**INFORMACIONES SUMINISTRADAS POR TERCEROS – Requisitos y valor probatorio. Son prueba testimonial y están sujetos a los principios de publicidad y contradicción / PRUEBAS RECAUDADAS EN ETAPA PRELIMINAR AL PROCESO DE FISCALIZACIÓN – Oportunidad para controvertirlas. Es la que sigue al requerimiento especial / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Efectos**

Conforme con el artículo 750 del E.T., las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial y están sujetas a los principios de publicidad y contradicción. La Sala ha precisado que la oportunidad para que el contribuyente controvierta las pruebas recaudadas en la etapa preliminar de la investigación, como sucedió en este caso, es la que sigue al requerimiento especial, en la medida en que esta actuación constituye el medio de vinculación formal del contribuyente al proceso de fiscalización. Sobre el particular, la Sala lo precisó lo siguiente: *"El requerimiento especial así concebido opera como requisito previo a la liquidación oficial de revisión y marca el inicio de la actuación administrativa dirigida a formularla, con la consiguiente obligación de vincular a los sujetos afectados por la misma, a través de su debida y oportuna notificación en los términos del artículo 705 ejusdem. Antes de ello esa vinculación no tiene lugar, pues, en estricto sentido, no existe actuación tributaria individualizada respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, ya que, se insiste, sólo el requerimiento especial concreta la propuesta de modificación y particulariza al contribuyente que debe atenderla."*Es de anotar que en la respuesta al requerimiento especial, el actor se refirió a varios de los testimonios practicados por la DIAN, que, en su mayoría, coincidieron en que no lo conocían. Sin embargo, ni en esa oportunidad ni en la oportunidad para recurrir la liquidación oficial de revisión, el actor presentó pruebas o solicitó la práctica de contrainterrogatorios.

**FUENTE FORMAL:**ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 750

**NOTA DE RELATORÍA:**Sobre la oportunidad del contribuyente para controvertir las pruebas recaudadas en la etapa preliminar de la investigación se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 25 de noviembre de 2010, Radicado 20001-23-31-000-2005-02355-01(17253), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

**TRASLADO DE PRUEBAS APORTADAS POR EL CONTRIBUYENTE – Improcedencia. No se requiere por tratarse de pruebas provenientes del mismo contribuyente**

Asegura el actor que la DIAN le violó el debido proceso porque, por auto de 28 de mayo de 2010, ordenó el traslado de unas pruebas que no tuvo oportunidad de controvertir. La Sala encuentra que estas pruebas corresponden a la información exógena del año 2007, que el mismo actor suministró a la DIAN y que hacían parte del expediente abierto por esta para verificar el cumplimiento del deber de informar en medios magnéticos por el año 2007. Por lo anterior, la DIAN no requería poner las pruebas en conocimiento del actor, pues provenían de él y fue el actor quien las proporcionó a la DIAN.

**FACULTAD DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA DIAN – Alcance. Escogencia o elección discrecional de presuntos infractores tributarios en investigación preliminar / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN – Iniciación. Comienza con la constatación de la posible infracción tributaria – Reiteración de jurisprudencia**

Por tratarse de una investigación preliminar, bien podía la DIAN, con base en la información que tenía hasta ese momento, ordenar la apertura de la investigación al actor. Ello, con fundamento en el artículo 684 del E.T. pues esta norma le confiere amplias facultades de investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual puede "[*a]delantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias* (literal b) y en general, "*efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*" (literal f). Por lo demás, en caso de que la DIAN encuentre que la actuación del contribuyente se adecúa a la ley, ordenará el archivo del expediente y, en caso contrario, continuará la investigación y, si a ello hay lugar, proferirá el requerimiento especial, mediante el cual, como se precisó, se vincula formalmente al contribuyente al proceso de fiscalización para modificar la declaración privada. Frente a la facultad de la Administración para seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de investigación, la Sala precisó lo siguiente: *"[...] con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. En ese orden de ideas, la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión. En ese sentido, si la Administración considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo y es la constatación de la posible infracción tributaria la que da inicio al procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección de declaraciones o de imposición de sanciones. Así pues, la denuncia como tal no da inicio a la actuación administrativa, pues la Administración debe verificar su veracidad, esto es, si existe fundamento para investigar al contribuyente. Por lo mismo, la autoridad tributaria no está obligada a dar a conocer la denuncia al contribuyente para poder fiscalizarlo. Ello no se opone al debido proceso, pues la verificación de los hechos que se denuncian se debe basar en pruebas que el contribuyente debe conocer y controvertir. No prospera el cargo."*(Se destaca)

**FUENTE FORMAL:**ESTATUTO TRIBUTARIO ARTÍCULO – 684

**NOTA DE RELATORÍA:**Sobre la facultad de la administración de impuestos para seleccionar los presuntos infractores tributarios a investigar y definir los tributos y periodos materia de investigación, se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 24 de octubre de 2013, Radicado 63001-23-31-000-2009-00046-01(19478), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

**FALSA MOTIVACIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO – Reiteración de jurisprudencia / DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – Se deben fundar en hechos probados / RECHAZO DE COSTOS POR OPERACIONES INEXISTENTES – Uso fraudulento de cédulas y costos inexistentes – Legalidad / SANCIÓN POR USO FRAUDULENTO DE CÉDULAS – Procedencia. Genera el desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales, independiente mente de que por los errores en la identificación de los proveedores también se imponga la sanción por no informar del artículo 651 del Estatuto Tributario / VALOR PROBATORIO DE CONTABILIDAD – Alcance. Reiteración de jurisprudencia**

como se precisó, para cuando la DIAN profirió el requerimiento especial esta contaba con la información exógena inicial y corregida presentada por el actor, además de la verificación que realizó la Registraduría sobre las cédulas de los proveedores informados en las dos versiones de información exógena, razón por la cual no es cierto que se haya violado el artículo 742 del E.T., que prevé que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados, lo que significa que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben realizarse con base en los hechos que estén demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil,  siempre que se adecuen a la normativa tributaria. De lo anterior, la Sala concluye que los actos demandados no se encuentran falsamente motivados, pues con base en documentos y cruces de información, la DIAN constató que el actor usó fraudulentamente cédulas para reclamar costos y con fundamento en testimonios de los supuestos proveedores verificó que el actor solicitó costos a pesar de que las operaciones comerciales con dichos proveedores no existieron. (...) El artículo 650 del E.T. sanciona el uso fraudulento de cédulas de ciudadanía con el desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos. (...) La Sala advierte que el presente asunto no tiene por fin verificar la actuación del actor respecto del deber de informar, sino la correcta determinación del impuesto de renta del año gravable 2007. Por ello, resulta inadmisible el planteamiento del actor, en el sentido de que las supuestas infracciones que cometió en la identificación de los proveedores debieron ser sancionadas conforme con el artículo 651 del E.T. y no proceder al rechazo de costos. Lo anterior, porque además de que puede imponerse la sanción del artículo 651 del E.T, por los errores en la información, resulta aplicable el artículo 650 del E.T, por el uso fraudulento de cédulas, lo que genera el rechazo de costos. Como lo que se analizó en este asunto fue la realidad de los costos, pues la DIAN advirtió que el actor solicitó costos con base en proveedores que no estaban correctamente identificados o no existían, el procedimiento pertinente era la fiscalización de la declaración de renta del año gravable 2007, no la imposición de la sanción por no informar. (...) El demandante sostuvo que los costos rechazados estaban debidamente soportados porque las operaciones se hallaban registradas en su contabilidad como lo concluyó el perito. Además, porque la contabilidad no fue cuestionada por la DIAN. Sin embargo, a pesar de la apariencia de veracidad, la contabilidad del actor no merece credibilidad, pues no refleja la realidad de las operaciones económicas de la actora. Lo anterior porque los testimonios de los supuestos proveedores y el cotejo de la información exógena con la certificación de la Registraduría pusieron en evidencia que no existieron las operaciones a las que se asociaron los costos rechazados.

