoración de los documentos presentados por el demandante con el recurso de reconsideración, la Sala considera que no se demostraron los pasivos, costos, deducciones y retenciones declaradas, lo cual trae como consecuencia su desconocimiento. Finalmente, en relación con la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que el actor no permitió que la autoridad fiscal verificara su contabilidad, y no «*acreditó plenamente*» la realidad de las operaciones constitutivas de costos como lo exige el artículo 781 del Estatuto Tributario, con lo cual no hay lugar a la aplicación del costo presunto, porque el citado artículo 82 *ejusdem*, no incluye «*la no comprobación*» como presupuesto para su aplicación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 82 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 367 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 373 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 374 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 744 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 770 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 781 / DECRETO 3050 DE 1997 – ARTÍCULO 3

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el deber de la autoridad fiscal de valorar las pruebas allegadas con posterioridad por el contribuyente se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de enero de 2012, radicado (17318), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la valoración de las pruebas por parte del Juez se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 14 de junio de 2018, radicado (21061), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Configuración / REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN EN APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA TRIBUTARIA – Configuración

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se

incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente. En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque la comprobación insuficiente de costos y deducciones no se puede confundir con la inexistencia de los mismos, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable. Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el 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 Tributario, fue modificada por la Ley 1819 de 2016¹, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente. En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 05001-23-31-000-2007-00032-01(20851)

Actor: JULIO EFRÉN GÓMEZ MORENO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto, mediante apoderada judicial por el demandante, contra la sentencia del 17 de

¹ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

septiembre de 2013, proferida por la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia, que en la parte resolutive dispuso:

«PRIMERO: DECLÁRASE DE OFICIO LA EXCEPCIÓN DE FALTA DE AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA, respecto a los cargos de indebido desconocimiento de costos y deducciones, por violación al artículo 82 del Estatuto Tributario, indebido rechazo de las retenciones en la fuente, e indebida aplicación de la sanción por inexactitud.

SEGUNDO: NIÉGANSE las pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO: Sin condena en costas».

ANTECEDENTES

El 14 de mayo de 2002, Julio Efrén Gómez Moreno presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001², en la cual registró un saldo a favor de \$1.224.000.

El 29 de mayo de 2002, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín expidió el Auto de Apertura 110632002001580³, mediante el cual inició investigación al contribuyente por el programa «DENUNCIAS DE TERCEROS».

El 24 de febrero de 2003, la citada División de Fiscalización Tributaria profirió el Requerimiento Ordinario 110632003000069⁴, y el 25 de febrero del mismo año el Auto de Inspección Contable 110632003000014⁵.

² Fl. 28 del c.a.

³ Fl. 1 del c.a.

⁴ Fls. 29 a 31 del c.a.

⁵ Fl. 53 del c.a.

El 24 de febrero de 2003, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas referida formuló el Requerimiento Especial 110632004000148⁶, en el que propuso el rechazo de pasivos (\$251.325.000), costos (\$330.613.000), deducciones (\$64.047.000) y retenciones (\$1.695.000), y la imposición de las sanciones por inexactitud y libros de contabilidad (\$218.555.000⁷). El actor no respondió el acto administrativo señalado.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión 110642004000184 del 17 de diciembre de 2004⁸, la División de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial.

Contra el acto de determinación del tributo el actor interpuso recurso de reconsideración⁹, el cual fue decidido por la Resolución 110662006000002 del 31 de enero de 2006¹⁰, emitida por la División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín, en el sentido de confirmar la liquidación oficial de revisión.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento establecida en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«PRIMERO: Que se declare la "NULIDAD" de las Resoluciones números 110642004000184 de fecha 17 de diciembre de 2004 de la División de Liquidación Tributaria y su confirmatoria la No. 110 662 006 000 002 de enero 31 de 2006 de la División Jurídica Tributaria, ambas Resoluciones expedidas

⁶ Fls. 51 a 68 del c.a.

⁷ Sanción por inexactitud \$218.176.000 y sanción por libros de contabilidad \$379.000.

⁸ Fls. 98 a 112 del c.a. y 22 a 36 del c.p.

⁹ Fls. 144 a 156 del c.a.

¹⁰ Fls. 37 a 51 del c.p.

por la Administración Local de Impuestos de Medellín, DIAN, mediante las cuales se profirió Liquidación Oficial de Revisión por concepto de impuesto sobre la renta correspondiente al periodo gravable 2001.

