



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

Radicación: 05001-23-31-000-2007-00291-01 (20635)

Demandante: JAIRO ALBERTO GALEANO VELÁSQUEZ

Demandado: U.A.E. DIAN

Tema: Renta 2002. Omisión de ingresos

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 31 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió:

"PRIMERO. Declarar la nulidad parcial de los actos acusados: resoluciones Nos. 110642005000047 de 17 de agosto de 2005 y 110662006000017 de 21 de septiembre de 2006, correspondiente al impuesto sobre la renta del actor por el año gravable 2002, en cuanto a que no procedía la adición de ingresos por concepto de cambio de cheques en cuantía de \$549.000.000.

SEGUNDO. Como restablecimiento del derecho, se ordena a la demandada que elabore una nueva liquidación en la cual se refleje la decisión tomada en el numeral anterior en los datos respectivos, así como en la sanción impuesta. Y en el evento de resultar algún saldo a favor del contribuyente, y cuya devolución corresponda, se deberá proceder a ello con la respectiva indexación y reconocimiento de los intereses a que haya lugar según lo indicado en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. Se dará cumplimiento a esta sentencia en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C.A. Asimismo, las sumas cuya devolución proceda devengarán intereses en cuanto se den los supuestos de hecho previstos en la normatividad precitada y según la interpretación que se hizo en la parte motiva de este proveído.

CUARTO. En aplicación a lo dispuesto por el artículo 115 del Código de Procedimiento Civil, se ordena expedir a costa del interesado la primera copia de la sentencia que presta mérito ejecutivo, con destino a la parte demandante.

QUINTO. Sin condena en costas.”

1. ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 10 de diciembre de 2003, el señor Jairo Alberto Galeano Velásquez presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, por medio del formulario 0143203056801, con un saldo a pagar de \$75.000.

El día 17 de agosto de 2005, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642005000047, que modificó la declaración privada de renta del año 2002 que presentó el demandante en los siguientes renglones:

RENGLÓN	DECLARACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN OFICIAL
Ventas brutas	\$14.222.000	\$753.855.000
Total de ingresos netos	\$29.629.000	\$769.262.000
Renta líquida	\$20.100.000	\$759.733.000
Renta líquida gravable	\$20.100.000	\$759.733.000
Impuesto sobre renta gravable	\$300.000	\$255.213.000
Impuesto a cargo	\$300.000	\$255.213.000
Más anticipo a la sobretasa	\$15.000	\$12.761.000
Más sanciones	\$0	\$407.861.000
Total saldo a pagar	\$75.000	\$675.595.000

La liquidación oficial de revisión fue confirmada por medio de la Resolución 110662006000017 del 21 de septiembre de 2006, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por el demandante.

2. ANTECEDENTES DEL PROCESO

2.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, Jairo Alberto Galeano Velásquez hizo las siguientes peticiones:

"Decretar la anulación de los siguientes Actos Administrativos, proferidos por la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín:

1. La Liquidación de Revisión Nro. 110642005000047 notificada en Agosto 24 de 2005 proferida por la División de Liquidación Tributaria por medio de la cual se modificó el denunciado rentístico del año gravable 2002.

2. La Resolución Recurso de Reconsideración 110662006000017 de septiembre 21 de 2006 y notificada en Octubre 9 de 2006, emitida por la División Jurídica Tributaria que confirmó la actuación precedente.

3. Condenar a la Nación-Dian, a título de reparación del daño a reconocer y pagar a favor de mi poderdante lo siguiente:

A- Por concepto de daño emergente

- Los dineros cancelados como gastos del proceso y los honorarios pactados con el profesional del derecho, según contrato de prestación de servicios que se aportara una vez admitida la demanda.*
- Ordenar que se actualicen las sumas reconocidas desde la fecha de los respectivos pagos hasta la fecha de ejecutoria de la sentencia, teniendo en cuenta el índice de precios al*

consumidor que son de conocimiento público como hecho notorio.

B- Por concepto de lucro cesante

- *Sobre las anteriores sumas se le reconocerá a la demandante el interés técnico legal del % anual (artículo 1617 del C.C.) sobre cada uno de los pagos que integran el daño emergente, desde la fecha del respectivo desembolso, hasta la ejecutoria de la sentencia.*

4. Que la NACIÓN-DIAN- Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Medellín dará cumplimiento al fallo que recaiga en el presente proceso, dentro de los términos del Art. 176 del C.C.A.

5. Condenar en costas y gastos del proceso.

6. Ordenar el archivo del expediente.”

2.1.1. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 24, 27, 82, 236, 260-11, 332, 632, 742, 743, 747, 755-3 y 779-1 del Estatuto Tributario.
- Artículo 6, 174, 175, 195, 204 y 207 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 84 del Decreto Ley 01 de 1984.
- Artículo 2, 15, 29 y 123 de la Constitución Política.

2.1.2. Concepto de la violación

- **Violación de los artículos 779-1 del E.T., 204 del Código de Procedimiento Civil, 84 del Decreto Ley 01 de 1984 y 15 de la Constitución Política**

El demandante sostuvo que la DIAN violó estas disposiciones legales y constitucionales al realizar la diligencia de registro sin que haya existido un acto en el que se indicaran las razones de hecho y de derecho que la justificaran, y sin la presencia de un abogado. Igualmente, dijo que realizó y recibió declaración juramentada al demandante sin que haya existido una orden previa para su realización.

Indicó que en la diligencia de registro la DIAN solo estaba facultada para asegurar los documentos o archivos que posea el contribuyente en ese momento, con el fin de que no sean alterados, ocultados o destruidos, para luego adelantar la investigación tributaria.

- **Violación de los artículos 747 del E.T., 207 del Código de Procedimiento Civil y 2 y 29 de la Constitución Política**

El demandante señaló que entre las pruebas recaudadas por la DIAN no existe la confesión a que se refiere el artículo 747 del E.T., porque no hizo ninguna manifestación taxativa libre y espontánea de que haya realizado ventas en el año 2002, que hayan sido susceptibles de incremento patrimonial, y que, por ende, estén gravadas con el impuesto de renta, como lo determinó la DIAN en los actos demandados.

De tal manera que, a juicio del demandante, la DIAN tuvo en cuenta una confesión inexistente.

- Violación de los artículos 6, 195 y 204 del Código de Procedimiento Civil y 23 de la Constitución Política

El demandante señaló que la declaración juramentada que recibió la DIAN no reunió los requisitos de los artículos 195 del Código de Procedimiento Civil y 742 del Estatuto Tributario para ser tenida como confesión con plenos efectos jurídicos.

Aludió a que la declaración juramentada recibida por la DIAN no es válida y eficaz porque no existió actuación alguna previa que decretara la práctica del interrogatorio y no se le permitió estar asistido de un abogado. Adicionalmente, agregó, la confesión no era el medio probatorio idóneo para probar la existencia de los hechos que dieron lugar a los actos demandados, pues al ser comerciante, la prueba de las ventas está dada por el registro o no de las facturas de venta en la contabilidad, o por el testimonio de los clientes, mas no por la declaración que rindió en el momento del registro.

Dijo que como la DIAN no decretó la práctica de una inspección contable para que se mostraran los libros de contabilidad, cualquier alusión que hagan los actos acusados sobre los movimientos contables del contribuyente no puede ser tenida en cuenta.

Indicó que la declaración juramentada que rindió en la diligencia de registro no fue libre y espontánea, por el contrario, fue hecha bajo coacción psicológica y moral al estar en presencia de la fuerza pública. Así mismo, dijo que tampoco contiene una manifestación expresa, puesto que en ningún momento reconoció que omitió ventas en el periodo investigado, ni reconoció valor alguno por ese concepto.

Sostuvo que los actos acusados no dan cuenta de cuáles libros de contabilidad fueron revisados, como allí se afirma, de tal forma que cualquier conclusión basada en este hecho carece de certeza.

- Violación de los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario y 174 y 175 del Código de Procedimiento Civil

El demandante señaló que los comprobantes de venta que relacionó la DIAN en los actos acusados no comprueban, con certeza, la realidad de una venta. Tal es el caso, agregó, de la operación de cambio de cheque, pues ni en el requerimiento especial, ni en la liquidación oficial, se relacionan las cifras y los conceptos, ni se describen los documentos que contienen dichos valores. De tal forma que no hay certeza de que los valores adicionados correspondieron a ventas omitidas.

Indicó que si el comprobante de ventas no es una factura de venta, ni está registrada en la contabilidad, no puede tomarse como prueba para concluir que se trató de una venta, ni es legal que se tome la declaración rendida por el contribuyente, pues esa prueba no fue decretada con anticipación.

Sostuvo que las supuestas ventas adicionadas no están probadas, pues la DIAN solo tuvo en cuenta los extractos de las cuentas bancarias. Agregó que la Administración pudo hacer cruces de información con los terceros que aparecían en los documentos registrados para conocer si las cotizaciones que denominó como comprobante de ventas eran realmente ventas. Tampoco acudió a los testimonios de los clientes que aparecían en los comprobantes de venta o en las cotizaciones que daban razón de los pagos hechos con los cheques consignados, ni analizó las consignaciones y los cheques depositados en las cuenta corrientes, para verificar si fueron girados por la compra o reparación de carpas.

Dijo que lo que la DIAN tomó como ventas, correspondía a egresos por cambio de cheques (préstamos), por lo que no había razón para adicionar ingresos pues no existieron. Explicó que el cambio de

cheques implica la entrega de una suma de dinero que luego se devuelve a la misma cuenta u otra del mismo contribuyente. Para la demandante, esta operación corresponde a un gasto.

- Violación de los artículos 24, 27, 332 y 632 del Estatuto Tributario y 123 de la Constitución Política

La parte actora dijo que la adición de ingresos que se hizo en los actos acusados debió tomar como fundamento los artículos 747 a 785 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 175 del Código de Procedimiento Civil, y no los artículos 24, 27, 32 y 632 del E.T.

Por tanto, dijo que la adición de ingresos no tiene justificación legal, lo que viola el artículo 123 de la Constitución Política, que manda que al funcionario solo le está permitido hacer lo que la ley le autoriza.