**FUENTE FORMAL:**ARTÍCULO 650 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 651 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 742

**NOTA DE RELATORÍA:**En relación con la falsa motivación de los actos administrativos se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 15 de junio de 2016, radicado 15001-23-31-000-2004-01111-01 (20132), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y sobre el valor probatorio de la contabilidad de los fallos de 3 de junio de 2016, radicado 54001-23-31-000-2009-00204-01(19312), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 15 de junio de 2016, radicado 54001-23-31-000-2008-00231-02(21368), C.P, Martha Teresa Briceño de Valencia

**ESTIMACIÓN DE COSTOS PRESUNTOS – procedencia y presupuestos. No hay lugar a estimar costos respecto de operaciones inexistentes / ESTIMACIÓN DE COSTOS POR OPERACIONES INEXISTENTES – Improcedencia**

El demandante pidió que, en subsidio, el costo se determinara de conformidad con lo estipulado en el artículo 82 del E.T (...) Esta norma prevé los eventos en los que procede la estimación de los costos incurridos en la enajenación de activos, los instrumentos con los que cuenta la Administración para determinarlos, así como un cálculo aproximado de los costos cuando las herramientas dadas a los funcionarios de fiscalización son insuficientes para determinarlos. De esta manera, en el proceso de fiscalización el funcionario debe encontrarse frente alguna de las siguientes situaciones: La existencia de indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real. No se conoce el costo de los activos enajenados. El costo de los activos enajenados no se puede determinar mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos. Correlativamente, los artículos 58 y 59 del E.T. disponen, en su orden, lo siguiente: (...) Conforme con las normas trascritas, no es posible estimar el costo de operaciones que no se realizaron. En este caso, los costos por $32.071.995.000 se rechazaron porque se sustentaron en compras que nunca se llevaron a cabo, es decir, que se trata de costos que jamás existieron, por lo que no se pueden aceptar ni estimar.

**FUENTE FORMAL:**ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 58 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 59 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 82

**NOTA DE RELATORÍA:**Sobre la improcedencia de la estimación de costos respecto de las operaciones no realizadas se reitera el fallo del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 19 de mayo de 2016, radicado 15001-23-33-000-2013-00675-01 (21185) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

**SANCIÓN POR INEXACTITUD – Hechos sancionables / DATO FALSO, INEXISTENTE INCOMPLETO O DESFIGURADO – Noción y alcance / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Legalidad por inclusión de costos inexistentes / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Sanción por inexactitud / REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD – Improcedencia**

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor. Frente a lo que constituye un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente: *"Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos.  En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera. El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados  pero  caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la  realidad y la generación de en un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable."* (Subraya fuera del texto original) En este caso, procede la sanción por inexactitud, pues está probado que los costos cuyo reconocimiento pretendía el actor se derivaron de compras que no existieron, de las que se derivó un menor impuesto a cargo de esta. El artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria. Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias (...) Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente. No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad.

**FUENTE FORMAL:**ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016- ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

**NOTA DE RELATORÍA:**Sobre la sanción por inexactitud se cita la sentencia C-571 de 2010 de la Corte Constitucional

**CONDENA EN COSTAS – Conformación / CONDENA EN COSTAS – Reglas. Análisis conjunto con la regla según la cual solo hay lugar a costas, en la modalidad de su causación y su comprobación en el proceso / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba**

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA consagra lo siguiente: *"Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".*Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *"las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes".*Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas (...) En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues prosperaron de manera parcial las pretensiones de la demanda. No obstante, la Sala ha precisado que estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *"Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".*Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia. Por falta de prueba tampoco procede la condena en costas en primera instancia. En consecuencia, se niega la condena en costas en ambas instancias.

**FUENTE FORMAL:**LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 365

**NOTA DE RELATORÍA:**Sobre la condena en costas se cita la sentencia C-157 de 2013 de la Corte Constitucional, C.P. Mauricio González Cuervo

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS (E)**

Bogotá D. C., veinte (20) de febrero de dos mil diecisiete (2017)

**Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00058-01(20623)**

**Actor: SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las súplicas de la demanda y condenó en costas a la demandante[1].

**ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

El 22 de mayo de 2008, **SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA** presentó, con beneficio de auditoría, la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007[2]. En la declaración incluyó ingresos brutos por $150.217.457.000, costos por $135.032.136.000, deducciones por $13.945.180.000, una renta líquida gravable de $1.240.141.000, un impuesto a cargo de $408.938.000 y un total a pagar de $452.918.000.

El 7 de octubre de 2008, el demandante corrigió la declaración solo para adicionar pasivos por $300.000.000, por lo que el patrimonio líquido se disminuyó en el mismo valor[3].

Con la notificación del emplazamiento para corregir el 31 de octubre de 2008, el actor perdió el beneficio de auditoría de la declaración de renta del año gravable 2007[4].

Por auto de 25 de febrero de 2010, notificado el 6 de marzo de 2010, la DIAN ordenó la práctica de inspección tributaria al actor[5].

Mediante requerimiento especial 072382010000076, notificado el 3 de junio 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 2007 para desconocer costos por $32.071.995.000, aumentar el impuesto a cargo a $10.904.475.000 e imponer sanción por inexactitud por $17.447.160.000, para un total saldo a pagar de $28.804.553.000[6].

Previa respuesta al requerimiento especial, el 1 de marzo de 2011, la DIAN notificó al actor la Liquidación Oficial de Revisión No. 072412011000021 en la que mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial[7]. El 29 de abril de 2011 el actor interpuso recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión.

El 26 de abril de 2012, la DIAN notificó al actor la Resolución 900055 de 22 de marzo de 2012, que confirmó la liquidación oficial de revisión[9].

**ANTECEDENTES PROCESALES**

**LA DEMANDA**

**SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA**, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones[10]:

***"DECLARATIVAS:***

***PRIMERA:****Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA AÑO 2007 No. 072412011000021 DE FEBRERO 28 DE 2011; 2) RESOLUCIÓN NRO 900.055 DE MARZO 22 DE 2012, QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NUMERO 072412011000021 DE FEBRERO 28 DE 2011;*

***CONDENATORIAS:***

***PRIMERA:****Que, a título de Restablecimiento del Derecho se declare que EL señor SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA, no debe suma de dinero alguno (sic) producto de los actos de los que se declara la nulidad e igualmente se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a reintegrar a mi cliente, SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA NIT 13.484.926-9, los valores que por cualquier concepto tenga que pagar a la DIAN, como consecuencia de la aplicación de los actos demandados, en caso de hacerse efectiva por medios coactivos.*

***SEGUNDA:****Que, a título de Restablecimiento del Derecho, igualmente, se condene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta, a pagar a SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA, NIT 13.484.926-9 el monto correspondiente a la pérdida del valor adquisitivo del peso Colombiano, y de los intereses por las sumas que esa corporación ordene reintegrar, desde el momento de su causación y hasta que se haga respectivo su fallo respectivo (sic).*

***TERCERA:****Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta en costas del proceso de conformidad con el Código de Procedimiento Civil Colombiano en armonía con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*

***CUARTA:****Condenar a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a reconocer y pagar el interés comercial sobre las sumas de dinero liquidadas reconocidas en la sentencia durante los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de la misma, y moratorios después de este término.*

***QUINTA:****Que, se ordene a la Nación Colombiana, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN- Dirección Seccional de Impuestos Nacionales de Cúcuta a dar cumplimiento a las sentencias conforme a lo establecido en los artículos 188, 192 y 195 del Código Contencioso Administrativo."*

**Normas violadas**

El actor citó como normas violadas las siguientes:

  Artículos 2, 4, 6, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política de Colombia.

  Artículos 3 y 137 inciso 2º del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

  Artículo 185 del Código de Procedimiento Civil.

  Artículos 87, 177-2, 615 a 618, 683, 689, 742, 745 y siguientes y 771 del Estatuto Tributario.

  Decreto 2044 de 2007.

**Concepto de la violación**

El concepto de la violación se sintetiza así:

**Violación del debido proceso por irregularidades en la práctica de pruebas**

El actor sostuvo que si bien el artículo 750 del E.T. permite que las informaciones recibidas de terceros se tomen como pruebas testimoniales, la recepción de estas se rige por el artículo 213 del Código de Procedimiento Civil y por los principios de publicidad y contradicción. Que, por lo tanto, al actor se le debió dar a conocer la fecha de la práctica de los testimonios recibidos por la DIAN y permitírsele comparecer a cada una de ellos.