SEGUNDO: Como efecto jurídico de lo anterior, se ordene que el señor JULIO EFRÉN GÓMEZ MORENO, no adeuda suma alguna a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por concepto de la liquidación oficial de revisión de la declaración de renta correspondiente al periodo gravable 2001.

TERCERO: Como efecto jurídico de las anteriores declaraciones, se ordene el restablecimiento del derecho, dejando sin efecto las providencias que formularon la liquidación oficial de revisión».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 83 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 3, 5, 6, 7, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 27, 35, 43 y s.s. del Código Contencioso Administrativo
- 82, 647, 683, 684, 685, 698, 709, 713, 730-4, 743, y 781 del Estatuto Tributario y,
- Artículos 174 y 185 del Código de Procedimiento Civil

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

Dijo que se violó el debido proceso y el espíritu de justicia, porque las pruebas que soportan los costos y las deducciones no fueron valoradas, y los actos demandados no consultaron el origen de los ingresos informados que «*necesariamente exigen un costo paralelo*», y debieron aplicar el costo presunto establecido en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Adujo que el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé el desconocimiento de costos, deducciones y pasivos cuando el contribuyente no presente libros de contabilidad, lo cual constituye un indicio en contra que no implica la desestimación de dichos conceptos, pues se pueden

determinar mediante los estudios económicos o estadísticos previstos en el artículo 82 *ibídem*.

Sostuvo que los actos demandados son nulos, porque desconocieron las retenciones en la fuente declaradas con fundamento en el artículo 781 del Estatuto Tributario, que no contempla el desconocimiento de tal concepto.

Manifestó que no procede la sanción por inexactitud, porque la comprobación insuficiente de costos y deducciones no se puede confundir con la inexistencia de los mismos, y la no presentación de la contabilidad sólo implica la sanción por libros (Art. 655 del Estatuto Tributario).

OPOSICIÓN

La entidad demandada no contestó la demanda¹¹.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia declaró probada de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa en relación con los cargos de «*indebido desconocimiento de costos y deducciones, por violación del artículo 82 del Estatuto Tributario, indebido rechazo de las retenciones en la fuente e indebida aplicación de la sanción por inexactitud*», negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, por los siguientes motivos:

Señaló que en la demanda se formularon cargos no controvertidos en la actuación administrativa¹², en la cual el actor cuestionó el

¹¹ En auto del 2 de julio de 2007, el Tribunal Administrativo de Antioquia señaló que *la «entidad demandada no contestó la demanda dentro del término de fijación en lista»* (Fl. 70 del c.p.). Así mismo, en la sentencia el Tribunal manifestó que «*La DIAN, no obstante ser notificada en debida forma como se observa a folio 69 de la demanda, no presentó contestación a la misma*» (Fl. 97 del c.p.).

indebido desconocimiento de costos y deducciones por la presentación de los soportes respectivos, sin referirse al costo presunto, al rechazo de retenciones en la fuente y a la sanción por inexactitud.

Expuso que en la actuación administrativa el contribuyente presentó la información contable incompleta, e informó una dirección errada para realizar las verificaciones en relación con la declaración de renta del año 2001, lo cual impidió practicar inspección contable.

Sostuvo que en virtud del artículo 781 del Estatuto Tributario, la información contable solicitada no podía aportarse con posterioridad al momento en que se exigió, y que si bien con la demanda se pueden presentar las pruebas de las afirmaciones del demandante, *«no se puede pretender perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma»*, cuando no se demuestran circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito.

No condenó en costas porque no se presentó una conducta dilatoria o de mala fe en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia proferida por la Sala Cuarta de Decisión del Tribunal Administrativo de Antioquia, con fundamento en lo siguiente:

Anotó que la falta de contestación de la demanda constituye un indicio grave, por lo que consideró extraño que el *a-quo* decretara de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa que, a su juicio es improcedente,

¹² Citó el artículo 135 del Código Contencioso Administrativo y las sentencias C-319 de 2002 de la Corte Constitucional y del 20 de septiembre de 2007, Rad. 1995-12217-01, de la Sección Primera del Consejo de Estado.

pues la demanda, al confrontar las pruebas del proceso con la normativa aplicable, desarrolló los cargos de la actuación administrativa.