- Violación de los artículos 236 y 742 del Estatuto Tributario

El demandante dijo que la DIAN no probó la adición de ingresos por diferencia en ajuste por inflación y por comparación patrimonial, pues no aparece que se haya revisado la contabilidad del contribuyente, y mucho menos que se haya efectuado la comparación de los patrimonios líquidos de los años 2001 y 2002, al tenor del artículo 236 del E.T., para establecer la diferencia. Para la demandante, solo son simples afirmaciones de los funcionarios de la DIAN sin sustento probatorio alguno.

Señaló que la DIAN debió desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración cuestionada, prevista en el artículo 742 del E.T., recaudando los documentos necesarios para comprobar las cifras que pretendía adicionar.

- **Violación del artículo 260-11 del E.T.**

La parte actora señaló que es improcedente liquidar o cobrar el anticipo de la sobretasa del año 2003, cuando esta ya ha sido pagada en la declaración del impuesto del año por el que se calcula el anticipo. Añadió que la misma DIAN así lo manifestó en los actos acusados, apoyada en el artículo 807 del ET. y el Concepto 31696 del 7 de abril de 1999. La sobretasa se liquida cuando el contribuyente, al momento de producirse la liquidación oficial, ha pagado el impuesto del año por el que se calcula el anticipo.

- **Violación del artículo 82 del Estatuto Tributario**

El demandante afirmó que la DIAN, en vez de adicionar ingresos por unas ventas inexistentes, debió determinar costos presuntos del 75%, según el artículo 82 del E. T.

Indicó que si el contribuyente realizó actividades de comercio en el año 2002, a través del establecimiento "Carpas Plástica", y la DIAN pretende adicionar ventas, también debió determinar los costos asociados a la elaboración y reparación de carpas.

- **Violación del artículo 755-3 del Estatuto Tributario**

El demandante indicó que al no estar probadas las ventas que tuvo en cuenta la DIAN para adicionar los ingresos cuestionados, estaba

obligada a aplicar la presunción por consignaciones bancarias del artículo 755-3 del E.T.

- **Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario**

La demandante aseveró que los actos acusados no contienen las pruebas documentales que fueron aseguradas con el registro, lo que impidió que pudiera controvertirlas. Agregó que el fundamento de los actos acusados solo es la documentación que reposaba para la fecha en que se interpuso el recurso de reconsideración.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la UAE DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones de la parte actora en los siguientes términos:

- **Violación de los artículos 24, 27, 332 y 632 del Estatuto Tributario y 123 de la Constitución Política**

Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa frente al cargo de violación de los artículos 24, 27, 332, 632 del Estatuto Tributario y 123 de la Constitución Política, y al cargo de violación del artículo 260-11 del E.T. en cuanto al anticipo de la sobretasa. Dijo que eran hechos nuevos formulados en esta instancia.

- **Violación de los artículos 779-1 del E.T., 204 del Código de Procedimiento Civil, 84 del Decreto Ley 01 de 1984 y 15 de la Constitución Política; de los artículos 747 del E.T., 207 del Código de Procedimiento Civil y 2 y 29 de la Constitución Política; de los artículos 6, 195 y 204 del Código de Procedimiento Civil y 23 de la Constitución Política; de los artículos 742 y 743 del**

Estatuto Tributario y 174 y 175 del Código de Procedimiento Civil y, del artículo 260-11 del E.T.

Precisó que de acuerdo con el artículo 779-1 del E.T., la diligencia de registro hace parte del régimen probatorio que establece la ley tributaria, cuya finalidad es la de recolectar documentos y pruebas contables de un contribuyente, o de terceros depositarios de los documentos del contribuyente, y para asegurar las obtenidas, para luego ejercer las facultades de fiscalización y determinación de los tributos y sanciones en los términos del artículo 684 *ibídem*.

Dijo que no es cierto que la diligencia de registro no tenga motivación alguna, pues ésta se realizó en virtud de cierta denuncia de terceros, valorada por el comité de denuncias de la entidad.

En cuanto a la declaración juramentada que se realizó en la diligencia de registro, señaló que el artículo 779-1 del E.T. le otorga la facultad a la DIAN de utilizar todos los medios probatorios que demuestren la realidad económica del contribuyente, incluida la declaración juramentada. Agregó que si bien es cierto que el Código de Procedimiento Civil dispone que debe proferirse un auto que señale fecha y hora para la diligencia, también lo es que cuando se trata de una diligencia de registro, no se aplica este requisito, pues la norma le otorga amplias facultades para recaudar las pruebas que considere necesarias para asegurarlas y conservarlas.

Dijo que no era cierto que la confesión realizada en la declaración juramentada no sea eficaz y válida, pues esta provino directa y expresamente del demandante y fue rendida de manera libre, consciente y espontánea. Añadió que en ningún momento se intimidó física o moralmente al demandante, y que el hecho de que se hubiera realizado con presencia de la fuerza pública no puede interpretarse como un hecho coercitivo. También, dijo que por tratarse de una diligencia de carácter administrativo, no era obligatoria la presencia de un abogado, como sí ocurre en materia penal.

Precisó que en el acta de diligenciamiento de la declaración juramentada consta que el demandante confesó que omitió declarar ingresos producto de las ventas registradas en los talonarios

denominados "comprobantes de ventas", para el año gravable 2002.

Resaltó que en virtud del artículo 779-1 del E.T., la DIAN puede ordenar el registro de los documentos contables o sus archivos, sin que medie el acto que ordene la inspección contable.

En cuanto a que no existe plena prueba de las ventas no contabilizadas o no declaradas, dijo que se debe tener en cuenta que de acuerdo con los hechos confesados por el demandante, y como se pudo establecer de las pruebas documentales recaudadas, se comprobó que el contribuyente omitió declarar ingresos provenientes de ventas realizadas con base en comprobantes no contabilizados, por la confección y reparación de carpas, y realizó cambios de cheques según consta en los comprobantes de egreso elaborados mensualmente, por valor de \$727.543.000.

Adujo que si bien era cierto que el demandante no confesó el monto total de los ingresos dejados de declarar, los valores adicionados se obtuvieron del análisis exhaustivo de los documentos y pruebas que fueron aseguradas en la diligencia de registro, razón por la que es imposible que esta cifra aparezca en el acta de la declaración juramentada.

- Violación del artículo 82 del Estatuto Tributario

Afirmó que no era posible aplicar los costos presuntos del artículo 82 del E.T., porque, como se le informó al demandante, no se estaba frente a los casos en que es procedente su aplicación. Además, agregó, porque los costos declarados no fueron objetados ni desconocidos. Aclaró que la sola adición de ingresos no implica el reconocimiento de costos presuntos.

- Violación de los artículos 236 y 742 del Estatuto Tributario

Manifestó que las razones alegadas por el demandante para cuestionar las diferencias en ajuste por inflación y diferencia patrimonial son débiles, porque no justificó la diferencia patrimonial encontrada, como lo prevé el artículo 236 del E.T., ni tampoco lo

hizo con la diferencia entre lo calculado y lo declarado por concepto de saldo crédito de la cuenta corrección monetaria de ajuste por inflación de los activos fijos, como lo indica el artículo 350 ibídem.

- **Violación del artículo 755-3 del Estatuto Tributario**

Aseveró que tampoco era pertinente aplicar la presunción del artículo 755-3 del E.T., pues las pruebas recaudadas permitieron evidenciar claramente los ingresos dejados de declarar.

- **Violación del artículo 742 del Estatuto Tributario**

En cuanto al hecho de que el demandante no pudo controvertir las pruebas que tuvo en cuenta la DIAN para modificar la declaración cuestionada, precisó que toda la documentación que fue apprehendida en la diligencia de registro, una vez se obtuvo la información necesaria, fue devuelta al demandante, tal y como consta en el acta de entrega de documentos del 24 de noviembre de 2005.

Indicó que por expresa solicitud del demandante, los talonarios donde registra las ventas, relacionados en el anexo 1 del acta de diligenciamiento de aseguramiento de pruebas, fueron dejados en su poder, una vez se extrajo la información necesaria, para no causarle perjuicios en la entrega de trabajos.

Consideró infundada la alegada violación del derecho de contradicción, pues las pruebas que tuvo en cuenta la DIAN fueron aportadas por el demandante, quien tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa al responder el requerimiento especial, lo que no hizo.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia anuló parcialmente los actos demandados con fundamento en las siguientes consideraciones:

- **Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa**

El *a quo* no declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, porque entre las razones aducidas para cuestionar los actos demandados, estaba, la violación del derecho fundamental al debido proceso. Adicionalmente, consideró que el contribuyente puede mejorar en sede jurisdiccional los aspectos expuestos en la vía gubernativa.

- **La diligencia de registro del establecimiento del demandante**

Consideró que la diligencia de registro que realizó la DIAN no violó el derecho al debido proceso de la demandante, pues no era necesario expedir un acto previo a su realización. Resaltó las amplias facultades de investigación y fiscalización que tiene la DIAN para la correcta determinación y recaudo de los tributos.

- **La confesión realizada por el demandante**

El Tribunal, igualmente, consideró que la confesión que hizo el demandante en la declaración juramentada tomada en la diligencia de registro fue libre y espontánea, y no se desvirtuó la existencia de incapacidad alguna para rendirla. Así mismo, advirtió que el hecho de que la diligencia estuviera asistida por la fuerza pública no conllevaba coacción alguna al rendir la declaración.

- **Anticipo calculado**

En cuanto al anticipo del impuesto, le dio la razón a la DIAN en cuanto a que éste no procede cuando ya ha sido presentada la declaración del impuesto del periodo siguiente al que es objeto de determinación oficial y no se liquidó suma alguna. En cuanto al

anticipo por sobretasa, dijo que existía fundamento legal para su liquidación, el que no fue desvirtuado por la parte actora.

- **Costos presuntos**

Frente a la aplicación de costos presuntos del artículo 82 del E.T., señaló que no era viable porque los costos declarados no fueron cuestionados por la DIAN. Resaltó que la discusión giró frente a los ingresos por concepto de ventas, omitidos en la declaración de renta del año 2002, según lo probado en la diligencia de registro y lo confesado por el demandante.