Que la DIAN no puede excusarse en que de conformidad con el artículo 751 del E.T., al administrado le está permitido conocer las pruebas practicadas en la etapa preliminar de investigación, solamente a partir del requerimiento especial. Ello, porque lo que prohíbe la norma es que los contribuyentes soliciten pruebas en la etapa previa al requerimiento especial, no el derecho a controvertir los testimonios que oficiosamente practica la Administración antes de la notificación del requerimiento especial.

Que las pruebas trasladadas por auto de 28 de mayo de 2010 son nulas por falta de requisitos formales previstos en el artículo 185 del C.P.C. Que lo anterior, tiene lugar porque la persona contra quien se adujeron, en este caso el actor, no tuvo la oportunidad de controvertirlas, pues cuando se notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información solicitada aún no aparecía en el expediente de fiscalización, como lo indica el correo electrónico de 8 de abril de 2010 de la funcionaria Rosana Rondón, y a cuya respuesta, tampoco se adjuntó dicha información.

Que, por lo anterior, además de violar el debido proceso del actor, la DIAN desconoció el artículo 742 del E.T., que establece que las decisiones de la Administración deben fundamentarse en hechos que aparezcan probados en el expediente, pues el requerimiento especial se profirió sin el estudio de las pruebas solicitadas en el auto de traslado.

Que, igualmente, la DIAN violó el debido proceso del actor porque incurrió en las siguientes irregularidades:

El Comité de Denuncias de la DIAN sancionó al actor por haber corregido su información exógena.

En el correo electrónico de 8 de abril de 2010 se anunció el envío de una información que no se adjuntó a este y que no aparece en el expediente.

La DIAN incluyó al actor en las actividades de investigación a partir del acta del Comité de Denuncias de la DIAN de 9 de septiembre de 2008, sin que dicho comité hubiera conocido el análisis de la información entregada por este y bajo la conclusión infundada de que la información exógena del año 2007, adolecía de las mismas inconsistencias de la suministrada por el año 2006, respecto de la cual varias personas manifestaron no haber tenido negocios con el actor.

Existe contradicción en la inclusión del actor en las actividades de investigación, pues, en unos casos, se dice que se derivó de la denuncia de 29 de septiembre de 2008, y en otros, de la decisión del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008.

**2.1.2.2. Falsa motivación frente al rechazo de costos**

El actor sostuvo que no existió fundamento para el rechazo de los costos, pues los errores en la información en medios magnéticos del año 2007 se subsanaron con la información entregada el 31 de diciembre de 2008, en la que se incluyeron nuevos proveedores. Que, así, el rechazo de los costos se derivó del desconocimiento de una información que se corrigió y que no fue valorada por la DIAN ni por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Que los cotejos de información de la DIAN y la Registraduría Nacional del Estado Civil, de octubre de 2008, son impertinentes, porque se efectuaron antes de que se corrigiera la información exógena del año 2007. Que, por consiguiente, la información corregida no fue invalidada por la DIAN ni por la Registraduría Nacional del Estado Civil, por lo que deben aceptarse los costos que se soportaron en dicha información.

Que como la información exógena del año gravable 2007 se presentó inicialmente con errores, la sanción que procedía era la prevista en el artículo 651 del E.T., no la establecida en el artículo 650 del mismo estatuto, esto es, la sanción por uso fraudulento de cédulas porque la información corregida por el actor no fue objeto de cotejo por parte de la DIAN ni la Registraduría Nacional del Estado Civil, lo que deja sin sustento un eventual uso fraudulento de información. Que, de igual modo, no habiendo lugar a aplicar la sanción por uso fraudulento de cédulas, cuya consecuencia es el rechazo de plano de los costos, la decisión de la DIAN en este sentido resulta infundada.

Afirmó, igualmente, que de acuerdo con el artículo 771-2 del E.T., el contribuyente que no está obligado a expedir factura o documento equivalente debe probar las transacciones que realizó con un documento que contenga los requisitos mínimos que establece el Decreto 2044 de 2007 que, para este caso, son los comprobantes de transacción con las bolsas agropecuarias de que trata el artículo 1º de dicho decreto y que el actor aportó con la respuesta al requerimiento especial.

Que debido a que la DIAN reconoció que el indicador de costos del actor es de 89.99%, muy superior al promedio del sector, con el rechazo de los costos quedaría en 68.54%. Que en la respuesta al requerimiento especial se solicitó la aplicación del artículo 82 del E.T., que faculta a la Administración para determinar los costos presuntos. Que, sin embargo, solo hasta la decisión del recurso de reconsideración la DIAN analizó la petición, lo que constituye una transgresión del debido proceso del actor.

**Sanción por inexactitud**

Alegó el actor que la DIAN determinó una sanción por inexactitud confiscatoria, pues no depuró los ingresos con los costos asociados a estos, a pesar de contar con elementos probatorios suficientes.

Que la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN precisan que la sanción por inexactitud procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos, no porque exista deficiencia probatoria.

Que si un costo es rechazado por no cumplir requisitos formales para su aceptación, ese solo hecho no lo hace inexistente. Que, por lo tanto, la sanción impuesta al actor es improcedente, pues lo penalizado es la inexistencia de los costos, no la deficiencia probatoria para su aceptación, que es el caso que se debate.

**CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así[11]:

Sostuvo que los actos demandados están ajustados a derecho y se fundamentan en hechos debidamente probados y no en el criterio del funcionario. Que su notificación se surtió en debida forma y se dio al actor la oportunidad de participar en cada etapa del proceso a través de los recursos procedentes.

Que las pruebas que se recaudaron y dieron lugar al requerimiento especial fueron practicadas en virtud de las amplias facultades de fiscalización de la autoridad tributaria. Que, además, se allegaron adecuadamente al proceso y fueron conocidas por el actor en la oportunidad para dar respuesta al requerimiento.

Que de conformidad con los artículos 750 y 751 del E.T. y 213 a 232 del Código de Procedimiento Civil, con la notificación del requerimiento especial la Administración garantizó al actor los principios de publicidad y contradicción. Que con la respuesta al requerimiento especial, el actor pudo presentar objeciones, rendir descargos, aportar pruebas, controvertir las de la DIAN y desplegar toda su defensa.

Que el traslado de las pruebas del proceso dentro del programa "*Incumplimiento de la Obligación de Informar*" al proceso por el programa "*Denuncia de Terceros*", se hizo con el propósito de comprobar la información exógena entregada por el actor por el año 2007. Que esa fue la misma intención por la que mediante el correo electrónico se solicitó la remisión de los formatos de información exógena presentada por el actor por el año 2007. Que lo anterior se aviene a lo establecido en el artículo 185 del C.P.C., que prevé que las pruebas válidamente practicadas en un proceso pueden trasladarse a otro en copia auténtica, sin más formalidades.

Que en el proceso de fiscalización, la DIAN incluyó unas pruebas que se recaudaron dentro del proceso por incumplimiento del deber de presentar información exógena. Lo anterior, mediante autos de traslado de pruebas, siguiendo un trámite que no vulnera ningún derecho fundamental del actor.

Afirmó, también, que los testimonios que se tomaron en la etapa de investigación, se practicaron conforme lo prevé el artículo 750 del E.T. y se advirtió a los testigos las consecuencias de incurrir en falso testimonio ante autoridad judicial o administrativa, de conformidad con las normas penales vigentes.

Que no se vulneró el artículo 742 del E.T., pues la DIAN modificó la declaración privada conforme con las pruebas que se recaudaron en la etapa de investigación, que dejaron en evidencia que no existieron las operaciones de compra entre el actor y varios de sus proveedores.

