CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA
Bogotá, D. C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil veinte (2020)
Radicación número: 25000-23-37-000-2015-00501-01(23046)
Actor: FABIO GONZÁLEZ PERDOMO
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES-
DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección B, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 6 de agosto de 2010, Fabio González Perdomo presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009[1], en la que registró un total saldo a pagar de \$825.000.

El 21 de agosto de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de Personas Naturales y Asimiladas de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá formuló el Requerimiento Especial 322392012000300[2], en relación con la declaración tributaria indicada.

Previo respuesta al requerimiento especial[3], la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional señaló profirió la Liquidación Oficial de Revisión 322412013000349 del 16 de mayo de 2013[4], en la cual desconoció pasivos de \$46.178.000, determinó ingresos brutos por \$1.629.505.000, fijó el costo de ventas en \$478.863.000, el renglón de otras deducciones en \$3.766.000, el saldo a pagar por impuesto en \$362.961.000, la sanción por inexactitud en \$579.418.000 y el total saldo a pagar en \$942.379.000.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración[5], que fue decidido por la Resolución 900.218 del 11 de junio de 2014[6], expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

DEMANDA

El demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«2.1.- Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 322412013000349, proferida el 16 de mayo de 2013, y de la Resolución N° 900.218 del 11 de julio de 2014, por medio de las cuales se pretende modificar la declaración de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2009, presentada por mi cliente.

2.2.- Que se declare la firmeza de la declaración de renta y complementarios presentada por mi poderdante, el señor FABIO GONZÁLEZ PERDOMO con NIT 19.394.086-2, correspondiente al año gravable 2009.

2.3.- Que se ordene el cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 66 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6 y 29 de la Constitución Política
- Artículos 3, 42 y 80 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Artículos 164, 165, 167, 173 y 176 de Código General del Proceso
- Artículos [283](#), [647](#), [683](#), [742](#), [743](#), [744](#), [760](#), [770](#), [771-2](#), [775](#) y [777](#) del Estatuto Tributario

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

Afirmó que se vulneró el debido proceso y el derecho de contradicción, porque los **pasivos** declarados por el contribuyente están soportados en facturas y fueron certificados por contador público, circunstancia que no fue objeto de verificación.

Explicó que la **presunción de ingresos** por omisión del registro de compras es improcedente, ante «*la no inclusión en las declaraciones de la totalidad de esas compras* [\[7\]](#)», porque las mismas estaban contabilizadas, aunque no se solicitaron en su totalidad, lo que a su juicio, daría lugar a la presunción por diferencia de inventarios. En ese sentido, echo de menos que la DIAN constatará la omisión cuestionada y la contabilidad del contribuyente.

Anotó que la información exógena en que se fundó la adición de **ingresos** por operaciones con terceros no es prueba suficiente, pues no se ejercieron otros medios demostrativos y la contabilidad del contribuyente constituye prueba a su favor.

Adujo que en la actuación administrativa presentó la relación detallada del **costo de ventas** con sus respectivos soportes (facturas), sin que fueran valorados bajo las reglas de sana crítica para su desconocimiento, lo cual transgrede el debido proceso y los derechos de defensa y de contradicción.

Argumentó que **otras deducciones** declaradas relacionadas con operaciones con terceros cumplen los requisitos para su reconocimiento, aunque fueron admitidas por la DIAN como costo de ventas, cuando en realidad son un gasto.

Alegó que la **sanción por inexactitud** es improcedente, pues no se presentaron los supuestos para su imposición y los aducidos por la demandada no corresponden a la realidad.

OPOSICIÓN

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

Afirmó que el contribuyente no presentó pruebas idóneas de los pasivos declarados, ni la relación detallada de los mismos, y la certificación de contador que allegó no reúne los requisitos legales para su reconocimiento.

Expuso que de la operación de sacrificio de semovientes realizada con terceros se estableció que el contribuyente realizó compras destinadas a operaciones gravadas superiores a las declaradas, circunstancia que no fue desvirtuada y que resulta en la aplicación de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras.

Aclaró que la ausencia de registro de la totalidad de las compras en la declaración tributaria deriva en la aplicación de la presunción aducida, sin que importe si están o no contabilizadas, o que dicha contabilización haya sido objeto de verificación.