Transcribió las argumentaciones de la demanda, en relación con: i) la falta de valoración de las pruebas de costos, deducciones y pasivos y aplicación del costo presunto; ii) el indebido rechazo de retenciones en la fuente y, iii) la improcedencia de la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante no presentó alegatos de conclusión.

La DIAN manifestó que: i) En materia contenciosa la falta de contestación de la demanda no constituye indicio en contra, y el juez está facultado para definir de oficio las excepciones que encuentre probadas; ii) a pesar de que el actor debía llevar libros de contabilidad, no se pudo obtener la información contable requerida y; iii) procede la sanción por inexactitud, porque la falta de demostración de los costos implica la adición de ingresos y un mayor impuesto a pagar.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios presentada por el contribuyente Julio Efrén Gómez Romero por el año gravable 2001.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe pronunciarse sobre: i) los efectos de la no contestación de la demanda y la *«falta de agotamiento de la vía gubernativa»*; ii) la oportunidad y demostración de los conceptos cuestionados en los actos administrativos demandados (costos, deducciones, pasivos y retenciones); iii) la aplicación de costos presuntos y, iv) la sanción por inexactitud.

Asunto previo - No contestación de la demanda - Agotamiento de la vía gubernativa

El demandante argumentó que la falta de contestación de la demanda constituye un indicio grave, que no fue apreciado por el *a-quo* al decretar de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

La Sala reitera¹³ que *«la falta de contestación de la demanda o de oposición a las pretensiones, puede ser apreciada por el juez, sólo como indicio grave, no como allanamiento a las pretensiones»*, circunstancia que tampoco limita las facultades legales del juez para pronunciarse de oficio sobre los asuntos sometidos a su conocimiento.

En ese sentido, el Tribunal declaró de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, en relación con los cargos de *«indebido desconocimiento de costos y deducciones, por violación del artículo 82 del Estatuto Tributario, indebido rechazo de las retenciones en la fuente e indebida aplicación de la sanción por inexactitud»*.

Ahora bien, el artículo 161 del Código Contencioso Administrativo, vigente durante los hechos en discusión, establece que, para que se declare la nulidad de un acto particular que

¹³ Sentencia del 17 de mayo de 2018, Exp. 20718, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, que reiteró la sentencia del 27 de mayo de 2010, Exp. 17324, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En dichas providencias se destacó, con fundamento en los artículos 93 y 95 del Código de Procedimiento Civil, que la falta de intervención de la Administración en la contestación de la demanda no puede interpretarse como un allanamiento a las pretensiones, lo cual sería ineficaz, en la medida en que las entidades públicas deben acreditar los requisitos legales exigidos para tal efecto.

ponga fin a un proceso administrativo y se restablezca el derecho del actor, se «*debe agotar previamente la vía gubernativa*», como requisito para acudir ante la jurisdicción.

La Sección, en forma reiterada, ha dicho que¹⁴ «*al contribuyente le es dable alegar "argumentos nuevos" en la etapa jurisdiccional, es decir, no planteados en la etapa gubernativa, si lo pretendido es la 'nulidad' de los actos administrativos, en razón a que el examen de legalidad del acto acusado debe efectuarse respecto de los fundamentos de derecho expuestos en la demanda, que a su vez deben concretarse a las causales de nulidad previstas en el Estatuto Tributario y las generales a que se refiere el inciso 2º del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo*¹⁵».

Y precisó que ante la Jurisdicción no pueden plantearse hechos nuevos, diferentes a los invocados en sede administrativa, aunque sí nuevos o mejores argumentos respecto de los planteados en los recursos interpuestos en la vía gubernativa¹⁶.

Así pues, el administrado debe aducir en sede administrativa los motivos y fundamentos de su reclamación, lo que no obsta para que en sede judicial exponga nuevos o mejores argumentos, a fin de obtener la satisfacción de su pretensión, previamente planteada en la actuación administrativa¹⁷.