Sobre la supuesta falsa motivación de los actos demandados, porque la información exógena del año 2007 se corrigió el 31 de diciembre de 2008, con posterioridad al cotejo realizado por la Registraduría y la DIAN, de octubre de 2008, sostuvo que no asiste razón al actor, pues, como se precisó en la liquidación oficial de revisión y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la información exógena entregada por el actor se envió a la dependencia de fiscalización agrupando las dos informaciones entregadas por número de cédula, número de formato, versión, año y periodo a la que corresponde, entre otros datos. También afirmó que cada operación de la que se derivaron los costos rechazados fue verificada por la DIAN, hasta que se tuvo certeza de que tales negociaciones fueron inexistentes.

Que la información allegada por el actor mediante CD no es conducente, pues para la entrega de información exógena a la DIAN existen reglas específicas y formatos precisos que no pueden ser obviados por el administrado. Que, igualmente, la modificación de la información exógena entregada por el año 2007 no tuvo ninguna relevancia, puesto que al cotejarse con los registros de la Registraduría Nacional del Estado Civil, se verificó la inclusión de la misma clase de errores: que las cédulas no correspondían a las personas informadas, pertenecían a personas fallecidas o eran cédulas que no existían.

Que no puede aplicarse el artículo 745 del E.T., en el sentido de que frente a vacíos probatorios la decisión debe favorecer al contribuyente, porque en este asunto existe plena certeza de la inexistencia de las operaciones.

Que tampoco se puede acceder a la petición del actor de que se acepten los costos porque aportó los comprobantes de transacción en Bolsa de Productos Agropecuarios, pues la DIAN verificó que no existen elementos probatorios que demuestren la realidad de las operaciones de compra.

Que la aparente formalidad contable del actor es insuficiente y no logra contradecir lo establecido en la investigación de fiscalización, en especial, porque las irregularidades encontradas respecto de las compras reportadas por el actor no se subsanan con el remplazo de unos costos por otros o con la modificación de la información exógena, sino con la verificación de la realidad fiscal y contable del actor.

Agregó que en el requerimiento especial se explicó que el desconocimiento de los costos obedeció a la aplicación de la sanción por uso fraudulento de cédulas prevista en el artículo 650 del E.T., lo que encuentra respaldo doctrinario en el Concepto DIAN 14665 de 5 de junio de 1987.

Que en la liquidación oficial de revisión se precisó que no se podía aplicar la presunción de costos establecida en el artículo 82 del E.T., pues, como consecuencia de las labores de investigación de la DIAN, lo que se pone en duda en este asunto es la realidad de las operaciones, no de los costos.

Y que la sanción por inexactitud se aplicó conforme con la investigación adelantada por la DIAN, cuyo resultado fue que el actor incluyó costos inexistentes en la declaración de renta del año 2007, que derivaron en un menor impuesto a cargo.

**SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al actor por las razones que se resumen así[12]:

Sostuvo que no se violó el debido proceso del actor, pues las declaraciones rendidas por los proveedores del actor se practicaron con fundamento en el artículo 684 del E.T. y en la oportunidad señalada en el artículo 744 de ese mismo estatuto.

Que las declaraciones de los proveedores del actor se consideran testimonios por disposición del artículo 750 del E.T. Que estos testimonios se rigen por el Estatuto Tributario y se sujetan a los principios de publicidad y contradicción, que se garantizaron cuando se notificó al actor el requerimiento especial, como lo ha precisado el Consejo de Estado. Que, por lo tanto, el hecho de que en la etapa preliminar no se hubieran notificado al actor las declaraciones que rindieron los proveedores, no implica la violación del debido proceso o del derecho de defensa.

Que a pesar de que no está el testimonio de Néstor Gómes Durán, y que con el requerimiento especial no se dieron a conocer al actor los testimonios de Gloria Elizabeth Palacio Morales, quien dijo no haber tenido relación comercial con el demandante, ni de Yesid Leonel Basto Bautista, quien dijo conocer al actor y haber tenido negocios con él, tales testimonios no fueron los únicos elementos de prueba en los que la DIAN soportó el rechazo de los costos, pues esta tomó en consideración los libros de contabilidad y demás soportes internos y externos del demandante, la información que este entregó en medios magnéticos y el cruce de información con la Registraduría Nacional del Estado Civil.

Que, adicionalmente, al contestar el requerimiento especial y conocer los testimonios en su contra, el actor no solicitó prueba alguna tendiente a contrainterrogar a los proveedores, por lo que no puede señalarse a la DIAN como transgresora del debido proceso.

Asimismo, sostuvo que el traslado de pruebas consistió en el traslado de la información exógena del expediente por incumplimiento del deber de informar al de fiscalización, respecto de la cual no se había surtido el trámite de contradicción. Que, no obstante, no se violó el debido proceso, pues se trata de una prueba que proviene del mismo demandante. Que dicho traslado se encuentra amparado en las amplias facultades de fiscalización e investigación de la DIAN y en los principios generales de los artículos 3 del C.C.A. y 3 del C.P.C. Además, que el actor tuvo oportunidad de contradecir las pruebas en la oportunidad para responder el requerimiento especial.

Afirmó que en el rechazo de los costos del actor no existe falsa motivación, pues el perito elaboró su experticio sin hacer el cotejo de los nombres de los proveedores que el actor señaló en la información exógena del año 2007 y los que suministró posteriormente, en la versión corregida. Que al hacer el análisis correspondiente, se advierte que el perito también se equivocó cuando señaló que ni las cédulas ni los nombres de los proveedores eran coincidentes en los reportes exógenos 1 y 2, pues lo que encontró el Tribunal fue que los proveedores que rechazó la DIAN aparecen en las listas 1 y 2 pero con diferente identificación.

Que luego del análisis de los proveedores, conforme con la información suministrada por el actor, en las dos versiones que entregó, se advierte que, según la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil, procede el rechazo de los costos por $29.809.748.208, pues los proveedores son personas fallecidas, inexistentes o cuya identificación no concuerda con la reportada por el actor. Que también procede el rechazo de costos por $2.262.238.375, porque los mismos proveedores manifestaron no haber realizado operaciones comerciales con el actor.

Que, en consecuencia, se mantienen el rechazo de costos por $32.071.995.000 y la sanción por inexactitud impuesta al actor, pues el rechazo de costos no se derivó de una deficiencia probatoria sino de la comprobación minuciosa de las dos listas de proveedores suministrada por el propio contribuyente, que pusieron en evidencia la falta de correspondencia entre la realidad de los hechos y los datos informados por este, lo que se concreta en una inexactitud de la declaración y en la obtención indebida de un menor saldo a pagar.

Que, adicionalmente, el *a quo* condenó a la demandante al pago de las expensas que se causaron en el proceso, debidamente liquidadas por la Secretaría, y de las agencias en derecho, correspondientes al 0.1% de las pretensiones negadas.

**RECURSO DE APELACIÓN**

La **demandante**apeló por las siguientes razones[13]:

Sostuvo que el *a quo* no se pronunció sobre la violación del debido proceso del actor como consecuencia de las siguientes irregularidades cometidas por la DIAN: (i) la práctica de los testimonios sin que la DIAN lo citara para ejercer su derecho de contradicción; (ii) el traslado de pruebas ordenado por auto de 28 de mayo de 2010, porque el actor no tuvo oportunidad de controvertirlas, (iii) la apertura de la investigación, con base en el acta del Comité de Denuncias, sin tener en cuenta el resultado del análisis de la información exógena entregada por él; y (iv) la contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008, por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN.

Frente al traslado de las pruebas, afirmó, además, que el Tribunal no tuvo en cuenta que son nulas las pruebas trasladadas. Ello, porque cuando se le notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información exógena del año gravable 2007 aún no aparecía en el expediente de fiscalización, como se infiere del correo electrónico de 8 de abril de 2010 de la funcionaria Rosana Rondón, y a cuya respuesta tampoco se adjuntó dicha información.

Que las irregularidades cometidas por la DIAN en el traslado de pruebas infringieron, además, el artículo 742 del E.T., que establece que las decisiones de la Administración deben fundamentarse en hechos que aparezcan probados en el expediente, pues el requerimiento especial se profirió sin el estudio de las pruebas sobre las que la DIAN manifestó haber basado su decisión.