Dijo que debía tenerse en cuenta que el demandante no exhibió la contabilidad en la diligencia de registro, así como los documentos que tenía la obligación de conservar, para desvirtuar las adiciones efectuadas por la DIAN.

Sostuvo que no es cierto que el demandante no tuviera la obligación de exhibir los libros de contabilidad en la diligencia de registro, puesto que de acuerdo con el artículo 632 del E.T., los contribuyentes tienen la obligación de conservar la información y las pruebas de la misma.

Tampoco encontró procedente aplicar la presunción del artículo 755-3 del E.T., pues en el caso se adicionaron ingresos no declarados, justificados en comprobantes de venta no contabilizados. Sobre las consignaciones en cuentas bancarias del demandante que revisó la DIAN, dijo que solo sirvieron para soportar el posible destino de los dineros producto de las ventas.

- **Adición de ingresos por valor de \$739.633.000**

a) Adición de ingresos por diferencias en ajustes por inflación de \$4.639.000 y diferencia patrimonial de \$7.451.000

Frente a la adición de ingresos por diferencias en ajustes por inflación y diferencia patrimonial, dijo que el demandante no aportó prueba alguna para desvirtuar la adición. Que, por el contrario, las glosas están justificadas en las pruebas que recaudó la Administración en la diligencia de registro y en la inspección tributaria.

b) Adición de ingresos por cambio de cheques de \$549.000.000

El Tribunal consideró que esta adición es improcedente, porque en la operación de cambio de cheques lo que existe es un egreso y no un ingreso, y están justificados en los comprobantes de egreso elaborados en cada uno de los meses en que se realizaron las transacciones. Adicionalmente, evidenció que en el acta de la inspección tributaria, la DIAN afirmó que no era posible establecer la utilidad real obtenida por concepto de la actividad de cambio de cheques por el año 2002.

c) Adición de ingresos por \$178.543.000 (comprobantes de venta)

El Tribunal consideró procedentes las adiciones, porque en el expediente aparecían los comprobantes de venta por la reparación y ventas de carpas plásticas, que fueron los que la DIAN dejó al demandante para no interferir en sus negocios. Además, porque estas operaciones no fueron desvirtuadas ni justificadas en la vía gubernativa ni en esta jurisdicción.

Advirtió que los testimonios que reposan en el expediente prueban, únicamente, que la diligencia de registro se realizó sin que mediara fuerza o coacción alguna. Adicionalmente, que en esta diligencia no

era necesaria la presencia de abogado, pues se trató de una actuación administrativa y no penal. También, dijo que el hecho de que el demandante no hubiera confesado el valor de las ventas omitidas, no le quita eficacia a la prueba respecto de los ingresos que confesó no haber declarado.

d) Indexación

Señaló que si de la declaratoria de nulidad parcial de los actos acusados resultan probados mayores valores pagados por el demandante, se deberán devolver en forma indexada de acuerdo con el artículo 178 del Decreto Ley 01 de 1984.

El Tribunal no condenó en costas, toda vez que no las encontró probadas.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

Las partes apelaron la decisión del Tribunal. Las razones de inconformidad con la sentencia se resumen a continuación:

2.4.1. El demandante

- **Anticipo a la sobretasa**

Dijo que debía modificarse la liquidación del anticipo a la sobretasa como consecuencia de haber aceptado las ventas por egresos por cambios de cheques por \$549.000.000

- **Adición por diferencia patrimonial**

Señaló que no puede existir renta por comparación patrimonial al tenor del artículo 236 del E.T., porque *"es una renta especial donde se comparan los patrimonios de dos años, y en este proceso esa determinación brilla por su ausencia. Además esta renta no es legal, pues no pueden existir en la declaración de renta la determinación del impuesto a través de varias modalidades de renta. Es decir, se hace por comparación patrimonial siempre y cuando la renta que se haya determinado para imponer el tributo, sea inferior a la renta por comparación. De lo contrario, se toma la mayor. Y en este caso ello no ocurre, por ello esta adición se debe retirar. Es un exabrupto que se pretenda que en unas declaraciones se impongan sendos tributos, cuando se estima por comparación patrimonial."*

- **Adición de ingresos por ventas**

Dijo no estar de acuerdo con que se afirmara que en la diligencia de registro se aceptó que recibió ingresos por ventas, y más adelante se afirme que correspondían a cotizaciones, sin mayor análisis alguno. Agregó que la cotización de un trabajo no era una venta, *"y donde no se dice a quien se le vendió o que este comprobado determinado ingreso, porque este no se dijo dónde se consignó o a que cuenta bancaria o si en la diligencia, le encontraron ese dinero y él halla (sic) expresado que era una determinada venta. Así, pues el solo hecho de determinarla, adicionando unas cifras que corresponden a cotizaciones de trabajos, pero que la toman como ventas, implican necesariamente que no pueden coexistir dos tipos de renta gravable."*

- **Adición de ingresos por diferencias en ajustes por inflación**

Sostuvo que no era procedente la adición de la diferencia por saldo crédito de la cuenta de corrección monetaria, pues a pesar de que la DIAN la fundamentó en la contabilidad del contribuyente, la contabilidad nunca fue revisada. De tal forma que no existe certeza de dónde salió la cifra adicionada, pues al no existir contabilidad

que la refleje no puede afirmarse simple y llanamente que son ingresos o ventas del contribuyente.

2.4.2. La U.A.E. DIAN

- **Adición de ingresos por cambio de cheques**

La DIAN apeló, únicamente, lo relacionado con el rechazo de la adición de ingresos por concepto de cambio de cheques, porque a pesar de que el demandante tenía la carga de la prueba, no desvirtuó que dicho valor correspondiera a un ingreso, ni exhibió la contabilidad o los documentos pertinentes para el efecto.

Afirmó que de las pruebas obtenidas en la diligencia de registro se logró probar que el demandante, en calidad de rentista de capital, efectuaba el cambio de cheques que, para el año 2002, ascendió a \$549.000.000. Y al no haberse declarado este ingreso, tuvo que ser adicionado como se hizo en los actos demandados.

Advirtió que es al demandante a quien le corresponde la carga de aportar la prueba idónea frente a la realidad que alega, conforme con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, y, en esa medida, probar la condición en que recibió los ingresos.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **DIAN** reiteró lo dicho en el recurso de apelación.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala resuelve el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del Tribunal Administrativo de Antioquia, que anuló parcialmente las resoluciones 110642005000047 del 17 de agosto de 2005 y 110662006000017 del 21 de septiembre de 2006, expedidas por la U.A.E. DIAN, que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, presentada por el demandante.

Teniendo en cuenta que ambas partes apelaron, la Sala resolverá sin limitaciones el recurso, en virtud de lo dispuesto en el artículo 328 del Código General del Proceso.

3.1. PROBLEMAS JURÍDICOS

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, la Sala resolverá los siguientes problemas jurídicos:

- i) Si se presentaron irregularidades en la diligencia de registro realizada por la DIAN;
- ii) Si es procedente la adición de ingresos por valor de \$739.633.000 por concepto de ventas no contabilizadas ni declaradas, diferencia de ajustes por inflación y diferencia por comparación patrimonial;
- iii) Si es procedente la reliquidación del anticipo a la sobretasa del impuesto sobre la renta y,
- iv) Si es procedente la sanción por inexactitud.

3.1.1. De las presuntas irregularidades en la diligencia de registro

El demandante alegó que en la diligencia de registro realizada por la DIAN se presentaron las siguientes irregularidades:

- Que de acuerdo con el artículo 779-1 del E.T., la DIAN no podía recibir declaración juramentada del contribuyente sin que se hubiera decretado el interrogatorio previamente a la diligencia y sin la presencia de un abogado.
- Que la DIAN no puede alegar la existencia de una confesión, porque no existió una manifestación libre y espontánea del contribuyente.
- Que se violó el derecho de defensa del contribuyente, porque no se le permitió estar asistido de un abogado en la diligencia.
- Que el acto que ordenó la diligencia de registro no contiene una motivación real, es decir, no contiene hechos y razones objetivas que ameritaran la práctica de la diligencia.
- Que no se decretó una inspección contable para que la DIAN pudiera examinar los libros de contabilidad del contribuyente.

Sobre el particular, y como marco teórico general, sea lo primero precisar que cuando la administración tributaria ejerce las facultades de fiscalización persigue comprobar la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones tributarias del contribuyente y el cumplimiento de los demás presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. Además, tienen por objeto valorar la información reportada en las respuestas del contribuyente a los requerimientos que efectúa la administración.

El título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio en materia tributaria y, concretamente, los medios de prueba de los que puede hacer uso la administración para desvirtuar los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre que frente a tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial ni que la ley así lo exija (art. 746 del E.T.).

Tal como lo ha precisado la Sala¹, el artículo 779-1 del E.T.² consagra la facultad de registro como un mecanismo que le permite a la administración tributaria examinar las oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus archivos, siempre que, para el caso de las personas naturales, no coincida con su casa de habitación. En esencia, es un mecanismo previsto para asegurar las pruebas, esto es, para evitar que sean alteradas, ocultadas o destruidas. Para evitar que eso ocurra, la administración puede adoptar cualquier tipo de medida e incluso puede pedir la colaboración a la fuerza pública para que la diligencia de registro se cumpla en condiciones normales.

¹ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del Catorce (14) de octubre de dos mil diez (2010). Radicación: 25000 23 27 000 2004 01745 01. No. Interno: 17042. Demandante: SAJATEX S.A. Y/O AROTEX S.A. Y/O MAVITEX S.A. – EN LIQUIDACIÓN. Demandado: U.A.E DIAN.

² ARTICULO 779-1. FACULTADES DE REGISTRO. <Artículo adicionado por el artículo 2o. de la Ley 383 de 1997. El nuevo texto es el siguiente:> La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

PARAGRAFO 1o. La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.

PARAGRAFO 2o. La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificado en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno.

En todo caso, más allá del procedimiento autónomo que envuelve la facultad legal de registro, el acto administrativo que ordena el registro deberá motivarse y, además, notificarse a la persona que se encuentre en el momento de que se practique la diligencia. Contra dicho acto no cabe ningún recurso, por tratarse de un acto de trámite que antecede a la decisión que adopte la administración.