Por tanto, si la pretensión de la parte demandante es la misma, esto es, la nulidad del acto definitivo, como ocurre en el presente

¹⁴ Cfr. sentencias del 19 de octubre de 2006, Exp. 15147, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, del 3 de diciembre de 2009, Exp. 16183, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 16 de septiembre de 2010, Exp. 16691, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 12 de agosto de 2014, Exp. 19036, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 20 de septiembre de 2018, Exp. 23554, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁵ Cfr. sentencia del 23 de noviembre de 2005, Exp. 14891, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, que reiteró lo expuesto en la sentencia del 23 de marzo de 2001, Exp. 11686, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁶ Entre otras, las sentencias del 3 de marzo de 2011, Exp. 16184, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 31 de enero de 2013, Exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 6 de noviembre de 2014, Exp. 20356, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 30 de agosto de 2016, Exp. 20281, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁷ En este sentido se pronunció la Sala en la providencia del 14 de mayo de 2014, Exp. 19988, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, citado en la sentencia del 23 de julio de 2015, Exp. 20280, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

caso, en el que en sede administrativa y jurisdiccional se invocó la ilegalidad de los actos que modificaron la declaración de renta de gravable 2001, el Juez debe analizar los cargos de la demanda así no hayan sido expuestos con ocasión del recurso de reconsideración.

En el caso concreto, si bien los cargos sobre los cuales se decretó de oficio la excepción de falta de agotamiento de «*la vía gubernativa*» no fueron propuestos en el recurso de reconsideración, no lo es menos que constituyen argumentos encaminados a reforzar la pretensión de nulidad de los actos administrativos demandados, y se refieren a las causales de nulidad previstas en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, con lo cual, no se modifican los hechos sometidos a discusión en la actuación administrativa.

En consecuencia, se revocará el numeral primero de la sentencia apelada, que declaró probada de oficio la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

Oportunidad para incorporar pruebas al expediente

El actor argumentó que la DIAN no valoró las pruebas de los conceptos cuestionados, y que si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la no presentación de libros de contabilidad constituye un indicio en contra del contribuyente, tal situación no implica la desestimación de los costos, deducciones y pasivos declarados pues, a su juicio, se puede determinar el costo presunto establecido en el artículo 82 *ejusdem*.

El artículo 746 del Estatuto Tributario prevé 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 Tributario¹⁸.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal¹⁹.

El artículo 742 del Estatuto Tributario prevé que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil²⁰; no obstante, el artículo 743 *ibídem* señala que la idoneidad²¹ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En ese sentido, el artículo 772 del Estatuto Tributario²², establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773²³ y 774²⁴ *ejusdem*

¹⁸E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

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

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

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

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

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

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

¹⁹ Artículo 746 del E.T.

²⁰ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

²¹ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

²² 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.*».

²³ 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:*

señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Por su parte, el artículo 781 del Estatuto Tributario prevé que la contabilidad se debe presentar en las oportunidades en que la autoridad fiscal la exija²⁵, y que el contribuyente que no exhiba sus libros, comprobantes y demás documentos contables, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor, y tal hecho se tendrá como indicio en contra.

No obstante, el mismo artículo no impide que el contribuyente presente los documentos que demuestran los costos, deducciones, descuentos y pasivos con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, pues prevé la posibilidad de que el interesado «*los acredite plenamente*».

Lo anterior fue puesto de presente por la Sala, al señalar que²⁶, «*Ante la carencia de la prueba, es razonable que el artículo 781 citado disponga que cuando el contribuyente allegue posteriormente esa prueba y la alegue "a su favor", deba valorarse, pero sin olvidar que existe un indicio en contra. En estricto sentido, la norma no restringe que la prueba se presente con posterioridad. Tan es así que la norma permite que el*

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».

²⁴ 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».

²⁵ E.T. «Art. 781. La no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente.

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

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

²⁶ Sentencia del 26 de enero de 2012, Exp. 17318, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

contribuyente pueda acreditar "plenamente" los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos».

En ese contexto, el artículo 744 ejusdem prevé que las pruebas deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, **haberse acompañado al memorial de recurso** o pedido en éste, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias²⁷.

Además, la Sala precisó que²⁸ *«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».*

En el caso concreto, la Sala observa que el 14 de mayo de 2002, el actor presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, en la cual registró pasivos de \$251.325.000, costos de \$330.613.000, deducciones de \$64.047.000, retenciones de \$1.695.000, y un saldo a favor de \$1.224.000.

Para verificar la realidad de los datos declarados, la DIAN expidió el Requerimiento Ordinario 110632003000069 del 24 de febrero de 2003, en el cual solicitó:

- Copia del balance general y estado de ganancias y pérdidas comparativo, con sus respectivas notas
- Conciliación patrimonial 2000 - 2001
- Conciliación de la renta fiscal con la renta contable 2001

²⁷ Cfr. Sentencia del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁸ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

- Conciliación contable y fiscal de los ajustes integrales por inflación (2001) y los movimientos de la cuenta corrección monetaria, contable y fiscal
- Relación de proveedores de bienes y servicios - 2001
- Relación de cuentas corrientes y de ahorro - 2001

Así mismo, el 25 de febrero de 2003, profirió auto de inspección contable, para verificar los libros de contabilidad del contribuyente.