Que se configura la falsa motivación de los actos demandados por desconocimiento del artículo 771-2 del E.T.[14], toda vez que estos se soportaron en los documentos expedidos por la Bolsa Nacional Agropecuaria, y a pesar de que la DIAN comprobó contablemente la existencia de esos costos, los rechazó por errores en el envío de la información exógena, que debían ser sancionados de acuerdo con el artículo 651 del E.T., y no de conformidad con el artículo 650 del mismo estatuto.

Alegó, también, que los errores de la información exógena se subsanaron con la segunda versión, solo que el *a quo* confundió los envíos, como en el caso de la proveedora OMAÑA DE AVENDAÑO BALBINA, quien en el primer envío se identificó con el NIT 275.767, pero en la corrección de la información se reemplazó por ABELLANEDA DE BECERRA MARÍA, con cédula 37.256.054, no con la cédula 275.767, como erradamente lo entendieron la DIAN y el Tribunal.

Que el CD con las correcciones de la información exógena, que se allegó al trámite administrativo, no fue tenido en cuenta por el *a quo* y por ello centró su estudio en la primera versión de la información, no en la corregida. Que si el Tribunal hubiera examinado el CD habría concluido que no procedía el desconocimiento de los costos por $29.809.748.208.

Que tampoco se pronunció el *a quo*sobre la solicitud de aplicación del artículo 82 del E.T. sobre costos presuntos. Que no se entiende cómo se acepta el ingreso, pero no se reconoce el costo asociado a este.

Sostuvo, además, que en aplicación de los principios de justicia y equidad consagrados en el artículo 683 del E.T. debe precisarse si en este caso procedía el reconocimiento de costos presuntos o si por el error en el envío de la información exógena, que fue corregida, procedía el rechazo total de los costos y la imposición de la sanción por inexactitud.

Que la sanción por inexactitud es improcedente porque los costos solicitados existieron y se soportaron y la DIAN realizó el respectivo cruce contable, que no se discutió. Asimismo, que se cotejaron solamente las cédulas de los proveedores registrados en la primera versión de la información.

Igualmente, que existen serias dudas acerca del rechazo de los costos con base en un testimonio que no aparece acreditado en el expediente y porque no se relacionaron todas las personas indicadas en las dos versiones de la información exógena.

**ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante**reiteró los argumentos del recurso de apelación[15].

La **DIAN** insistió en los planteamientos de la contestación de la demanda[16].

El **Ministerio Público** solicitó confirmar el fallo apelado por las siguientes razones[17]:

Sostuvo que la violación del debido proceso por las presuntas irregularidades de la DIAN en el traslado de pruebas no fue objeto de la fijación del litigio. Que, sin embargo, al valorar tales inconformidades se concluye que no tienen el alcance para vulnerar el procedimiento adelantado contra del actor, pues el mismo demandante reconoció que el inicio de la investigación se dio a partir de la denuncia de terceros, que fue anterior a la reunión del Comité de Denuncias de la DIAN.

Que debido a que el análisis de los proveedores se efectuó en las dos versiones de información exógena y en el documento en excel, que el mismo actor entregó con las especificaciones y formatos establecidos oficialmente, era inconducente estudiar el CD aportado por el actor para desvirtuar la información en medios magnéticos que él entregó.

Dijo también que en la apelación, el actor no presentó pruebas o argumentos que desvirtuaran la conclusión del Tribunal. Que en ninguna de las etapas procesales el actor aclaró el cambio de los proveedores fallecidos, con cédulas que no correspondían o con no inscritos. Que su actuación se limitó a enviar a la DIAN nuevos nombres de proveedores, en un CD que no cumple las formalidades de la información que pretende subsanar.

Que no puede accederse al reconocimiento de costos presuntos, por cuanto, en este caso, no se desconocieron todos los costos declarados ($135.032.136.000), sino los que no pudieron ser comprobados. Que el hecho de que se haya dado un rechazo parcial de costos no significa que el ingreso no se hubiera generado, pues lo que sucede es que ese costo parcial no procede frente al ingreso total.

Que el desconocimiento de los costos se ajusta al artículo 650 del E.T., por cuanto el demandante no comprobó la realización de las operaciones antes del fallecimiento de las personas con las cédulas cuestionadas.

Que es procedente la sanción por inexactitud porque la falta de prueba de los costos y deducciones equivale a su inexistencia, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado[18].

**CONSIDERACIONES DE LA SALA**

**Problema jurídico**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

En concreto, determina si proceden el rechazo de costos y la sanción por inexactitud de que dan cuenta los actos que modificaron la declaración de renta presentada por el actor por el año gravable 2007.

En el presente asunto se formulan cargos de orden procedimental y sustancial. En torno al procedimiento, la Sala determina si se violó el debido proceso del actor porque (i) la DIAN no lo vinculó en la práctica de los testimonios recibidos en la etapa preliminar de investigación; (ii) no pudo controvertir las pruebas trasladadas; (iii) se le inició investigación, con base en el acta del Comité de Denuncias, sin tener en cuenta el resultado del análisis de la información exógena entregada por él; (iv) existe contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008, por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN y  (v) el Tribunal no tuvo en cuenta cuando se le notificó el requerimiento especial (3 de junio de 2010), la información exógena del año gravable 2007 aún no aparecía en el expediente de fiscalización.

En lo referente al aspecto sustancial, la Sala precisa si existió falsa motivación de los actos demandados porque, en criterio del demandante, los costos rechazados existieron y se probaron adecuadamente. En caso negativo, determina si procedía la estimación de costos presuntos en los términos del artículo 82 del E.T. Además, si procedía la sanción por inexactitud.

**De la violación al debido proceso**

**3.2.1.  De la falta de publicidad de los testimonios**

El actor alega que la DIAN le violó el debido proceso porque no lo vinculó a la  práctica de los testimonios recibidos en la etapa preliminar de investigación.

Conforme con el artículo 750 del E.T., las informaciones suministradas por terceros son prueba testimonial y están sujetas a los principios de publicidad y contradicción[19]. La Sala ha precisado que la oportunidad para que el contribuyente controvierta las pruebas recaudadas en la etapa preliminar de la investigación, como sucedió en este caso, es la que sigue al requerimiento especial, en la medida en que esta actuación constituye el medio de vinculación formal del contribuyente al proceso de fiscalización.

Sobre el particular, la Sala lo precisó lo siguiente[20]:

*"El requerimiento especial así concebido opera como requisito previo a la liquidación oficial de revisión y marca el inicio de la actuación administrativa dirigida a formularla, con la consiguiente obligación de vincular a los sujetos afectados por la misma, a través de su debida y oportuna notificación en los términos del artículo 705 ejusdem. Antes de ello esa vinculación no tiene lugar, pues, en estricto sentido, no existe actuación tributaria individualizada respecto de la cual tales sujetos deban defenderse, ya que, se insiste, sólo el requerimiento especial concreta la propuesta de modificación y particulariza al contribuyente que debe atenderla."*

Es de anotar que en la respuesta al requerimiento especial, el actor se refirió a varios de los testimonios practicados por la DIAN, que, en su mayoría, coincidieron en que no lo conocían. Sin embargo, ni en esa oportunidad ni en la oportunidad para recurrir la liquidación oficial de revisión, el actor presentó pruebas o solicitó la práctica de contrainterrogatorios.

Lo anterior pone en evidencia que la DIAN garantizó al actor el debido proceso en relación con los testimonios practicados en la etapa preliminar de la investigación.

**3.2.2. Del traslado de pruebas que no fueron controvertidas por el actor**

Asegura el actor que la DIAN le violó el debido proceso porque, por auto de 28 de mayo de 2010, ordenó el traslado de unas pruebas que no tuvo oportunidad de controvertir.

La Sala encuentra que estas pruebas corresponden a la información exógena del año 2007, que el mismo actor suministró a la DIAN y que hacían parte del expediente abierto por esta para verificar el cumplimiento del deber de informar en medios magnéticos por el año 2007. Por lo anterior, la DIAN no requería poner las pruebas en conocimiento del actor, pues provenían de él y fue el actor quien las proporcionó a la DIAN[21].