Y, en cuanto a la práctica del registro, el Estatuto Tributario no prevé que se tenga que hacer un ritual especial, aparte de precisar que la diligencia tiene como fin el recaudo y aseguramiento de pruebas.

Por lo tanto, procede la Sala a analizar las presuntas irregularidades cometidas.

3.1.1.1. De si la DIAN podía recibir declaración juramentada del contribuyente sin que se hubiera decretado el interrogatorio previamente a la diligencia y sin la presencia de un abogado

Hechos probados:

- Mediante el auto de apertura 110632003003709 del 19 de septiembre de 2003, la DIAN ordenó iniciar investigación al demandante, por el impuesto de renta del año 2002, en virtud del programa "denuncia de terceros"³.
- Mediante la Resolución 83-11-001-00-123 del 3 de diciembre de 2002⁴, notificada al demandante el mismo día, la DIAN ordenó el registro del establecimiento ubicado en la Cra 61 # 45 A-30 del demandante.

³ Folio 97.

⁴ Folios 98 y 99

Las consideraciones para decretar la diligencia y las decisiones tomadas fueron las siguientes:

"Que de acuerdo con el literal a) del Artículo 33 del Decreto 1071 de 1999, corresponde entre otras funciones a la Administradora de Impuestos Nacionales"... Aplicar las disposiciones que regulan las obligaciones y el procedimiento tributario..., los procesos de recaudación, fiscalización, penalización, determinación, imposición de sanciones, discusión, cobro y devolución de los gravámenes administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, dentro de la jurisdicción que corresponde... De acuerdo con las normas legales vigentes.

Que por denuncia presentada en la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín en contra del establecimiento ubicado en la Carrera 61 45 A-30 Medellín, se practicará la presente diligencia de Registro a fin de establecer el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica-tributaria del contribuyente o contribuyentes involucrados, obtener las pruebas necesarias para iniciar el correspondiente proceso administrativo de encontrarse comprobada alguna irregularidad o inconsistencia.

Que el artículo 779-1 del Estatuto Tributario en concordancia con el Artículo 1 del Decreto 3050 de 1997 faculta al Administrador de Impuestos Nacionales para ordenar mediante Resolución motivada el Registro de las instalaciones del contribuyente, y a los funcionarios comisionados para solicitar, revisar, allegar la documentación relacionada con la contabilidad y en general todas aquellas pruebas que se consideren pertinentes para llevar a cabo la investigación, de conformidad con las normas vigentes

Que dentro de la investigación de los hechos se estima pertinente ejercer las facultades de registro consagradas en el Artículo 779-1 del Estatuto Tributario; por lo tanto, de conformidad con las anteriores consideraciones de hecho y de derecho El Administrador de Impuestos Nacionales de Medellín

RESUELVE

Artículo primero. Ordenar el registro al establecimiento ubicado en la Carrera 61 45 A - 30 Medellín, a fin de constatar los hechos planteados en la pate motiva de esta providencia.

En desarrollo de esta Diligencia los funcionarios que participen en la misma podrán "...tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultads o destruidas, mediante su inmovilización o aseguramiento". Y practicar todos los medios de prueba determinados en la legislación tributaria y las normas del código de procedimiento civil y penal.

Artículo Segundo: Para el cumplimiento de la diligencia se comisionan a los siguientes funcionarios adscritos a la División de Fiscalización Tributaria⁵.

...

Liliana Arbeláez Jaramillo

...

Daniel Ossa Pinto

...

Artículo tercero. Para el desarrollo de la presente diligencia se contará con el apoyo de la Policía Fiscal y Aduanera en los términos previstos en el artículo 80 de la Ley 488 de 1998, Decreto 2690 de 1999, el artículo 779-1 del Estatuto Tributario y la Ley 633 de 2000 Artículo 53.

Artículo Cuarto. Notificar..."

- En el acta de la diligencia de registro realizada el 3 de diciembre de 2002 se dejó constancia de la declaración juramentada tomada al señor Jairo Alberto Galeano

⁵ Se comisionó a 19 funcionarios de la DIAN. Folio 99 c.p.

Velásquez, y de los documentos y archivos revisados y asegurados⁶.

- Consta en esa acta que la declaración juramentada la tomó el funcionario Daniel Ossa Pinto, con fundamento en el artículo 442 del Código Penal⁷ y previas las amonestaciones indicadas en el artículo 266⁸ y siguientes del Código de Procedimiento Penal.

Pues bien, conviene primero precisar que de conformidad con el artículo 742 del E.T.⁹, las decisiones de la administración deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

Precisamente, el literal c) del artículo 684 del E.T. permite que la DIAN, en ejercicio de las facultades de fiscalización, cite o requiera al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios¹⁰.

⁶ Folios 100 a 104.

⁷ Código Penal. Artículo 442. El que en actuación judicial o administrativa, bajo la gravedad del juramento ante autoridad competente, falte a la verdad o la calle total o parcialmente, incurrirá en prisión de cuatro (4) a ocho (8) años.

⁸ **Ley 600 de 2000. Código de Procedimiento Penal. Artículo 266.** Toda persona está en la obligación de rendir bajo juramento, el testimonio que se le solicite en la actuación procesal, salvo las excepciones constitucionales y legales....”

⁹ **ARTICULO 742. LAS DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DEBEN FUNDARSE EN LOS HECHOS PROBADOS.** <Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 32> La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquellos.

¹⁰ Artículo 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;**

El artículo 747 del E.T. establece la **confesión** [artículos 747, 748 y 749 *ibídem*], entendida como la manifestación o declaración que hace el **contribuyente** legalmente capaz, en el que se informa la existencia de un hecho físicamente posible, que perjudique al contribuyente. Esta declaración es rendida, única y exclusivamente, por el contribuyente.

El artículo 194 del Código de Procedimiento Civil¹¹, aplicable por remisión del artículo 742 del E.T., dispone que la confesión puede ser provocada o espontánea. Es provocada cuando se origina en el **interrogatorio** de parte, y espontánea la que se hace en la demanda y su contestación o en cualquier otro acto del proceso sin previo interrogatorio.

A su turno, el artículo 750 del E.T.¹² atribuye el carácter de **prueba testimonial** a los hechos consignados en las declaraciones tributarias de **terceros**, en las informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en los escritos dirigidos a éstas, o en las respuestas a requerimientos

-
- 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.

¹¹ Artículo 194. Confesión judicial es la que se hace a un juez, en ejercicio de sus funciones; las demás sin extrajudiciales. La confesión judicial puede ser provocada o espontánea. Es provocada la que una parte en virtud de interrogatorio de otra parte o del juez, con las formalidades establecidas en la ley, y espontánea la que se hace en la demanda y su contestación o en cualquier otro acto del proceso sin previo interrogatorio.

¹² **ARTICULO 750. LAS INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS SON PRUEBA TESTIMONIAL.** Los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a éstas, o en respuestas de éstos a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, se tendrán como testimonio, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente, sujeta a los principios de publicidad y contradicción¹³.

Tanto la confesión como el testimonio tienen en común el hecho de que se originan en una declaración juramentada, pero se diferencian en el sujeto que rinde la declaración. En el primer caso, la declaración proviene de una de las partes en virtud de interrogatorio, en tanto que el testimonio proviene de quienes no son parte en el proceso, esto es, de terceros.

La interpretación sistemática de la normativa tributaria y procesal civil permite concluir que la **confesión** proviene de la **declaración** hecha por el **contribuyente**, en virtud de interrogatorio, o de manera verbal o escrita sin interrogatorio previo, en tanto que el **testimonio** surge de las declaraciones de **terceros**, esto es, de los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, o en escritos dirigidos a estas, o en respuesta de terceros a requerimientos administrativos, relacionados con obligaciones del contribuyente.

En el caso concreto, está probado que la declaración juramentada que rindió el demandante la tomó un funcionario de la DIAN debidamente comisionado, y que este funcionario hizo las advertencias del caso, como son las previstas en el artículo 266 y siguientes del Código de Procedimiento Penal, que regulan, entre otros aspectos, la excepción al deber de declarar en su contra, o

¹³ La Sala ha dicho que el artículo 750 contiene una ficción legal, según la cual, se le atribuye el carácter de prueba testimonial a los hechos consignados en las declaraciones tributarias de terceros, **en las informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos**, que, a juicio de la Sala, pueden ser verbales o escritas, o en los escritos dirigidos a éstas, o en las respuestas a requerimientos administrativos relacionados con obligaciones tributarias del contribuyente. La característica particular de este medio de prueba es que quien rinde la información, o el escrito o la respuesta es un **tercero**, distinto del contribuyente. (Sentencia del 28 de febrero de 2013, expediente 410012331000200501488-01 (18197), Consejero ponente Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)

contra su cónyuge, compañera o compañero permanente o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.¹⁴ Aunque el estatuto tributario no remite al Código de Procedimiento Penal, el derecho a no declarar contra sí mismo está consagrado en el artículo 33 de la Carta Política¹⁵ y, por lo tanto, en garantía del derecho de defensa, su aplicación es pertinente, incluso en toda actuación administrativa.

Adicionalmente, no era necesaria la presencia del abogado al momento de recibir la declaración juramentada al contribuyente, porque conforme con el artículo 208 del C.P.C.¹⁶, aplicable por remisión del artículo 742 del E.T., la concurrencia del abogado a la práctica del interrogatorio es facultativa, más no obligatoria.

Valga precisar que el artículo 29 de la Carta Política dispone que “Quien sea *sindicado*” tiene derecho a la defensa y a la asistencia de un abogado. Por *sindicado*, conforme con el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, debe entenderse aquel que es acusado de un delito¹⁷ [o incluso de una infracción administrativa disciplinaria]. En una actuación administrativa o judicial que tiene por finalidad, respectivamente, liquidar

¹⁴ **Código de Procedimiento Penal. Artículo 267.** *Excepción al deber de declarar.* Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo o contra su cónyuge, compañera o compañero permanente o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.