Anotó que no procede la presunción por diferencia de inventarios, porque el actor no los registró en su declaración ni tampoco los maneja, en razón a la naturaleza perecedera del producto que comercializa (carne).

Señaló que la información exógena que sirvió de fundamento a los ingresos adicionados por operaciones con terceros, constituye prueba testimonial que no fue desvirtuada por el contribuyente.

Expresó que el costo de ventas declarado difiere del informado por el mismo contribuyente, que no se aportaron los documentos que sustentan las transacciones cuestionadas, y que los presentados no cumplen los requisitos para su reconocimiento.

Manifestó que los montos cuestionados respecto del renglón de «*otras deducciones*» fueron reconocidos en los actos demandados, y que la sanción por inexactitud es procedente, porque «*las anomalías y graves deficiencias de la declaración privada*» afectaron el impuesto a pagar.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 13 de septiembre de 2016^[8], el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones, decretó como pruebas las aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Señaló que los documentos aportados por el demandante no reúnen los requisitos para el reconocimiento de los pasivos declarados, como ocurre con la certificación de contador allegada, que no indica el origen de las obligaciones cuestionadas.

Expuso la DIAN, a través de diferentes medios de prueba (información de terceros - certificación de revisor fiscal, declaraciones tributarias del actor y resolución del Ministerio de Agricultura), demostró que las compras declaradas son inferiores a las determinadas, circunstancia que no fue desvirtuada y que resulta en la aplicación de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras.

Agregó que la presunción por diferencia de inventarios aducida en la demanda es improcedente, porque el demandante no registró inventarios en su declaración y tampoco demostró su existencia, y precisó que los productos que comercializa son perecederos.

Manifestó que como resultado de la comprobación especial al costo de ventas declarado se reconocieron los costos que estaban debidamente soportados, y se desvirtuaron los que estaban respaldados en facturas sin el lleno de los requisitos establecidos en la normativa fiscal.

Consideró que los actos administrativos indicaron los motivos de la decisión y se basaron en las pruebas del proceso, que fueron valoradas bajo las reglas de la sana crítica, sin violar el debido proceso o el derecho de defensa.

Precisó que la entidad demandada reconoció como costos conceptos relacionados con operaciones de terceros, sobre los que no se puede generar un doble beneficio para aceptarlos como deducciones.

Adujo que se debe imponer sanción por inexactitud, pues el actor omitió compras realizadas y registró en su declaración conceptos que no estaban soportados, sin que exista diferencia de criterios en cuanto el derecho aplicable.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con fundamento en lo siguiente:

Alegó que se violó el debido proceso y el derecho de defensa, porque los pasivos declarados están soportados en la contabilidad y en facturas que cumplen los requisitos de la legislación fiscal.

Argumentó que la presunción de ingresos por omisión del registro de compras opera en el impuesto sobre las ventas, y se aplica en renta «*bajo el supuesto que el contribuyente haya omitido en su contabilidad el registro de compras*», lo que no ocurre en este caso, pues las registró en su contabilidad, aunque no las incluyó en su declaración. Agregó que la DIAN no demostró la omisión de compras destinadas a operaciones gravadas con IVA, y que no podía extender la presunción a la declaración de renta, más aun cuando el producto vendido no está gravado.

Precisó que la relación de costos que aportó a la actuación administrativa se acompañó de facturas y documentos equivalentes que cumplen los requisitos para su reconocimiento, y que en el renglón de otras deducciones por operaciones con terceros, se debe adicionar lo pagado por sacrificio de ganado.

Anotó que no procede imponer sanción por inexactitud, en razón a que los datos declarados sobre pasivos, ingresos, costos y deducciones no son equivocados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La DIAN insistió en lo aducido en la contestación de la demanda.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada, por considerar que: i) el actor no demostró con documentos idóneos los pasivos declarados; ii) no se desvirtuó la omisión del registro de compras establecida por la DIAN; iii) el costo de ventas declarado no se soportó en facturas con el lleno de requisitos legales; iv) la sanción por inexactitud es procedente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Asunto previo

El Consejero de Estado, doctor Milton Chaves García, manifestó su impedimento para conocer de este asunto, por encontrarse incurso en la causal prevista en el numeral 5 del artículo 141 del CGP[9], al haber actuado como apoderado de la parte demandante. En consecuencia, solicitó que se acepte el impedimento y que se le separe del conocimiento del mismo.