**3.2.3. De la apertura de la investigación sin el análisis de información exógena del año gravable 2007**

El actor cuestiona que se le violó el debido proceso porque se le inició investigación con base en la decisión del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008 y el Comité no tuvo en cuenta el análisis de la información exógena del año gravable 2007, de 11 de septiembre de 2008[22].

El acta del Comité de Denuncias de la DIAN prevé lo siguiente[23]:

*"ACTA DE COMITÉ DE DENUNCIA DE TERCEROS # 06*

*FECHA: Septiembre 9 de 2008*

*HORA: 11:00 AM*

*LUGAR: Despacho del Administrador de Impuestos*

*....*

*22. Denuncia recepcionada contra el señor SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA NIT. 13.484.926, donde la División de Gestión y Asistencia al Cliente informa que atendidos los contribuyentes citados como omisos por el año 2006 se han obtenido respuestas donde manifiestan los contribuyentes que no están obligados a declarar y niegan la relación comercial con el informante SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA. Igualmente hacen entrega del oficio enviado por el contribuyente que los reporta en donde se reconoce que erróneamente los informó pero procederá a corregir la información por él reportada, información que se refiere a los costos declarados por él en su declaración de renta año gravable 2.006.*

*Revisada la declaración de renta año 2006 del contribuyente SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA esta se encuentra en firme, por haberse acogido ésta al beneficio de auditoría. Igualmente se observa que la declaración de renta del año gravable 2007 se encuentra también acogida al beneficio pero****al analizar la información exógena del año gravable 2006 con la información exógena presentada por el año gravable 2007, aparecen reportados nuevamente algunos de los denunciantes que informaron no haber tenido en ningún momento relaciones comerciales con el denunciado. Permitiendo este hecho presumir que los costos declarados en su denuncio rentístico correspondiente al año gravable 2007 no son procedentes****.*

*Por lo anterior****el Comité decide que al evidenciar que el Contribuyente Reyes Prada se encuentra por el año 2007 incurso en el mismo reporte erróneo de proveedores que por el año 2006 y teniendo en cuenta que la declaración de renta por el año gravable 2006 se encuentra en firme, se deben efectuar algunos preliminares por el año 2007, entre otros los siguientes:***

*Citación de los proveedores que se encuentran inscritos en el Rut con el fin de tomarles declaración juramentada respecto de las transacciones comerciales efectuadas con el Sr. REYES PRADA durante el año gravable 2007.*

*En efecto a los proveedores que no se encuentran inscritos cruzar los mismos con la base de datos de la Registraduría Nacional con el fin de determinar posibles irregularidades, como por ejemplo que no coincidan las cédulas con las expedidas por esta, que las personas reportadas sean personas fallecidas antes de haberse realizado las operaciones, etc.*

***En fin de los preliminares que ha (sic) bien tenga realizar la División de Fiscalización con el fin de poder obtener los indicios necesarios para aperturar o no investigaciones por el año 2007.***

*Que si del resultado de los preliminares existen indicios graves de la ocurrencia de haberse informado un costo irreal se entenderá que el contribuyente SANTIAGO ANTONIO REYES PRADA CON Nit 13.484.926 se encuentra seleccionado por el impuesto de renta del año gravable 2007 dentro del programa de Denuncias de Terceros."* (Se destaca)

En la Liquidación Oficial de Revisión, la DIAN explicó que cometió un error de transcripción porque la fecha del acta es el 19 de septiembre de 2008 y no el 9 de septiembre de 2008[24].

La Sala precisa que independientemente de la fecha del acta del Comité, lo importante es que por tratarse de una investigación preliminar, bien podía la DIAN, con base en la información que tenía hasta ese momento, ordenar la apertura de la investigación al actor. Ello, con fundamento en el artículo 684 del E.T. pues esta norma le confiere amplias facultades de investigación para asegurar el cumplimiento de las normas sustanciales, para lo cual puede "[*a]delantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias* (literal b) y en general, "*efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos*" (literal f).

Por lo demás, en caso de que la DIAN encuentre que la actuación del contribuyente se adecúa a la ley, ordenará el archivo del expediente y, en caso contrario, continuará la investigación y, si a ello hay lugar, proferirá el requerimiento especial, mediante el cual, como se precisó, se vincula formalmente al contribuyente al proceso de fiscalización para modificar la declaración privada.

Frente a la facultad de la Administración para seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de investigación, la Sala precisó lo siguiente[25]:

*"[...] con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario*[26]*, la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. En ese orden de ideas, la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión.*

*En ese sentido, si la Administración considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo y es****la constatación de la posible infracción tributaria la que da inicio al procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección de declaraciones***[28]***o de imposición de sanciones****.*

*Así pues, la denuncia como tal no da inicio a la actuación administrativa, pues la Administración debe verificar su veracidad, esto es, si existe fundamento para investigar al contribuyente.*

*Por lo mismo, la autoridad tributaria no está obligada a dar a conocer la denuncia al contribuyente para poder fiscalizarlo. Ello no se opone al debido proceso, pues****la verificación de los hechos que se denuncian****se debe basar en pruebas que el contribuyente debe conocer y controvertir. No prospera el cargo."*(Se destaca)

Por lo anterior, la DIAN no incurrió en ninguna irregularidad procedimental ni violó el debido proceso del actor.

**3.2.4. Supuesta contradicción sobre cuándo se inició la investigación contra el actor**

Para el actor, la DIAN se contradijo al señalar cuándo se inició la investigación: si el 29 de septiembre de 2008, por la denuncia de terceros, o el 9 de septiembre de 2008, por decisión del Comité de Denuncias de la DIAN.

No obstante, como se advierte en el análisis del cargo anterior, el actor acepta que la investigación se inició  por la decisión del Comité de Denuncias de la DIAN, de 9 de septiembre 2008, pues dicha entidad encontró posibles inconsistencias en las declaraciones de renta de los años 2006, que estaba en firme, y 2007.

Por lo demás, en este caso es indiferente si la investigación se inició como consecuencia de la denuncia de terceros o de la decisión del Comité de Denuncias de la DIAN, que finalmente son cercanas en el tiempo, pues lo cierto es que, como se precisó, en desarrollo de las amplias facultades de investigación, la demandada encontró irregularidades en la declaración de renta del año gravable 2007 y vinculó al actor formalmente al actor al proceso de fiscalización, con la notificación del requerimiento especial.

**3.2.5. De si el requerimiento especial tuvo en cuenta la información exógena del año gravable 2007**

El actor alega que el requerimiento especial se notificó antes de que se trasladara al expediente de fiscalización la información exógena del año gravable 2007.

La Sala precisa que no asiste razón al demandante, pues para proferir dicho acto la DIAN tuvo en cuenta la información exógena del actor por el año gravable 2007, que se trasladó del expediente que se le inició por el incumplimiento del deber de informar al expediente de fiscalización.

En efecto, mediante correo electrónico de 23 de junio de 2009, el Jefe de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria solicitó a la Subdirección de Tecnología de Información y Telecomunicaciones de la DIAN el suministro de la información exógena inicial y corregida por el actor respecto del año gravable 2007[29]. La respuesta a esta solicitud se efectuó mediante correo de 30 de julio de 2009, al que se adjuntó el archivo "13484926.zip de 1.2 M", con la información exógena presentada por el actor por el año gravable 2007 y cuya impresión se encuentra en el expediente.

Además, en el requerimiento especial, notificado el 3 de junio de 2010, la DIAN hizo referencia a la información en medios magnéticos entregada por el actor por el año gravable 2007 de la siguiente forma[31]:

*"Procediéndose a comparar la información rendida por el contribuyente en medios magnéticos por el año 2007 inicial y corrección, se determina que las cédulas de sus proveedores siguen siendo los mismo (sic), pero cambian los nombres de las personas tal como se observa en la hoja de trabajo efectuada y que reposa en los folios 600 al 629 del expediente.*

*Por ejemplo la cédula número, 60.356.194 que fue informada inicialmente con el nombre de BARBOSA ARAQUE NELLY, en la corrección figura con la cédula número 60.356.194 ANDRADE ANDRADE MARÍA NILSE.; la cédula número 88.275.655 que había sido informado a nombre de ESLAVA CASTRO REGAN, en la corrección se informó con el nombre de RODRÍGUEZ PÉREZ GUSTAVO, la cédula número 88.199.454 que fue informado inicialmente ARO NELSON, en la corrección informa el nombre SÁNCHEZ DOMINGO."*

Conforme con lo anterior, no es cierto que el requerimiento especial no tuvo en cuenta la información exógena del año gravable 2007, presentada por el actor en las versiones inicial y corregida, pues esta se trasladó al proceso de fiscalización antes de la expedición de dicho acto y el análisis de dicha información se incorporó al requerimiento.