Con la respuesta al requerimiento ordinario presentada el 25 de marzo de 2003, el actor allegó la siguiente información²⁹:

- Relación retenedores o proveedores por compras
- Relación de proveedores de bienes y servicios
- Relación de clientes
- Certificado de Cámara de Comercio, en el cual consta que *«según escritura No. 102 del 16 de enero de 2001, de la Notaría 4ª de Medellín, registrada en esta Entidad el 20 de febrero de 2001, en el libro 6º, folio 0096, bajo el No. 0672, mediante la cual el señor JULIO EFRÉN GÓMEZ MORENO (21-224964-1) aporta a la constitución de la sociedad DIPARCO LTDA. (21-278897-3) el establecimiento de comercio DIPARCO (21-288026-2)» y que «el día 20 de febrero de 2001, se canceló la Matrícula Mercantil No. 21-224964-1 del señor JULIO EFRÉN GÓMEZ MORENO».*

Señaló, además, que *«Cualquier información al respecto, favor hacerla saber a la Doctora Gloria Elena Cadavid Arango, quien está encargada de esta diligencia y tiene en su poder la información que se quiere revisar en la Cr.43B Nro. 14-51 Of. 608 Teléfono 266 87 52»*

No obstante, el acta de inspección contable del 24 de febrero de 2004³⁰, indicó que en la dirección informada en la respuesta al requerimiento de información funcionaba una empresa

²⁹ Fls. 32 a 39 del c.a.
³⁰ Fls. 69 a 73 del c.a.

ajena al contribuyente y a su abogada, y que en las direcciones reportadas en el RUT y en la declaración de renta no residía el demandante, hecho que no fue sometido a discusión.

Destacó que el actor estaba obligado a llevar contabilidad, a presentarla cuando la autoridad fiscal la exija, y a guardar los soportes de los conceptos declarados (pasivos, costos, deducciones y retenciones) para permitir su verificación.

Ante la imposibilidad de verificar los conceptos declarados, el requerimiento especial propuso desconocer pasivos (\$251.325.000), costos (\$330.613.000), deducciones (\$64.047.000) y retenciones (\$1.695.000), e imponer las sanciones por inexactitud (\$218.176.000) y por irregularidades en la contabilidad (\$379.000), lo cual fue acogido en la liquidación de revisión, teniendo en cuenta que el actor no respondió al citado requerimiento.

Sin embargo, con el recurso de reconsideración, el actor allegó información en relación con los conceptos declarados, la cual no fue valorada en la resolución que decidió el recurso, bajo el argumento de que el artículo 781 del Estatuto Tributario *«es claro y preciso al establecer que cuando no se presentan los libros y comprobantes cuando la administración los solicita, no pueden ser posteriormente invocados por el contribuyente como prueba a su favor, pues el hecho de admitir la prueba contable con posterioridad implica una clara contradicción de la norma³¹»*.

Lo anterior no es de recibo de la Sala, porque al contribuyente le asistía el derecho de **demostrar plenamente** los conceptos declarados, y a la entidad demandada **el deber de**

³¹ Fl. 49 del c.p.

valorar las pruebas presentadas como soporte de los conceptos declarados³².

En ese sentido, la Sala observa que en materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil³³; no obstante, el artículo 743 del Estatuto Tributario señala que la idoneidad³⁴ de los mismos depende de las exigencias que la ley establezca para demostrar determinados hechos.

Costos, deducciones e impuestos descontables: El artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece que el documento idóneo para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, es la factura o el documento equivalente, al señalar:

«Art. 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARÁGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración». (Se subraya).

El inciso 3 de la norma transcrita prevé que, cuando no existe la obligación de expedir factura o documento equivalente, el

³² Sentencias del 26 de enero de 2012, Exp. 17318, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ Artículo 742 del Estatuto Tributario.

³⁴ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

documento que pruebe la transacción debe acreditar los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional, los cuales, durante los hechos en discusión, fueron establecidos por el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997³⁵, así: «1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono. 2. Fecha de la transacción. 3. Concepto. 4. Valor de la operación. 5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable».