Teniendo en cuenta las razones del citado impedimento y con fundamento en el numeral 5 del artículo 141 del CGP, la Sala, integrada por dos Consejeros de Estado y un conjuer, quienes conforman el cuórum decisorio[10], encuentra fundada la solicitud de impedimento, motivo por el cual, la acepta y, en consecuencia, se le separa del conocimiento del presente proceso.

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, presentada por Fabio González Perdomo.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer: i) si los pasivos declarados cuentan con los soportes para su reconocimiento; ii) la procedencia de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras, y del costo de ventas y iii) si procede la sanción por inexactitud.

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

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario[11].

Por lo anterior, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal[12].

Ahora bien, el artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil[13] en lo que sea compatible; no obstante, el artículo 743 *ib.* señala que la idoneidad[14] de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ib.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias[15].

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

Además, la norma procesal habilita al demandante y al demandado para aportar o solicitar pruebas ante la jurisdicción en las oportunidades previstas[16] dentro del proceso. En consonancia con la ley, la Sala ha dicho que[17] «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar», debido a que el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo regula las oportunidades probatorias para acudir a la jurisdicción.

Caso concreto

La Sala advierte que la Administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó diferentes medios de prueba (requerimientos ordinarios de información, información exógena, cruces de información y verificaciones directas), mediante los cuales desvirtuó los datos registrados por el demandante en su declaración tributaria, sin que fueran controvertidos, como se observa a continuación:

Pasivos

El demandante argumentó que se violó el debido proceso y el derecho de defensa, porque los pasivos declarados estaban soportados en la contabilidad y en facturas con el lleno de los requisitos exigidos por la legislación fiscal.

En el Requerimiento Ordinario de Información 322392011001741 del 13 de diciembre de 2011[18], la entidad demandada solicitó al demandante la relación detallada de los pasivos a 31 de diciembre de 2009, con sus soportes respectivos.

En la respuesta al requerimiento señalado[19], el contribuyente discriminó pasivos por concepto de compras en la suma de \$46.178.000, así[20]:

Identificación	Nombre	Saldo a 31/12/2009
17.469.424	José Bernal	\$5.262.000
1.069.052.865	Fabián Bustos	\$6.714.000
3.271.192	Miguel Piñeros	\$32.566.000
86.084.871	Fabián Delgado	\$1.636.000
TOTAL		\$46.178.000

Aunque en esa oportunidad no se presentaron soportes de los pasivos señalados, con la respuesta al requerimiento especial[21] el actor allegó certificado de contador público, en relación con los pasivos aducidos, que se expidió «...con base en los siguientes documentos: 1.- Facturas de compra 2.- Documentos equivalentes 3.- Libros contables», documentos que no fueron discriminados ante la Administración o ante la jurisdicción.

Se observa que, como los pasivos declarados fueron objeto de comprobación especial por parte de la Administración, el demandante debía presentar las pruebas que los soportaran en los términos exigidos por la legislación fiscal.

En ese sentido, el artículo 283 del Estatuto Tributario, vigente durante los hechos en discusión[22], establecía que, para el caso de contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad, como ocurre en este caso, «los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad», requisito reiterado por el artículo 770 Ib.[23].

Por lo anterior, se considera que la simple enunciación de los pasivos declarados y la certificación de contador público allegada a la actuación administrativa, que no cuenta con grado alguno de detalle y no está soportada en comprobantes externos o internos, no constituyen las pruebas idóneas a que se refiere la legislación fiscal, ante lo cual se echan de menos los soportes discriminados aducidos en dicha certificación, como son facturas, documentos equivalentes, u otros que explicaran los pasivos solicitados.

En esos términos, no se violó el debido proceso ni el derecho de defensa, en razón a que los pasivos declarados, que fueron objeto de comprobación por parte de la Administración, no fueron demostrados por el demandante.

Presunción de ingresos por omisión del registro de compras - Ingresos - Adición

El demandante indicó que la presunción aducida es improcedente, pues a su juicio la aplicación en renta de la misma requiere que las compras no estén registradas en la contabilidad, lo cual no fue verificado por la DIAN, quien tampoco demostró la existencia de la omisión.

La Sala observa que el contribuyente declaró ingresos brutos por la suma de \$913.386.000, a los cuales se adicionó la suma de \$645.454.259 por omisión del registro de compras, y \$70.664.986 por operaciones con terceros, para un total ingresos brutos de \$1.629.505.000.