El correo de 8 de abril de 2010, a que se refiere el actor, se limitó a corroborar la información exógena que había presentado el actor, por lo que nada nuevo aporta a este asunto.

**De la falsa motivación de los actos administrativos frente al rechazo de costos**

Acerca de lo que debe entenderse por falsa motivación la Sala ha precisado lo siguiente[32]:

*"Tratándose de la causal de nulidad por falsa motivación, la Sala reitera que esta causal se relaciona directamente con el principio de legalidad de los actos y con el control de los hechos determinantes de la decisión administrativa. Para que prospere la pretensión de nulidad de un acto administrativo con fundamento en la causal denominada falsa motivación es necesario que se demuestre una de dos circunstancias: a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.*

*Ahora bien, los hechos que fundamentan la decisión administrativa deben ser reales y la realidad, por supuesto, siempre será una sola. Por ende, cuando los hechos que tuvo en cuenta la Administración para adoptar la decisión no existieron o fueron apreciados en una dimensión equivocada, se incurre en falsa motivación porque la realidad no concuerda con el escenario fáctico que la Administración supuso que existía al tomar la decisión.*

*Todo lo anterior implica que quien acude a la jurisdicción para alegar la falsa motivación, debe, como mínimo, señalar cuál es el hecho o hechos que el funcionario tuvo en cuenta para tomar la decisión y que en realidad no existieron, o, en qué consiste la errada interpretación de esos hechos*[33]*."*

Para el actor no procede el rechazo de costos por **$32.071.995.000** porque se encuentran amparados en su contabilidad, que no ha sido desvirtuada, y, por tanto, constituye plena prueba a su favor.

Por su parte, la DIAN argumenta que de los costos declarados por **$135.032.136.000** se aceptaron costos por **$102.960.141.000**, que corresponden a operaciones cuya existencia se pudo comprobar, y que se rechazaron costos por **$32.071.995.000**, porque se demostró que las compras que se imputaron a dichos costos no fueron reales.

Para resolver el caso son relevantes los siguientes hechos probados:

El 19 de marzo de 2008, el actor presentó la información exógena correspondiente al año gravable 2007. Y el 31 de diciembre de 2008, este la corrigió[34].

El 22 de mayo de 2008, el actor presentó la declaración de renta del año gravable 2007[35]. En la declaración incluyó ingresos brutos por $150.217.457.000, costos por $135.032.136.000, deducciones por $13.945.180.000, una renta líquida gravable de $1.240.414.000, un impuesto a cargo de $408.938.000 y un total a pagar de $452.918.000.

El 7 de octubre de 2008, el actor corrigió la declaración para adicionar pasivos, por lo que se disminuyó el patrimonio líquido.

Con fundamento en el acta del Comité de Denuncias de 9 de septiembre de 2008, la DIAN dio apertura a la investigación contra la actora. El propósito era verificar la realidad económica del contribuyente, establecer las bases gravables, determinar la existencia de hechos gravables o no y el cumplimiento de requisitos formales relacionados con el impuesto sobre la renta del año gravable 2007[36].

El 11 de septiembre de 2008, la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización Tributaria verificó en el Aplicativo Muisca los proveedores reportados en medios magnéticos[37].

Con base en la información exógena presentada por el actor, por oficios de 15 de octubre de 2008 y 1 de abril de 2009, la DIAN citó a varios proveedores para rendir testimonio sobre las operaciones comerciales celebradas con el actor. El resultado de tales diligencias fue el siguiente:

|  |  |
| --- | --- |
| **PROVEEDORES** | **TESTIMONIOS** |
| Nelly Elizabeth Barbosa Araque[38] | 24 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Rafael Flórez Ureña[39] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Pablo Audrey Ramírez Romero[40] | 24 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Eloina del Carmen Murillo Martínez[41] | 20 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Martha Isabelina García Peña[42] | 20 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Carlos Mauricio Martínez Rojas[43] | 21 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Fanny Quintero Cala[44] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Luis Alfonso Pérez Pérez[45] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Ender de Jesús Villalba Pérez[46] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Oscar Emilio Sánchez Orozco[47] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Alirio Ortiz Cárdenas[48] | 22 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| José Iván Cetina Calderón[49] | 4 de noviembre de 2008. Dijo conocer al actor y haberle vendido rollos de enolaje solo por $2.400.000, no por $97.000.000. |
| Enoc Villamil Palacio[50] | 27 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Jesús María Peñaloza[51] | 6 de noviembre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| José Manuel Ortiz Carrascal[52] | 27 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Luis Arturo Barinas Padilla[53] | 30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Ubernel Contreras[54] | 30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| José Trinidad Páez[55] | 30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Inés González de Prada[56] | 30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Manuel Guillermo Alvarado Chacin[57] | 30 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Olga Marina Ramírez de Contreras[58] | 28 de octubre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| María Elena Bautista[59] | 2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Jorge Enrique Ibáñez Navarro[60] | 2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| José Andrade Casadiego[61] | 2 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Rosa Nidia Barbosa[62] | 3 de diciembre de 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Elena Carolina Arrieta Ortega[63] | 3 de diciembre 2008. Dijo no conocer al actor. |
| Néstor Gómes Durán[64] | Citado en abril de 2009. No se presentó |
| Gilberto Buitrago Rodríguez[65] | Junio 16 de 2009. Dijo no conocer al actor. |
| Fanny Peñaloza Flórez[66] | Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor. |
| Jairo Enrique Pineda Carrero[67] | Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor. |
| Isidro Fuentes Rojas[68] | Junio 17 de 2009. Dijo no conocer al actor. |
| Jairo Ayala Mahecha[69] | Junio 18 de 2009. Dijo no conocer al actor. |
| Jorge Rey[70] | No se localizó la dirección. |
| Diana Osorio[71] | Casa desocupada con aviso de se arrienda. |
| Javier Cañizares López | No vive allí. |
| Ricardo Toscano[72] | No vive allí. |
| Ramiro Augusto Rincón Páez[73] | No se presentó |
| Diva Esther Cárdenas[74] | No existe dirección |
| Jairo Buitrago Torres[75] | No se presentó |
| Clementina Puerto de Ferreira[76] | No se presentó |
| Ramón Sepúlveda[77] | No se presentó |
| Juan Bautista Cárdenas Joya[78] | No trabaja allí |
| Adriana Marcela Duarte[79] | No la conocen |
| Silvio Arias Moreno[80] | No vive allí. |
| Andrés Portilla[81] | No se presentó |
| Adriana Márquez Durán[82] | Lugar en construcción. |
| CI Bolivariana de Mercadeo[83] | No se presentó |
| Maribel Gelvez[84] | No lo conocen. |
| Carlos Eduardo Pineda Castillo[85] | No la conocen. |
| Yesid Leonel Basto Bautista[86] | de junio de 2009. Dijo conocer al actor. |

El 21 de octubre de 2008, la DIAN solicitó a la Registraduría Nacional del Estado Civil que verificara las cédulas de ciudadanía de los proveedores del actor por el año gravable 2007[87].

El 18 de noviembre de 2008, la Registraduría informó a la DIAN que del total de números de cédula suministrados para verificación (1652) se hallaron 1223 vigentes y sin ninguna anomalía, 52 cédulas no inscritas, 38 canceladas por muerte, 328 en las que el titular no corresponde con el reportado y 11 con "no registro" o muerte y pérdida o suspensión de derechos políticos[88].