Pasivos: En el caso de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, el artículo 770 del Estatuto Tributario estableció que «*los pasivos deberán estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad*», lo cual fue abordado por la Sala al señalar que, «*Para la acreditación de los pasivos, el Legislador estableció una prueba específica como es la documental, de tal suerte que si esta no existe o es insuficiente, no puede ser apreciada y, por lo tanto, la deuda se tendrá como no demostrada*³⁶».

En ese sentido, el artículo 771 del Estatuto Tributario dispone que si bien el incumplimiento de lo dispuesto en el artículo 770 *ejusdem* acarrea el desconocimiento de pasivos, mediante prueba supletoria se puede establecer que «*las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario*³⁷».

Retenciones: El artículo 367 del Estatuto Tributario señala que «*la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recauda en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause*».

Por su parte, el artículo 373 *ejusdem* dispone que en las liquidaciones privadas «*los contribuyentes deducirán del total del impuesto*

³⁵ «*Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones*».

³⁶ Sentencia del 25 de junio de 2012, Exp. 17844, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁷ Sentencia del 24 de agosto de 2017, Exp. 20466, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiterada por la sentencia del 9 de agosto de 2018, Exp. 22587, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

sobre la renta y complementarios el valor del impuesto que les haya sido retenido», y que «La diferencia que resulte será pagada en la proporción y dentro de los términos ordinarios señalados para el pago de la liquidación privada».

El artículo 374 del mismo estatuto prevé que el impuesto retenido será acreditado a cada contribuyente en la liquidación del tributo *«con base en el certificado que le haya expedido el retenedor».*

Al respecto, frente a conceptos de retención diferentes a los originados relaciones laborales, el párrafo del artículo 381 *ibídem* establece que el agente de retención debe expedir un certificado anual, aunque el beneficiario del pago puede solicitar un certificado por cada operación sometida a retención, y que ante la falta de expedición de dicho certificado, se puede sustituir *«por el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando aparezcan identificados los conceptos antes señalados»³⁸*

En consecuencia, *«si bien el certificado de retención en la fuente es la prueba especial para el reconocimiento de las retenciones, no es la prueba única para tal propósito, toda vez que el legislador ha previsto su sustitución mediante otros documentos, pero respecto de los cuales se deben cumplir unos requisitos mínimos»³⁹*.

Ahora bien, en relación con los conceptos cuestionados en los actos administrativos demandados, la contribuyente presentó la siguiente información con el recurso de reconsideración⁴⁰:

- Comprobantes compras de enero de 2001, junto con las siguientes facturas del mismo periodo, que fueron expedidas a

³⁸ E.T. Art. 381 «... a) Año gravable y ciudad donde se consignó la retención; b) Apellidos y nombre o razón social y NIT del retenedor; c) Dirección del agente retenedor; d) Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad a quien se le practicó la retención; e) Monto total y concepto del pago sujeto a retención; f) Concepto y cuantía de a retención efectuada; g) La firma del pagador o agente retenedor».

³⁹ Sentencia del 31 de mayo de 2012, Exp. 18250, C.P. William Giraldo Giraldo.

⁴⁰ Fls. 158 a 513 del ca.

nombre del contribuyente y de la sociedad DIPARCO LTDA⁴¹: 1289, 0828, 0671088, 3423, 31574, 3707, 0943, 0900, 2273, 11713, 31358, 1157, 30629, 18381, 18348, 18441, 18466, 15520, 18157, 18810, 30919, 30795, 31195, 2367, 2423, 100074799, 31-030881, 31-030864, 31-030775, 31-030582, 31-030466, 111649 y 31-030582.