En el primer evento, el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su versión original, disponía que para adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, la Administración podía aplicar «las presunciones de que tratan los siguientes artículos[24]»; no obstante, con la modificación introducida por la Ley 6ª de 1992[25], la aplicación de presunciones se extendió al impuesto sobre la renta, pues se precisó que «Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos de los impuestos sobre la renta y complementarios y sobre las ventas, dentro del proceso de determinación oficial previsto en el Título IV del Libro V del Estatuto Tributario, aplicando las presunciones de los artículos siguientes». (Se subraya).

Entre las presunciones aplicables en los impuestos de renta y ventas se encuentra la presunción de ingresos por omisión del registro de compras a que alude el artículo 760 del Estatuto Tributario, según la cual, «Cuando se constate que el

responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga al efectuar el siguiente cálculo (...).

En ese sentido, el inciso adicionado por el artículo 58 de la citada Ley 6ª de 1992, indicó que «Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista». (Se subraya).

Se destaca, además, que las adiciones de ingresos a que alude la normativa invocada se desarrollan «dentro del proceso de determinación oficial previsto en el Título IV del Libro V del Estatuto Tributario» que conforme con el Capítulo II Ib., se relaciona con las declaraciones tributarias.

Así las cosas, por disposición del [artículo 756](#) del Estatuto Tributario, la presunción de ingresos por omisión del registro de compras aplica en los impuestos de renta y ventas, y opera cuando se constata que el responsable omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas en su declaración tributaria.

En el caso concreto, con la respuesta al requerimiento ordinario de información del 13 de diciembre de 2011, el contribuyente manifestó que durante el período en discusión se desempeñó «como matarife de ganado en pie y comercializador de carne en canal», para lo cual realizó las siguientes actividades: «1.- Visita a plazas de mercado abierto (...) 2.- Evaluación del tipo de ganado a adquirir (...) 3.- Compra y pago del ganado. 4.- recibido en frigorífico Guadalupe. 5.- Inspección general. 6.- Sacrificio. 7.- Desposte (...) 8.- Venta».

Con la respuesta señalada el demandante allegó certificación del Representante Legal de Frigorífico Guadalupe S.A.[\[26\]](#)., donde consta que en el año gravable 2009, al actor le fue facturado el servicio de sacrificio de 2.747 animales.

En ese sentido, la DIAN, mediante oficio 1-32-239-416-290 del 13 de febrero de 2012[\[27\]](#), solicitó a Frigorífico Guadalupe S.A., certificar las operaciones realizadas con el contribuyente. Con la respuesta a dicho requerimiento, el tercero allegó certificado de revisor fiscal[\[28\]](#), donde consta que durante el año gravable 2009, el actor solicitó el servicio de sacrificio de ganado de 2.747 animales de la especie bovina.

En consecuencia, se evidenció que el actor compró 2.747 animales, por lo cual, tomando como referencia el valor comercial del mismo establecido para el período 2009 en la Resolución 022 del 18 de enero de 2010 del Ministerio de Agricultura, que para la zona II (Cundinamarca) era de \$488.029 por animal, estableció compras por la suma de \$1.340.615.663[\[29\]](#).

Ahora bien, con fundamento en las declaraciones del impuesto sobre las ventas presentadas por el año gravable 2009, se estableció que el demandante declaró compras por la suma de \$785.525.000, así:

Bimestre	Compras declaradas
Enero – febrero	\$139.269.000
Marzo – abril	\$128.600.000
Mayo – junio	\$139.127.000
Julio – agosto	\$124.261.000
Septiembre – octubre	\$128.174.000
Noviembre - diciembre	\$126.094.000
Total	\$785.525.000

Por lo anterior, se determinaron compras omitidas por la suma de \$555.090.663, que corresponden a la diferencia entre las compras determinadas en **\$1.340.615.663**, y las declaradas por \$785.525.000. Al valor de las compras omitidas se aplicó la fórmula establecida en el [artículo 760](#) del Estatuto Tributario[\[30\]](#), que no fue objeto de discusión, y se adicionaron ingresos presuntos por la suma de **\$645.454.259**.

En esas condiciones, se advierte que la entidad demandada, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó diferentes medios de prueba mediante los cuales demostró que el contribuyente omitió registrar compras destinadas a operaciones gravadas con el impuesto sobre la renta, pruebas que no fueron controvertidas por el demandante, sobre quien recaía la carga de desvirtuar los hallazgos establecidos en los actos demandados.