¹⁵ Carta Política. **Artículo 33.** Nadie podrá ser obligado a declarar contra sí mismo o contra su cónyuge, compañero permanente o parientes dentro del cuarto grado de consanguinidad, segundo de afinidad o primero civil.

¹⁶ Art. 208. Práctica del interrogatorio. A la audiencia **podrán** concurrir los apoderados; en ella no se admitirán alegaciones ni debates.

El juez, de oficio o a petición de una de las partes, podrá interrogar a las demás que se encuentren presentes, si lo considera conveniente.

Antes de iniciarse el interrogatorio, se recibirá al interrogado juramento de no faltar a la verdad.

Si el interrogado manifestare que no entiende la pregunta, el juez le dará las explicaciones a que hubiere lugar.

(...)

¹⁷ *Sindicado*, del participio “sindicar”: Acusar a alguien de un delito. <http://dle.rae.es/?id=Xxo5TsR>

oficialmente el impuesto o ejercer control de legalidad de la liquidación oficial, el contribuyente o declarante funge como parte, no como síndico, razón por demás para precisar que cuando rinde declaración, no se necesita estar asistido de un abogado.

Finalmente, como se dijo anteriormente, el artículo 747 del E.T., permite tener como confesados los hechos consignados en las declaraciones rendidas bajo juramento por el contribuyente, esto sin perjuicio del derecho que tiene el demandante de no declarar en su contra, y, para el efecto, basta que el funcionario que recibe la declaración le advierta al contribuyente o declarante que le asiste ese derecho. En todo caso, la posibilidad de decidir si un acto de determinación de impuestos es nulo con fundamento en los hechos confesados por el contribuyente o declarante, es una circunstancia que habrá de analizarse al momento de valorar la declaración juramentada y las demás pruebas recaudadas en la actuación administrativa.

En ese contexto, la Sala no advierte que se haya cometido alguna irregularidad en los términos planteados por el demandante.

3.1.1.2. De si el auto que ordenó la diligencia de registro no contenía una motivación real, esto es, los hechos y las razones objetivas que ameritaran la práctica de la diligencia

La Sala no evidencia irregularidad alguna en los motivos que dieron origen a la diligencia de registro, pues, como se mostró anteriormente, el Auto que ordenó la diligencia señaló los fundamentos de hecho y de derecho en que se basó la DIAN para ordenarla, principalmente, el establecer la realidad económica-tributaria del demandante y obtener las pruebas necesarias para iniciar el respectivo proceso administrativo, en caso de evidenciarse alguna irregularidad o inconsistencia en esa realidad.

3.1.1.3. De si era necesario que la DIAN decretara la realización de una inspección contable para poder examinar los libros de contabilidad del demandante

La Sala advierte que la diligencia de registro tuvo como propósito recaudar y custodiar la prueba documental necesaria para comprobar la veracidad de la declaración tributaria, con el fin de preservar y evitar que sean alterados, ocultados o destruidos. Para esos fines, entonces, la Sala considera que no era necesario decretar la práctica de una inspección contable.

Teniendo en cuenta lo anterior, la Sala considera que el cargo de apelación no prospera.

3.1.2. Adición de ingresos de \$739.633.000

3.1.2.1. Ventas no contabilizadas ni declaradas por \$727.543.000

La DIAN estableció que *"las ventas realizadas en los comprobantes de ventas no se encontraban contabilizadas en los libros oficiales, ni tampoco informados como ingresos en la declaración de renta por el año gravable 2002"*.

Igualmente, estableció que el demandante realizó la actividad de cambio de cheques por \$549.000.000, según comprobantes de egreso elaborados en cada uno de los meses en que se realizaron las transacciones.

Para adicionar los ingresos, la DIAN tuvo en cuenta la declaración juramentada que rindió el demandante en la diligencia de registro,

de la que concluyó que realizó ventas por la venta y reparación de carpas plásticas, que no fueron declaradas en el año 2002, así como los comprobantes de ventas y de egreso que obtuvo en la diligencia de registro.

El demandante cuestionó la adición de ingresos, porque si bien es cierto que el comprobante de ventas no es una factura de venta, ni está registrada en la contabilidad, no puede afirmarse, con certeza, que las operaciones allí contenidas correspondieron a una venta, ni pueden tomarse las afirmaciones hechas en la declaración juramentada, pues en ella no se reconoció valor alguno por concepto de ventas. Así, para el demandante, no están probadas las supuestas ventas adicionadas, y tampoco existe norma alguna que presuma que las cotizaciones son ventas.

Igualmente, dijo que de sostenerse que el contribuyente confesó que recibió ingresos por ventas no declaradas, tal confesión no reunió los requisitos de los artículos 747 del E.T. y 195 del Código de Procedimiento Civil.

En cuanto al valor adicionado por cambio de cheques, dijo que no era posible que al ser operaciones soportadas en comprobantes de egreso, la DIAN los tomara como un ingreso, pues el cambio de cheque consiste en entregar una suma de dinero que luego se devuelve a la misma cuenta u otra del mismo contribuyente, que, en el fondo, corresponde a un reembolso de lo egresado.

Sobre el particular, la Sala considera:

Mediante la Resolución 83 11 001 000123 del 3 de diciembre de 2002, la DIAN ordenó el registro al contribuyente demandante, ubicado en la Carrera 61 # 45 A-30 de la ciudad de Medellín, con el

fin de establecer "el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias, constatar la realidad económica-tributaria del contribuyente o contribuyentes involucrados, obtener las pruebas necesarias para iniciar el correspondiente proceso administrativo de encontrarse comprobada alguna irregularidad o inconsistencia."¹⁸ La Resolución fue notificada al demandante el 3 de diciembre de 2002.

El 3 de diciembre de 2002, la DIAN levantó el "Acta de Diligencia de Registro", en la que se dejó constancia de que en desarrollo de la diligencia se tomó declaración juramentada al demandante en los siguientes términos¹⁹:

"PREGUNTADO: ¿A qué actividad se dedica? R/ A la venta y reparación de carpas. P/ ¿Tiene establecimiento de comercio? R/ Sí, conocido como carpas Lufer, pero matriculado en Cámara y Comercio como Carpas Plásticas. P/ ¿Qué relación tiene con Carpas Lufer y/o Luis Fernando Montoya? R/ Negociamos plásticos, carpas nuevas, las cuales le cancelo de contado y a medida que voy vendiendo le voy descontando. P/ ¿Qué documentos utiliza para estas transacciones? R/ Con el [comprobante] de egreso No. 1010 de fecha 16 de noviembre de 2001 se relacionan las cotizaciones Nos. 2332, 2340, 2344 y 2345 correspondientes a carpas nuevas que son descontadas del contrato que suscriben una vez yo le entrego efectivo o [ilegible] su liquidez, periódicamente por lo regular mensualmente hace unos cortes de cuenta para establecer carpas para recibir o [ilegible] por cancelar. P/ ¿Cómo factura usted las ventas de carpas nuevas? R/ Con los talonarios que ustedes se llevan denominados comprobantes de venta. P/ Se lo exhiben (sic) en fotocopia de comprobantes de egreso relacionados en el numeral siete (7) del acta de diligenciamiento de aseguramiento de pruebas y se le pide explicación a qué corresponden. R/ Don Luis Fernando me dice necesito plata entonces yo autorizo al banco para que le hagan un traslado de mi banco a su cuenta a veces me paga con interés o a veces el beneficiario o persona que él designe. P/ De la operación descrita [ilegible] qué ingresos percibe y si estos aparecen

¹⁸ Folio 98.

¹⁹ Folio 100.

reportados en la declaración de renta? R/ Pactamos intereses favorables entre el 0.5% o depende de la caja este movimiento no es reportado al contador ni reportado en la declaración de renta. P/ Se le exhibe la agenda personal y se le solicita describir los datos relacionados en la misma, y que corresponde a una agenda color café con rótulo de Coopdesarrollo 1998. R/ La información contenida en las páginas diciembre 29, 30 y 31 de 1997 a enero 10 de 1998 y de 19 de febrero a marzo 28 de 1997 corresponden a cheques relacionados por ventas, pagos y canjes, los diferencio por clientes, Merino Hnos recibo [ilegible] por un lote ubicado en Zamora por \$503.380. P/ Qué cuentas corrientes y/ahorro maneja usted? R/ Manejo Bogotá No 277-04856-7, Bancafé 27704856-7, perdón la de Bogotá es 43203559-0, Conavi 101242714, Megabanco tuve pero nunca la utilicé, Santander tuve pero hace mucho. P/ Retomando la agenda se le pide explicación sobre lo contenido en las páginas enero 12 a enero 31? R/ Son los asientos relacionados con las liquidaciones mensuales del contrato de carpas, indica la fecha, No. de cotización y el valor y el saldo de las cotizaciones, el saldo inicialmente de \$150.000.010 en marzo 28 de 2001 corresponde al contrato suscrito el 28 de febrero de 2001 con el señor Luis Fernando Montoya como representante legal de Carpas Lufer, del cual anexo fotocopia. (...)”²⁰

Entre los documentos que fueron asegurados en la diligencia de registro están los siguientes:

- "1- Extractos cuenta corriente 277-04856-7 Enero a Nov de 2001 Enero a Octubre de 2002.*
- 2- Comprobante de ventas 8 talonarios del 2002.*
- 3- Reparaciones 2 talonarios del 2002.*
- 4- Comprobantes de ventas 8 talonarios del 2001.*
- 5- Reparaciones 5 talonarios del 2001.*

²⁰ Folio 102.

6- *Comprobantes de ingresos respaldados por cotizaciones a nombre del señor Jairo Galeano expedidos por Carpas Lufer Nit 71.716.895 de los periodos 2001 y 2002.*

7- *Fotocopias de comprobantes de egreso expedidos por:*

- *Kioskos y parasoles Nos. 534 al 554 de 2002.*
- *Luis Fernando Montoya sin nit Nos 792, 793 y 794 de 2001 y 795 al 801, 864, 865, 866, 863, 979, 977, 980 a 987 de 2002.*
- *Kioskos y parasoles 1226 a 1228 de 2002.*
- *Carpas Lufer Luis Fernando Montoya N 1436 2002*

8- *Agenda café de Coopdesarrollo 1998"*

"ANEXO 1

(...)