- Comprobantes de compras febrero de 2001, junto con las siguientes facturas del mismo periodo, que fueron expedidas a nombre del contribuyente y de la sociedad DIPARCO LTDA⁴²:0101, 0102, 087854, 31-031273, 31-031272, 31-031403, 31-031404, 31-031466, 31-031467, 31-031754, 31-031653, 1994, 19010, 19024, 19063, 19029, 19080, 19403, 19652, 33402, 1497, 1502, 1515, 1530, 1524, 0143, 0191, 0228, 4147, 2024, 2002, 4830, 2457, 2305, 0190, 1695, 32052, 5-3888563, 2903, 2778, 4319, 4294, 19646, 2438, 13892, 126605, 126603, 23122, 13889, 13619, 4110, 4189, 9421776, 9421774, 9421775, 9421773, 9421772, 31-031870, 314-031789, 31-731753, 40518, 111464 y 0143.
- Comprobantes de compras marzo de 2001, junto con las siguientes facturas del mismo periodo, que fueron expedidas a nombre del contribuyente y de DIPARCO LTDA. ⁴³:0108, 102053, 3160, 1531, 1394, 1542, 1551, 1566, 1559, 1604, 1657, 1670, 1707, 1695, 1749, 1741, 1685, 0339, 1728, 1761, 1588, 1607, 1621, 1632, 2183, 19970, 20286, 20401, 19866, 013922, 010128, 123318, 2373, 31-032367, 31-032637, 31-032638 Y 40721.
- Declaraciones de retención en la fuente de los periodos 1 a 4 del año 2001⁴⁴.
- Comprobantes de ventas de los meses de enero a abril de 2001⁴⁵.

⁴¹ Fls. 159 a 203 del c.a.

⁴² Fls. 203 a 278 del c.a.

⁴³ Fls. 279 a 331 del c.a.

⁴⁴ Fls. 331 a 334 del c.a.

- Declaraciones del impuesto sobre las ventas de los periodos 1 al 3 de 2001⁴⁶ y de los demás periodos de dicho año registradas en cero.
- Solicitud y cancelación del registro de ICA y de facturación de IVA⁴⁷.
- Anexos al balance a 31 de diciembre de 2001⁴⁸, conciliación entre la renta contable y la renta fiscal⁴⁹, conciliación patrimonial⁵⁰, planillas de pagos a la seguridad social y comprobante de egreso 1450⁵¹.

Si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario no impide que el contribuyente presente los documentos soporte de costos y deducciones con posterioridad al momento en que le fueron exigidos, ni exime a la autoridad fiscal de valorarlos para establecer su procedencia, la Sala advierte que los allegados por el actor con el recurso de reconsideración no acreditan plenamente los conceptos cuestionados.

De los hechos del proceso se observa que la autoridad fiscal, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación, intentó verificar la realidad de los datos declarados mediante inspección contable, sin que fuera posible ubicar al contribuyente en las direcciones informadas⁵², y sin que respondiera el requerimiento especial, con lo cual la carga de demostrar los pasivos, costos, deducciones y retenciones cuestionadas se trasladó al demandante.

Así pues, al verificar las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración, (certificado de Cámara de Comercio,

⁴⁵ Fls. 336 a 482 del c.a.

⁴⁶ Fls. 483 a 485 del c.a.

⁴⁷ Fls. 486, 495 y 496.

⁴⁸ Fls. 498 a 501 del c.a.

⁴⁹ Fls. 507 del c.a.

⁵⁰ Fls. 508 del c.a.

⁵¹ Fls. 510 a 512 del c.a.

⁵² Respuesta al requerimiento ordinario, RUT y declaración de renta.

cancelación del registro de ICA y de facturación de IVA y demás declaraciones allegadas), se evidencia que a partir del 20 del de febrero de 2001 el contribuyente canceló su matrícula mercantil y aportó *«a la constitución de la sociedad DIPARCO LTDA. (21-278897-3) el establecimiento de comercio DIPARCO»*.

Llama la atención de la Sala que las facturas allegadas como soporte de pasivos, costos, deducciones y retenciones de los meses de enero a marzo de 2001, esto es, antes y después de la citada cancelación del registro mercantil del actor, se expidieron a su nombre y al de la sociedad DIPARCO LTDA., pues con ello no se puede establecer si los conceptos facturados corresponden al actor, o a la empresa señalada.

La Sala encuentra que el actor, quien estaba obligado a llevar contabilidad, tampoco soportó mediante con documentos idóneos con el lleno de las formalidades exigidas para la contabilidad, o mediante pruebas supletorias, los pasivos declarados, pues además de que no discriminó cuáles eran los documentos con los que pretendía soportar dichos pasivos, las facturas allegadas fueron expedidas a su nombre y al de la empresa DIPARCO LTDA.

Lo mismo ocurre con las retenciones declaradas, que no fueron justificadas mediante certificados de retención, o por *«el original, copia o fotocopia auténtica de la factura o documento donde conste el pago, siempre y cuando aparezcan identificados los conceptos»* señalados en el artículo 381 del Estatuto Tributario.