Al efecto, el demandante se limitó a señalar que la presunción procede en el impuesto sobre las ventas y resulta aplicable en renta cuando las compras no se encuentran contabilizadas, argumento que no tiene vocación de prosperidad, pues de la interpretación sistemática de la normativa aplicable se evidencia que la presunción establecida en el [artículo 760](#) del Estatuto Tributario opera en los impuestos de renta y ventas, cuando se omite el registro de compras en las declaraciones tributarias.

No obstante, se aceptarán los costos asociados a los ingresos presuntos determinados que demostró la Administración, por cuanto la Sala, en sentencia del 19 de noviembre de 2020[31], rectificó su anterior posición, según la cual «*la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente*[32]», para precisar que «*los ingresos presuntos como resultado de la omisión del registro de compras deben afectarse con los costos probados por la administración, que precisamente sirven de base para calcular los ingresos presuntos, pues se encuentran debidamente demostrados. Ello, porque para determinar la renta líquida gravable deben afectarse los ingresos con los costos asociados a tales ingresos* ([artículo 26 del E.T.](#))».

Lo anterior, como lo expresó la Sección en la referida sentencia que se reitera, bajo el supuesto de que «*el inciso quinto del artículo 760 del Estatuto Tributario no prevé una limitación de costos similar a la limitación de descuentos en IVA*».

En consecuencia, como desarrollo del debido proceso, además de aceptar la adición de ingresos presuntos por la suma de **\$645.454.259**, se reconocerán costos asociados a los ingresos determinados la suma de **\$1.340.615.663**[33], que fue demostrada por la Administración.

De otro lado, en cuanto a la adición de ingresos por la suma de \$70.664.986, por operaciones adelantadas con Comercializadora de Carnes Continental M.G. C.I., se observa que dicha diferencia se originó en la información exógena recaudada[34], la cual no fue controvertida por el demandante, a quien, se reitera, le correspondía la carga de hacerlo.

Se resalta, además, que en la respuesta al requerimiento ordinario de información del 13 de diciembre de 2011, el actor manifestó que «*según lo contenido en el anexo No. 6 es posible que haya incurrido en omisión de ingresos por cuanto las reses sacrificadas no concuerdan con las ventas, por tanto quisiera tener la oportunidad de corregir mi declaración de renta voluntariamente*[35]», lo cual evidencia falta de certeza en cuanto a los ingresos declarados.

Costo de ventas

El demandante adujo que la relación de costos que aportó a la actuación administrativa se acompañó de facturas y documentos equivalentes, que cumplen los requisitos para su reconocimiento.

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el [artículo 771-2](#) del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal[36]; sin embargo, esa norma no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal[37] quien en ejercicio de sus facultades de fiscalización puede verificar las transacciones constitutivas de costo o deducción y, si es del caso, proceder a su rechazo.

En el renglón 49 de la declaración de renta del año gravable 2009, el demandante registró costos de ventas por la suma de \$785.525.000, de los cuales, los actos demandados reconocieron la suma de \$478.863.000.

Al respecto, se advierte que el costo de ventas declarado por el contribuyente en **\$785.525.000**, corresponde a las compras declaradas en esa misma cuantía, sobre

las cuales la Administración demostró que eran superiores y las cuantificó en **\$1.340.615.663**. Por ello, este último valor corresponde al costo de ventas asociado a los ingresos adicionados, siendo procedente su reconocimiento.

Finalmente, en cuanto al renglón de «*otras deducciones*», se advierte que de los \$86.926.000 declarados por el contribuyente, se reconoció la suma de \$3.766.000, por concepto del pago del impuesto de industria y comercio, pues está soportada con las declaraciones respectivas[38].

Sobre este punto se considera que no es posible aceptar la suma certificada por Frigorífico Guadalupe S.A. por concepto de sacrificio de ganado y arrendamiento de cuartos fríos (\$175.955.067), teniendo en cuenta que fue reconocida como costo en los actos administrativos demandados, y que no hizo parte de los conceptos declarados por el contribuyente en el citado renglón otras deducciones.