Por solicitud del contribuyente se le dejan los talonarios donde registra sus ventas para que no se vea perjudicado al entregar los trabajos de octubre y nov del 2002.

Talonario de comprobante de ventas del 1801 al 1834 por valor de \$19.975.000.

Talonario de comprobante de ventas del 3451 al 3499 por valor de \$2.778.000.

Talonario de comprobante de ventas del 3251 al 3299 por valor de \$5.950.000."

Revisadas las anteriores pruebas, la Sala advierte que la DIAN adicionó los ingresos con fundamento en los comprobantes de venta que suministró el propio demandante en la diligencia de registro. En el informe de la diligencia de registro, que suscribió la DIAN, se dejó la siguiente constancia:

cambios de cheques. También registra el resumen de las operaciones con Luis Fernando Montoya.”²¹

Analizados los extractos de cada una de las entidades financieras a las cuales se le solicitó información se tiene que en las cuentas que se relacionan a continuación se presentaron movimientos por el año 2002.

<i>CUENTA</i>	<i>BANCO</i>	<i>BENEFICIARIO</i>	<i>VALOR CONSIGNACIÓN</i>
<i>277-04856-7</i>	<i>BANCAFE</i>	<i>JAIRO A. GALEANO V.</i>	<i>37.384.424</i>
<i>432-03559</i>	<i>BOGOTA</i>	<i>JAIRO A. GALEANO V.</i>	<i>289.690.636</i>
<i>1012- 000042714</i>	<i>CONAVI</i>	<i>JAIRO A. GALEANO</i>	<i>296.218.588</i>
<i>TOTAL</i>			<i>623.293.648</i>

En la diligencia de registro, efectuada el 3 de diciembre del 2002 al establecimiento CARPASPLASTICAS cuyo propietario es el señor JAIRO ALBERTO GALEANO VELASQUEZ c.c. 8.286.738 se realizó una valoración a cada uno de los comprobantes de ventas, documento utilizado para realizar las ventas y prestar los servicios de carpas, la cual arrojó un total de \$178.543.000 en el año 2002 (ver folio 124 a 130). Así:

<i>Comprobante de ventas</i>	<i>\$140.077.000</i>
<i>Comprobante de ventas reparación</i>	<i>\$9.763.000</i>
<i>Comprobante ventas-reparación</i>	<i>\$28.703.000</i>
<i>Total</i>	<i>\$178.543.000</i>

Adicionalmente, sin ser su actividad comercial, se realizó cambio de cheques por valor de \$549.000.000 en todo el año 2002 según comprobantes de egreso elaborados en cada uno de los meses en

²¹ Folios 111 y 112.

que se realizaron las transacciones, ver hoja de trabajo (folio 129 y 130).

De lo anterior se deduce que los dineros recibidos por las ventas de carpas, ingresan a varias cuentas BANCO DE BOGOTA, BANCAFE, CONAVI que son a nombre del señor JAIRO ALBERTO GALEANO VELASQUEZ, y el documento utilizado para realizar las ventas no reúne los requisitos establecidos por las normas tributarias y los valores contenidos en ellos no fueron reportados en la declaración de renta y complementarios por el año 2002, como lo confirmó el mismo contribuyente en la declaración juramentada rendida el día de la diligencia de registro 3 de diciembre del 2002.

(...)

Posteriormente, para reforzar lo evidenciado en la diligencia de registro, en la inspección tributaria ordenada mediante el Auto de Inspección Tributaria 110632004000002²², la DIAN solicitó y revisó la contabilidad del demandante, que fue suministrada de manera incompleta por la contadora de la empresa.

De los libros auxiliares y los libros de caja, diario y mayor y balance que el demandante suministró a la DIAN, pudo verificar que los ingresos registrados en los extractos bancarios no fueron registrados en las cuentas de bancos. Así quedó constancia en el acta de la inspección:

"Para llevar a efecto el auto descrito [auto de inspección tributaria], se realizó el plan de auditoría que reposa en el folio 104. La visita realizada al establecimiento de comercio del señor JAIRO ALBERTO GALEANO VELASQUEZ, fue atendida por él; quien suministró los libros de Caja Diario y Mayor y balances, al solicitarse los libros auxiliares para constar la contabilización de las cuentas BANCO DE BOGOTA, BANCAFE Y CONAVI y los demás puntos indicados en el plan de trabajo, informó que los tenía la contadora HILDA. El día de la visita solo se pudo constatar el rubro de compras por

²² Folio 185.

\$10.214.000 teniendo en cuenta los soportes exhibidos, los cuales se encontraron procedentes.

Posteriormente, la contadora se presentó en la oficina de la DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA de la Administración de Impuestos Nacionales de Medellín, donde allegó los libros auxiliares, al verificar las cuentas contables se observó que no se registran cuentas de bancos, todo lo contabilizado es efectivo. Caja.

Otros puntos verificados, fue el rubro de los ajustes por inflación a los activos fijos, puesto que reflejó una diferencia en el análisis horizontal y vertical por el año fiscal 2002 (folio 103) de \$4.638.000 entre lo calculado y lo solicitado, y una diferencia patrimonial gravable \$7.451.000 a estos aspectos la contadora manifestó, quizás se deba a ajustes parciales en el año, quedando de enviar el desglose de la cifra, donde se especificara claramente, sin que hasta la fecha de este requerimiento, se haya recibido pronunciamiento alguno.

Luego a través de llamada telefónica realizada por la funcionaria comisionada de la investigación al señor JAIRO ALBERTO GALEANO GOMEZ, le solicitó si pensaban corregir, a lo cual indicó que era su intención, sin embargo había que hablar con la contadora la señora HILDA, sin que a la fecha se haya recibido pronunciamiento alguno, tanto del contribuyente como de la persona que lo asesora para el año 2002.”²³

Todas las anteriores pruebas permiten concluir que el demandante no desvirtuó que los ingresos adicionados por \$178.543.000 correspondieron a ventas realizadas en el año 2002, y no aportó prueba alguna diferente a las que tuvo en cuenta la DIAN para adicionarlos.

Ahora, aun cuando el demandante alega irregularidades en los hechos objeto de la declaración juramentada, lo cierto es que esta declaración no constituye el único fundamento de la actuación administrativa, pues la DIAN verificó los libros de contabilidad, los comprobantes de venta, los comprobantes de ingreso y egreso, las

²³ Folios 197 y 198.

cuentas bancarias, los movimientos contables de las cuentas, pruebas que llevaron al convencimiento de la DIAN de que el demandante omitió declarar ingresos por ventas gravados con el impuesto sobre la renta en el año 2002.

De otra parte, en lo que concierne a la adición de \$549.000.000 por concepto "cambio de cheques", la Sala le halla la razón al Tribunal en cuanto a que ese valor no correspondió, en estricto sentido, a un ingreso del demandante, pues el hecho de recibir cheques a cambio del valor contenido en ellos, lo único que evidencia es un intercambio de activos representados en títulos valores y en dinero efectivo, mas no un incremento de su patrimonio.

Ahora, si bien es cierto que quien recibe el cheque puede negociarlo, incluso por un menor valor por el que fue girado, también lo es que en el expediente no aparece prueba alguna de que el demandante haya hecho esta operación. Por el contrario, lo que se evidencia es que la DIAN rechazó el valor total de los cheques cambiados, soportados en los comprobantes de egreso que recaudó en la diligencia de registro.

En ese orden, no es procedente la adición de ingresos por este concepto. Se confirma lo decidido por el Tribunal en este aspecto.

3.1.2.2. Adición de ingresos por diferencias en ajuste por inflación de \$4.639.000

La DIAN adicionó ingresos por \$4.639.000, porque el demandante no demostró la diferencia entre lo calculado y lo declarado por concepto de saldo crédito de la cuenta corrección monetaria de ajuste por inflación a los activos fijos, como lo indicaba el artículo 350 del E.T.²⁴

²⁴ Artículo 350. Derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Utilidad o pérdida por exposición a la inflación. Las partidas contabilizadas como crédito en la cuenta de corrección monetaria, menos

El demandante alegó que la adición hecha por la DIAN no está soportada en prueba contable alguna.

El artículo 348 del Estatuto Tributario, vigente para la ocurrencia de los hechos, disponía que los ajustes realizados en las cuentas no monetarias a los activos, pasivos y patrimonio, además de afectar la misma cuenta con el ajuste, debía reflejarse una contrapartida débito o crédito en la cuenta de corrección monetaria. Al respecto disponía:

ARTÍCULO 348. CUENTA CORRECCIÓN MONETARIA. Los contribuyentes a quienes se aplican los ajustes previstos en este Título, deberán llevar una cuenta de resultados denominada 'Corrección Monetaria', en la cual se deben efectuar los registros débitos y créditos correspondientes.

Por su parte, el artículo 4 del Decreto Reglamentario 2075 de 1992 disponía que el sistema integral de ajustes por inflación se aplicará en forma anual o mensual, a opción del contribuyente; para lo cual se deberá llevar una cuenta de corrección monetaria fiscal, en la que se efectuarán los registros débitos y créditos correspondientes. Igualmente, que las partidas registradas como crédito en la cuenta de corrección monetaria fiscal menos los respectivos débitos registrados en la misma, constituían la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para efectos del impuesto sobre la renta.

Si el resultado final de la cuenta de corrección monetaria es débito, fiscalmente se registra como costo o deducción, y si el resultado es crédito, el registro será un ingreso. Así quedó reglamentado en el artículo 4 citado del D.R. 2075.

En el caso *sub examine*, la DIAN encontró una diferencia en el saldo crédito de la cuenta de corrección monetaria por \$4.639.000, que

los respectivos débitos registrados en dicha cuenta, constituyen la utilidad o pérdida por exposición a la inflación para efectos del impuesto sobre la renta.

La aplicación del ajuste integral por inflación, requerirá que las partidas a que se refiere este artículo sean reflejadas en el estado de pérdidas y ganancias.

no fue justificada por el demandante. Por tanto, adicionó dicho valor como un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta.