Cabe señalar que si bien el artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la contabilidad debe presentarse cuando la administración la exija y que la Sala ha expresado que lo anterior no impide su posterior presentación y valoración,

en el caso, la suma declarada a título de retención (\$1.695.000) tampoco aparece discriminada en los balances suministrados con el recurso de reconsideración, y las declaraciones de retención presentadas se refieren a los valores retenidos por el contribuyente, y no a los que le fueron retenidos.

En esas condiciones, de la valoración de los documentos presentados por el demandante con el recurso de reconsideración, la Sala considera que no se demostraron los pasivos, costos, deducciones y retenciones declaradas, lo cual trae como consecuencia su desconocimiento.

Finalmente, en relación con la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario, la Sala advierte que el actor no permitió que la autoridad fiscal verificara su contabilidad, y no «*acreditó plenamente*» la realidad de las operaciones constitutivas de costos como lo exige el artículo 781 del Estatuto Tributario, con lo cual no hay lugar a la aplicación del costo presunto, porque el citado artículo 82 *ejusdem*, no incluye «*la no comprobación*» como presupuesto para su aplicación⁵³.

De otra parte, los actos administrativos demandados impusieron sanción por libros, aspecto que, al no haber sido objeto de discusión en la demanda, ni analizado en la sentencia, ni objeto de apelación, no será abordado por la Sala.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁵⁴.

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,

⁵³ En igual sentido se pronunció esta Sala en sentencias del 4 de agosto de 2011, Exp. 17628 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 26 de febrero de 2014, Exp. 19090, y del 19 de mayo de 2016, Exp. 21185, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁴ 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.

exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en la demanda se alegó que no se dieron los presupuestos previstos en el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque la comprobación insuficiente de costos y deducciones no se puede confundir con la inexistencia de los mismos, pero la Sala considera que es procedente la sanción, porque el actor incluyó en su declaración datos equivocados de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁵⁵, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se 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 Tributario⁵⁶, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁵⁷, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por

⁵⁵ «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».

⁵⁶ 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».

⁵⁷ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por lo tanto, la Sala revocará el numeral segundo de la sentencia apelada, en el sentido declarar la nulidad parcial de los actos demandados, solo en lo referente al valor de la sanción por inexactitud, conforme con lo expuesto en esta providencia.

En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2001, para recalcular la sanción por inexactitud y el total saldo a pagar, así:

CONCEPTO	LIQ	L.O.R.	LIQ. C. E.
Total impuesto a cargo	\$579.000	\$135.243.000	\$135.243.000
Retención Honorarios	\$7.000	\$0	\$0
Retención Rendimientos Financieros	\$8.000	\$0	\$0
Retención Ventas	\$1.680.000	\$0	\$0
Total retenciones año gravable	\$1.695.000	\$0	\$0
Saldo a favor año anterior	\$108.000	\$108.000	\$108.000
Anticipo por el año gravable siguiente		\$51.748.000	\$51.748.000
Sanciones		\$218.555.000	\$136.846.000
Total saldo a pagar		\$405.438.000	\$323.729.000
Total saldo a favor	\$1.224.000	\$0	\$0

SANCIONES		
Total imp. a cargo	\$135.243.000	
Total saldo a favor Liq privada	\$1.224.000	
Base sanción por inexactitud		\$136.467.000
Tarifa		100%
Sanción por inexactitud		\$136.467.000
(+) Sanción por libros contabilidad		\$379.000
Total sanciones		\$136.846.000

Por las razones expuestas, la Sala revocará los numerales primero y segundo de la sentencia proferida por el Tribunal

Administrativo de Antioquia y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos demandados.

A título de restablecimiento del derecho, fijará como total saldo a pagar a cargo de Julio Efrén Gómez Moreno, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, la suma de \$323.729.000.

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

FALLA

PRIMERO: REVÓCANSE los numerales primero y segundo de la sentencia del 17 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

- i) **ANÚLANSE** *parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 110642004000184 del 17 de diciembre de 2004, proferida por la División de Liquidación Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín y su confirmatoria, la Resolución 110662006000002 del 31 de enero de 2006, emitida por División Jurídica Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín.*
- ii) *A título de restablecimiento del derecho, **FÍJASE** como total saldo a pagar a cargo de Julio Efrén Gómez Romero, por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2001, la suma de TRESCIENTOS VEINTITRÉS MILLONES SETECIENTOS VEINTINUEVE MIL PESOS M/CTE (\$323.729.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.*

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

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