Por lo expuesto, del análisis de las pruebas del proceso bajo las reglas de la sana crítica, la Sala considera que los actos demandados se fundaron en el acervo probatorio recaudado en el proceso, y que no se violaron el debido proceso ni el derecho de defensa, pues las pruebas allegadas por el actor no soportaron los conceptos declarados, fueron debidamente valoradas y no lograron desvirtuar las presentadas por la DIAN.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial[39].

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, se considera que es procedente la sanción, porque se demostró que los conceptos declarados que fueron cuestionados en el proceso no son reales, lo cual derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala advierte que en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016[40], que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario[41], fue modificada por la Ley 1819 de 2016[42], al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

En consideración a lo anterior, la Sala dará aplicación al principio de favorabilidad y establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará el rechazo de pasivos por \$46.178.000 y los ingresos brutos determinados en \$1.629.505.000[43], reconocerá como costos asociados a los ingresos determinados la suma de \$1.340.615.663, y fijará la sanción por inexactitud en el 100 %, para lo cual practicará una nueva liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2009, así:

Concepto	Liq. Privada	L.O.R.	C. de E.
Efectivo, bancos, inv. mobiliarias	\$12,108,000	\$12,108,000	\$12,108,000
Cuentas por cobrar clientes	\$32,639,000	\$32,639,000	\$32,639,000
Activos fijos	\$357,105,000	\$364,193,000	\$364,193,000
Total patrimonio bruto	\$401,852,000	\$408,940,000	\$408,940,000
Pasivos	\$46,178,000	\$0	\$0

Total patrimonio líquido	\$355,674,000	\$408,940,000	\$408,940,000
Ingresos brutos operacionales	\$913,386,000	\$1,629,505,000	\$1,629,505,000
Total ingresos brutos	\$913,386,000	\$1,629,505,000	\$1,629,505,000
Total ingresos netos	\$913,386,000	\$1,629,505,000	\$1,629,505,000
Costo de Venta	\$785,525,000	\$478,863,000	\$1,340,616,000
Total costos	\$785,525,000	\$478,863,000	\$1,340,616,000
Otras deducciones	\$86,926,000	\$3,766,000	\$3,766,000
Total deducciones	\$86,926,000	\$3,766,000	\$3,766,000
Renta líquida del ejercicio	\$40,935,000	\$1,146,876,000	\$285,123,000
Renta líquida	\$40,935,000	\$1,146,876,000	\$285,123,000
Renta presuntiva	\$9,529,000	\$9,529,000	\$9,529,000
Renta líquida gravable	\$40,935,000	\$1,146,876,000	\$285,123,000
Impuesto sobre renta gravable	\$2,907,000	\$365,043,000	\$80,664,000
Impuesto neto de renta	\$2,907,000	\$365,043,000	\$80,664,000
Total impuesto a cargo	\$2,907,000	\$365,043,000	\$80,664,000
Otros conceptos	\$2,082,000	\$2,082,000	\$2,082,000
Total retenciones año gravable	\$2,082,000	\$2,082,000	\$2,082,000
Saldo a pagar por impuesto	\$825,000	\$362,961,000	\$78,582,000
Sanciones	\$0	\$579,418,000	\$77,757,000
Total saldo a pagar	\$825,000	\$942,379,000	\$156,339,000

LIQUIDACIÓN SANCIÓN POR INEXACTITUD		
Saldo a pagar según liquidación privada	\$825,000	
Saldo a pagar según C. de E.	\$78,582,000	
Base sanción por inexactitud		\$77,757,000
Tarifa: (E.T. arts. 640 y 648)		100%
Sanción por inexactitud		\$77,757,000

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho, fijará como saldo a pagar a cargo del demandante por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, el valor determinado en la anterior liquidación.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso [44], no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- DECLARAR fundado el impedimento manifestado por el magistrado Milton Chaves García. En consecuencia, queda separado del conocimiento de este proceso.

2.- REVOCAR la sentencia del 26 de enero de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta subsección B. En su lugar se dispone:

ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 322412013000349 del 16 de mayo de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá, y su confirmatoria, la 900.218 del 11 de junio de 2014, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

*A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** el total saldo a pagar a cargo de Fabio González Perdomo, en relación con el impuesto sobre la renta del año gravable 2009, en la suma liquidada en la parte motiva de esta providencia.*

2.- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección Aclara Voto

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Conjuez

(Firmado electrónicamente)

LUCY CRUZ DE QUIÑONES