La Sala advierte que el demandante no aportó prueba alguna ni en el momento en que le fueron solicitadas por la DIAN, ni en esta instancia, que justificaran dicha diferencia. Así se evidencia en el acta de inspección tributaria, en el que la DIAN dejó constancia de que la contadora del demandante manifestó que dicha diferencia "*quizás se debía a ajustes parciales en el año*", respecto de los que no aportó el desglose de la cifra ni los soportes de la misma²⁵.

En consecuencia, está demostrado que el fundamento de la adición de ingreso son los libros auxiliares que el demandante allegó cuando le fueron requeridos.

No prospera el cargo.

3.1.2.3. Adición de ingresos por diferencia patrimonial presentada en la declaración de renta del año 2002 de \$7.451.000

La DIAN, con fundamento en el artículo 236 del E.T., adicionó ingresos por la suma de \$7.451.000, correspondiente a la diferencia patrimonial encontrada en la declaración de renta del año 2002, que no fue justificada por la demandante.

a. La renta por comparación patrimonial²⁶

²⁵ Folio 197.

²⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Magistrado ponente (E): STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. Bogotá, D. C., diez (10) de agosto de dos mil diecisiete (2017). Radicación número: 25000 23 27 000 2012 00612 01. No. Interno: 20721. Demandante: ALBA HELIA TORRES. Demandado: U.A.E. DIAN. TEMA: Renta 2008. Subtema: Renta por comparación patrimonial

La renta por comparación patrimonial está regulada en los artículos 236 a 238 del ET. De estos artículos, conviene destacar los siguientes:

ARTICULO 236. RENTA POR COMPARACIÓN PATRIMONIAL. *Cuando la suma de la renta gravable, las rentas exentas y la ganancia ocasional neta, resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.*

ARTICULO 237. AJUSTE PARA EL CÁLCULO. *Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta y las rentas exentas. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.*

En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.

En concordancia con las normas transcritas, el artículo 91 del Decreto 187 de 1975 «Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios», establece lo siguiente:

ARTICULO 91. RENTA POR COMPARACION DE PATRIMONIOS. *Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, a la renta gravable se adicionará el valor de la ganancia ocasional neta, las rentas cedidas por el contribuyente y las rentas exentas. De esta suma se sustrae el valor de la renta de goce, los impuestos de*

renta y complementarios, pagados durante el año gravable incluyendo retención y anticipo efectivamente pagado y, en su caso la renta recibida del cónyuge.

Si este resultado es inferior a la diferencia entre los patrimonios líquidos declarados en el año gravable y en el ejercicio inmediatamente anterior, previos los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales, incluyendo los reavalúos autorizados en los artículos 51 y 52 del Decreto 2247 de 1974 dicha diferencia se tomará como renta gravable a menos que el contribuyente demuestre las causas justificativas del incremento patrimonial.

Sobre el particular, la Sala ha sostenido que²⁷, como método de fiscalización para gravar el excedente no justificado de la diferencia de los patrimonios líquidos de los dos últimos años en relación con las rentas obtenidas en el último período gravable, debe entenderse como la posibilidad de la Administración de efectuar los cálculos señalados en el artículo 236 del ET y en el inciso 1 del artículo 91 del Decreto 187 de 1975 sobre los patrimonios líquidos declarados por el contribuyente.

Así mismo, que el artículo 236 *ibídem* parte de presumir que si el contribuyente incrementa su patrimonio en cuantía superior a las rentas y ganancias ocasionales declaradas, es porque omitió la diferencia, a menos que justifique el mayor incremento del valor patrimonial. Que, como presunción legal a favor de la Administración está exonerada de acreditar hechos distintos a la diferencia patrimonial, lo que implica un traslado de la carga de la prueba al declarante. Así, es una carga del contribuyente demostrar

²⁷ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 13 de octubre de 2016, expediente 20585, Consejero ponente Jorge Octavio Ramírez.

la causal que justifique el incremento patrimonial y que la diferencia no se originó por la omisión de rentas capitalizables²⁸.

De manera que, para calcular la renta por comparación patrimonial, previamente se deben hacer los ajustes correspondientes tanto en el patrimonio como en la renta.

En consecuencia, la renta por comparación patrimonial permite gravar la renta originada en la variación del patrimonio líquido de un periodo a otro, con el fin de *«evitar la evasión del tributo derivada de la omisión de ingresos percibidos y no declarados por el contribuyente»*²⁹.

En el caso objeto de análisis, la DIAN adicionó ingresos en cuantía de \$7.451.000, que, según se lee en los actos administrativos demandados, corresponde a la diferencia por comparación patrimonial.

Sin embargo, considera la Sala que la adición de ingresos por este concepto es improcedente, porque, en aplicación del sistema de depuración ordinaria de la renta contemplado en el artículo 26 del ET, la DIAN verificó el origen de todos los ingresos percibidos por la parte actora durante el año gravable y formuló las glosas correspondientes. Así las cosas, se reafirma el criterio jurisprudencial señalado en la sentencia de esta Sección del 18 de octubre de 2006 (expediente 15155) según el cual la depuración ordinaria de la renta excluye una determinación de la base gravable mediante la aplicación de la Renta Líquida especial por comparación patrimonial (regulada en los artículos 236 a 239 del ET). La Sala declarará improcedente la adición de ingresos en comentario y revocará la decisión del Tribunal en este sentido.

3.1.3. Anticipo del impuesto de renta

²⁸ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia de 6 de marzo de 2003. Radicación. 13238. Consejera ponente Ligia López Díaz.

²⁹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Teresa Briceño de Valencia. Sentencia del 17 de junio de 2010, expediente 250002327000200401680-01 (16731).

La DIAN liquidó en los actos acusados un anticipo al impuesto sobre la renta, para el año gravable 2003, de \$12.761.000, con fundamento en el artículo 260-11 del E.T.

El demandante cuestionó esta liquidación, porque, según dijo. No es procedente ajustar o cobrar un anticipo para el año 2003 por medio de liquidación oficial de revisión.

La Sala precisa que el anticipo es una obligación accesoria que las normas tributarias imponen a los contribuyentes de tributos de causación periódica y que procura el pago por adelantado del impuesto correspondiente al periodo gravable siguiente al que se está declarando.

También ha señalado la Sala que en las liquidaciones oficiales no es procedente liquidar el anticipo en razón a que este tipo de actos solo pueden comprender el período gravable objeto de revisión y, por tanto, debe fundarse en los hechos probados para el respectivo período, mientras que el anticipo es un cálculo hipotético sobre hechos económicos futuros³⁰.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la liquidación oficial demandada también debe modificarse para excluir el anticipo que fue liquidado por la DIAN.

Prospera el recurso de apelación interpuesto por el demandante en este aspecto.

3.1.4. Aplicación de costos presuntos del artículo 82 del E.T. y de la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro del artículo 755-3 del E.T.

³⁰ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. 10 de mayo de 2012. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Radicación: 250002327000200700256-01 (17450).

El demandante alegó que si la DIAN persistía en adicionar ingresos por ventas, también debió aplicar la presunción de costos del artículo 82 del E.T., respecto de los ingresos adicionados, asociados a la elaboración y reparación de carpas.

El artículo 82 del Estatuto Tributario establece la forma de determinar los costos estimados y presuntos en los siguientes términos:

"Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales^{<1>}, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad."

Conforme con la norma transcrita, la DIAN puede fijar los costos del contribuyente, acordes con los incurridos por personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente o atendiendo datos estadísticos suministrados por las entidades que allí se indican, cuando se presente alguna de las siguientes situaciones: i) cuando existan indicios de que los costos declarado no son reales; ii) cuando no se conozca el costo de los activos enajenados y, iii)

cuando no puede determinarse el costo por pruebas directas (contabilidad, comprobantes internos o externos).

En el presente caso no hay lugar a aplicar el artículo 82 citado, porque la DIAN no cuestionó los costos registrados en la declaración de renta objeto de discusión. Adicionalmente, porque no existieron indicios de que los costos declarados no se ajustaron a la realidad, razón que habría tenido en cuenta la DIAN para fijar los costos en la forma prevista en la norma.

Ahora, en lo que respecta a la aplicación del artículo 755-3 del E.T., la Sala también considera que es improcedente, puesto que la adición de ingresos por ventas que hizo la DIAN no partió de indicios o presunciones, sino que, por el contrario, surgió de la constatación directa de los documentos y pruebas que fueron aseguradas en la diligencia de registro.

El presupuesto fáctico para que opere la presunción del artículo 755-3 es la existencia de indicios graves de los que pueda deducirse que los valores consignados en cuentas bancarias de terceros o en cuentas del propio contribuyente no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por éste, o sea, que corresponde a ingresos propios.

No prospera el cargo de apelación.

3.1.5. De la sanción por inexactitud

Conforme con lo expuesto, la Sala reliquida la sanción por inexactitud impuesta en el acto demandado, habida cuenta de que la Sala mantiene la adición de ingresos por ventas no contabilizadas ni declaradas de \$178.543.000 y por diferencias en ajuste por inflación de \$4.639.000, pero anticipa que la reliquida a la tarifa del 100%, por las razones que se pasan a exponer:

El artículo 647 del Estatuto Tributario prevé lo siguiente:

"Art. 647. Sanción por inexactitud. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

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.

(...)

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos [709](#) y [713](#).

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos."

Según la norma trascrita, la sanción por inexactitud procede por la configuración de alguna de las siguientes conductas en las declaraciones tributarias: **i) omitir ingresos, impuestos generados o bienes y actuaciones gravadas;** ii) *incluir* –sin que existan– costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables o retenciones y anticipos; iii) *utilizar* –esto es, declarar o suministrar– datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los que se pueda derivar un menor impuesto a cargo o mayor saldo a favor y iv) *solicitar* la compensación o la devolución de sumas ya compensadas o devueltas.

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

En el caso en estudio, las pruebas que reposan en el expediente acreditan que el demandante omitió ingresos por concepto de ventas no contabilizadas ni declaradas, y por la diferencia del saldo crédito de la cuenta de corrección monetaria por ajustes por inflación, lo que constituye infracción sancionable con inexactitud, de la que se derivó un menor impuesto a cargo.

No obstante, en este caso resulta pertinente aplicar el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016³¹, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario y previó, en el párrafo 5, que *"El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."*

³¹ "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"

La citada norma se aplica en concordancia con los artículos 287 de la Ley 1819, que modificó el artículo 647 del E.T, pero mantuvo como inexactitud sancionable la omisión de ingresos y la inclusión de costos inexistentes siempre que de estas conductas se derive un menor impuesto a cargo, y 288 de la misma ley, que modificó el artículo 648 del Estatuto Tributario y redujo al 100% la sanción general por inexactitud³².

³² LEY 1819 DE 2016, ARTÍCULO 287°. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

ARTÍCULO 647. INEXACTITUD EN LAS DECLARACIONES TRIBUTARIAS. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.

[...]

PARÁGRAFO 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos e carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

PARÁGRAFO 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

ARTÍCULO 288°. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

ARTÍCULO 648. SANCIÓN POR INEXACTITUD. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con 110 señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

[...]”

Es de anotar que aunque el artículo 376 de la Ley 1819 de 2016 derogó expresamente el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012, tal derogatoria no impide aplicar la sanción por inexactitud del 100%, esto es, la más favorable, pues, como se advirtió, la Ley 1819 de 2016 ratificó la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, aun cuando la ley favorable sea posterior. Por tanto, se recalculará la sanción por inexactitud sobre el 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Sala y el determinado por el demandante.

3.2. CONCLUSIONES

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, la Sala decide:

- Modificar el numeral primero de la sentencia de primera instancia, para declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.
- Revocar el numeral segundo que, a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la DIAN hacer la liquidación oficial correspondiente.

En su lugar, se formula una nueva liquidación del impuesto sobre la renta por el año 2002 a cargo del señor Jairo Alberto Galeano, en la que se refleja la decisión del *a quo*, que la Sala confirma, de disminuir los ingresos adicionados por cambio de cheques por \$549.000.000, se excluye la adición por diferencia patrimonial de \$7.451.000 y el valor liquidado por anticipo de \$12.761.000 y, se reliquida la sanción por inexactitud, por las razones expuestas anteriormente.

- Revocar los numerales tercero y cuarto de la sentencia apelada, que fijaron medidas a tener en cuenta en caso de que la liquidación ordenada a la DIAN hubiera arrojado un saldo a favor pasible de devolución, por cuanto en la liquidación propuesta por la Sala se determina un saldo a pagar a cargo del demandante. Y, por último,

- Confirmar el numeral quinto que decidió no condenar en costas.

La liquidación que propone la Sala, entonces, queda así:

CONCEPTO	LIQ.PRIVADA	LIQ. OFICIAL	LIQ.CONS.EST.
PASIVOS NO MONETARIOS	0	0	0
PATRIMONIO LIQUIDO	2.214.000	2.214.000	2.214.000
DEPRECIACION, AMORTIZACION, AGOTAMIENTO	0	0	0
AMORTIZACIÓN CORRECCIÓN MONTERIA DIFERIDA	0	0	0
AUMENTO PATRIMONIO LÍQUIDO	0	0	0
CIFRA DE CONTROL 1	2.214.000	2.214.000	2.214.000
EFFECTIVO,BANCOS,CTAS.BCOS.INVERS. MOBILIARIAS CTAS.COBRAR	176.942.000	176.942.000	176.942.000
DERECHOS FIDUCIARIOS	0	0	0
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	0	0	0
CUENTAS POR COBRAR OTRAS	25.000.000	25.000.000	25.000.000
ACCIONES Y APORTES (SOC ANON)	0	0	0
INVENTARIOS	24.674.000	24.674.000	24.674.000
SEMOVIENTES	0	0	0
ACTIVOS FIJOS NO DEPRECIABLES	65.483.000	65.483.000	65.483.000
ACTIVOS FIJOS DEPRECIABLES, AMORTIZABLES, INTANGIBLES Y AGOTABLES	6.933.000	6.933.000	6.933.000
MENOS: DEPRECIACION ACUMULADA	0	0	0
OTROS ACTIVOS	7.225.000	7.225.000	7.225.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	306.257.000	306.257.000	306.257.000
CUENTAS POR PAGAR PROVEEDORES	0	0	0
PRÉSTAMOS POR PAGAR SECTOR FINANCIERO	0	0	0
PASIVO LABORAL	0	0	0
IMPUESTOS, GRAVAMENES Y TASAS	145.000	145.000	145.000

OTROS PASIVOS	5.000.000	5.000.000	5.000.000
TOTAL PASIVO	5.145.000	5.145.000	5.145.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO	301.112.000	301.112.000	301.112.000
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO NEGATIVO	0	0	0
VENTAS BRUTAS	14.222.000	753.855.000	197.404.000
SERVICIOS, HONORARIOS, COMISIONES	0	0	0
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	5.851.000	5.851.000	5.851.000
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	0	0	0
OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES	9.556.000	9.556.000	9.556.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	29.629.000	769.262.000	212.811.000
MENOS: DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS	0	0	0
DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES	0	0	0
TOTAL INGRESOS NETOS	29.629.000	769.262.000	212.811.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	0	0	0
INVENTARIO INICIAL	23.989.000	23.989.000	23.989.000
MÁS COMPRAS	10.214.000	10.214.000	10.214.000
MANO DE OBRA DIRECTA, SALARIOS, PREST. Y OTROS	0	0	0
MÁS APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	0	0	0
COSTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	0	0	0
MENOS INVENTARIO FINAL	24.674.000	24.674.000	24.674.000
OTROS COSTOS	0	0	0
TOTAL COSTOS	9.529.000	9.529.000	9.529.000
ACCIONES Y APORTES	0	0	0
ACTIVOS FIJOS	455.000	455.000	455.000
OTROS ACTIVOS NO MONETARIOS	0	0	0
DISMINUCIÓN PATRIMONIO LÍQUIDO	0	0	0
AMORTIZACIÓN CORRECCIÓN MONTERIA DIFERIDA	0	0	0

CIFRA DE CONTROL 2	455.000	455.000	455.000
MÁS COMISIONES, HONORARIOS, SERVICIOS	0	0	0
MÁS APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL (DEUCC)	0	0	0
MÁS OTRAS DEDUCCIONES	0	0	0
INTER. Y DEMÁS GASTOS FINANCIEROS NACIONALES	0	0	0
TOTAL DEDUCCIONES	0	0	0
RENDA LIQUIDA DEL EJERCICIO	20.100.000	759.733.000	203.282.000
O PERDIDA LIQUIDA	0	0	1
RENDA PRESUNTIVA	15.564.000	15.564.000	15.564.000
MENOS RENTAS EXENTAS LEY PAEZ	0	0	0
EJE CAFETERO	0	0	0
MENOS OTRAS RENTAS EXENTAS	0	0	0
TOTAL RENTAS EXENTAS	0	0	0
RENDA LIQUIDA GRAVABLE	20.100.000	759.733.000	203.282.000
INGRESOS SUCEPTIBLES DE CONSTITUIR GANANCIA OCASIONAL	0	0	0
IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE	300.000	255.212.550	60.454.700
DESCUENTO IVA POR BIENES DE CAPITAL	0	0	0
GENERACION DE EMPLEO	0	0	0
DONACIONES	0	0	0
OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS	0	0	0
IMPUESTO NETO DE RENTA	300.000	255.212.550	60.455.000
IMPUESTO RECUPERADO	0	0	0
TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA	300.000	255.212.550	60.455.000
IMPUESTO DE GANANCIAS OCASIONALES	0	0	0
IMPUESTO DE REMESAS	0	0	0
TOTAL IMP. A CARGO/IMP.GENERADO POR OPERACIONES GRAV.	300.000	255.212.550	60.455.000
IMPUESTO DE PATRIMONIO/SALARIOS Y DEMÁS INGRESOS LABORALES	0	0	0

INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	240.000	240.000	240.000
HONORARIOS, COMISIONES Y SERVICIOS	0	0	0
VENTAS	0	0	0
OTRAS RETENCIONES	0	0	0
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE	240.000	240.000	240.000
MENOS: SALDO FVR.SIN SOL.DEV.O COMP./SALDO FVR.PERS.FIS.ANT.	0	0	0
MENOS: ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE	0	0	0
MÁS ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE SIGUIENTE	0	0	0
MÁS ANTICIPO A LA SOBRETASA	15.000	12.761.000	15.000
MAS: SANCIONES	0	407.861.000	60.155.000
TOTAL SALDO A PAGAR	75.000	675.595.000	120.385.000
O TOTAL SALDO A FAVOR		0	0

Impuesto a cargo Liq. C.E.		60.454.700
Menos: Impuesto a cargo Liq. Priv.		300.000
BASE SANCIÓN		60.154.700
PORCENTAJE APLICABLE art. 647 E.T.		160%
SANCIÓN 160%		96.247.520
Sanción con favorabilidad 100%		60.155.000

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

F A L L A

PRIMERO. MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia del 31 de mayo de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia en el contencioso de nulidad y restablecimiento del

derecho promovido por el señor Jairo Alberto Galeano contra la UAE DIAN, así:

PRIMERO. *Declarar la nulidad parcial de los actos acusados: resoluciones Nos. 110642005000047 de 17 de agosto de 2005 y 110662006000017 de 21 de septiembre de 2006, correspondiente al impuesto sobre la renta del actor por el año gravable 2002.*

SEGUNDO. REVÓCASE el numeral segundo. En su lugar, se dispone:

SEGUNDO. *A título de restablecimiento del derecho, FÍJASE como liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2002, a cargo del señor Jairo Alberto Galeano, la vista en la parte considerativa de esta sentencia [páginas 32 a 34], con un saldo a pagar de CIENTO VEINTE MILLONES TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO MIL PESOS MONEDA CORRIENTE (\$120.385.000 M/CTE).*

TERCERO. REVÓCANSE los numerales tercero y cuarto, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta sentencia

CUARTO. CONFÍRMASE el numeral quinto

QUINTO: RECONÓCESE personería para actuar en representación de la U.A.E. DIAN a la abogada Maritza Alexandra Díaz Granados, en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

**STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Presidente

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**