El 31 de diciembre de 2008, el actor corrigió la información exógena. La corrección consistió en cambiar los nombres de los proveedores dejando las mismas cédulas. Asimismo, suprimió los nombres e identificación de varios proveedores[89].

En el caso de la proveedora OMAÑA DE AVENDAÑO BALBINA, a que se refiere el actor en la apelación, se advierte que con dicho nombre el actor informó inicialmente como número de cédula el 275.767. Y en la corrección, al mismo número de cédula le puso el nombre de MARÍA ABELLANEDA DE BECERRA. No obstante, la Registraduría informó que la citada cédula corresponde a JORGE ELIÉCER PÁEZ MARTÍNEZ[90].

A pesar de que el actor corrigió la información exógena, como mantuvo la gran mayoría de las cédulas, aunque con otros nombres, el reporte de la Registraduría sobre las cédulas tiene plena validez antes y después de la corrección.

El 16 de febrero de 2010, la DIAN abrió el expediente II2007-20100048 por el programa de información exógena del año gravable 2007, con el fin de comprobar la información exógena suministrada por el actor por la vigencia fiscal 2007[91].

Por auto de 25 de febrero de 2010, la DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria al actor y verificó la información en medios magnéticos por el año gravable 2007 en las versiones inicial y corregida[92].

Al comparar las dos versiones de información exógena del año gravable 2007 con la certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil, la DIAN advirtió lo siguiente en relación con los proveedores del actor[93]:

|  |
| --- |
| **Cédulas inválidas y que no coinciden con las de las personas informadas por el actor** |
| **Cédula** | **Causal** | **Monto** | **Cédula** | **Causal** | **Monto** | **Cédula** | **Causal** | **Monto** |
| 275.767 | Otro nombre | 27.004.000 | 13.475.101 | Otro nombre | 121.946.178 | 27.890.847 | Otronombre | 243.919.000 |
| 1.090.376 | Otro nombre | 137.185.000 | 13.487.183 | Otro nombre | 99.464.044 | 36.456.327 | Otro nombre | 145.556.000 |
| 1.143.818 | Otro nombre | 256.552.000 | 13.488.380 | Otro nombre | 91.056.000 | 37.237.846 | Otro nombre | 78.411.000 |
| 1.190.341 | Otro nombrey muerte | 308.777.000 | 13.494.229 | Otro nombre | 75.268.000 | 37.245.442 | Otro nombre | 101.662.140 |
| 1.676.870 | Otro nombre | 110.882.000 | 13.494.743 | Otro nombre e inválida | 225.122.000 | 37.271.659 | Otro nombre | 33.294.000 |
| 1.733.911 | Otro nombre | 140.685.000 | 13.495.779 | Otro nombre | 307.123.000 | 41.709.893 | Otro nombre | 80.430.000 |
| 1.811.496 | Otro nombre | 287.078.000 | 13.499.458 | Otro nombre | 108.199.000 | 55.058.230 | Otro nombre | 99.912.000 |
| 1.914.504 | Otro nombre, muerte e inválida | 167.285.000 | 13.499.585 | Otro nombre | 101.261.000 | 60.281.923 | Otro nombre | 23.100.000 |
| 1.942.041 | Otro nombre | 93.852.000 | 13.051.205 | Otro nombre | 151.536.000 | 60.282.834 | Otro nombre | 102.659.000 |
| 1.956.356 | Otro nombre | 128.372.000 | 13.505.990 | Otro nombre | 111.277.000 | 60.289.600 | Otro Nombre | 68.363.000 |
| 1.996.563 | Otro nombrey muerte | 134.135.000 | 13.509.526 | Otro nombre | 199.380.000 | 60.298.827 | Otro nombre | 74.557.000 |
| 2.011.539 | Otro nombrey muerte | 200.951.000 | 13.642.885 | Otro nombre | 228.841.000 | 60.301.634 | Otro nombre | 64.703.000 |
| 3.650.012 | Otro nombre | 136.791.000 | 13.813.193 | Otro nombre | 221.678.000 | 60.319.305 | Otro nombre | 85.044.000 |
| 4.805.961 | Otro nombre | 149.714.000 | 13.814.988 | Otro nombre | 193.481.000 | 60.345.083 | Otro nombre | 140.135.000 |
| 5.045.895 | Otro nombre | 146.364.000 | 13.833.573 | Otro nombre | 57.411.000 | 60.442.246 | Otro nombre | 43.999.000 |
| 5.383.316 | Otro nombre | 131.683.000 | 13.840.207 | Otro nombre | 156.849.000 | 63.349.994 | Otro nombre | 239.180.000 |
| 5.393.337 | Otro nombre | 128.436.000 | 13.852.953 | Otro nombre | 320.136.000 | 68.285.995 | Otro nombre | 77.360.000 |
| 5.939.403 | Otro nombrey muerte | 115.150.000 | 14.436.765 | Otro nombre | 96.563.000 | 88.002.406 | Otro nombre | 155.120.000 |
| 5.464.878 | Otro nombre | 273.810.000 | 15.538.294 | Otro nombre | 144.327.000 | 88.142.956 | Otro nombre | 153.615.000 |
| 6.484.342 | Otro nombre | 128.535.000 | 17.036.830 | Otro nombre | 83.190.000 | 88.156.196 | Otro nombre | 216.986.000 |
| 6.507.626 | Otro nombre | 2.207.825.000 | 17.452.232 | Otro nombre | 136.139.000 | 88.157.761 | Otro nombre | 109.682.000 |
| 6.686.066 | Otro nombre | 347.928.000 | 17.580.912 | Otro nombre | 200.538.000 | 88.211.574 | Otro nombre y muerte | 142.515.000 |
| 6.880.144 | Otro nombre | 134.664.000 | 17.580.927 | Otro nombre | 163.079.000 | 88.233.635 | Otro nombre | 132.961.000 |
| 8.323.190 | Otro nombre | 158.985.000 | 17.587.700 | Otro nombre | 120.073.000 | 88.237.007 | Otro nombre | 102.033.000 |
| 10.750.489 | Otro nombre | 24.797.000 | 17.595.497 | Otro nombre | 308.038.071 | 88.237.597 | Otro nombre | 92.491.000 |
| 10.897.284 | Otro nombre | 71.648.000 | 18.127.620 | Otro nombre | 157.598.000 | 88.240.153 | Otro nombre | 142.746.000 |
| 12.143.050 | Otro nombre, pérdida der. políticos | 149.155.000 | 20.070.177 | Otro nombre | 178.265.000 | 88.246.829 | Otro nombre | 99.196.000 |
| 12.479.254 | Otro nombre | 83.293.000 | 21.130.614 | Otro nombre | 51.640.200 | 88.251.223 | Otro nombre | 97.133.000 |
| 12.589.725 | Otro nombre | 134.232.000 | 23.507.475 | Otro nombre | 111.971.000 | 88.254.808 | Otro nombre | 151.199.000 |
| 13.170.807 | Otro nombre | 88.835.000 | 23.518.520 | Otro nombre | 96.090.000 | 88.256.655 | Otro nombre | 184.015.000 |
| 13.223.752 | Otro nombre | 104.591.000 | 24.238.735 | Otro nombre y muerte | 92.290.185 | 88.258.130 | Otro nombre | 205.288.000 |
| 13.239.088 | Otro nombre | 159.943.000 | 24.584.269 | Otro nombre | 244.258.000 | 88.263.191 | Otro nombre | 78.987.000 |
| 13.240.320 | Otro nombre | 94.364.000 | 27.240.118 | Otro nombre | 85.116.100 | 88.264.147 | Otro nombre | 111.425.000 |
| 13.245.478 | Otro nombre | 86.569.000 | 27.557.284 | Otro nombre | 91.369.000 | 88.266.854 | Otro nombre | 198.882.000 |
| 13.248.018 | Otro nombre | 73.470.000 | 27.560.006 | Otro nombre | 83.218.000 | 88.277.474 | Otro nombre | 76.900.000 |
| 13.249.064 | Otro nombre | 89.788.000 | 27.581.527 | Otro nombre | 86.023.000 | 88.286.943 | Otro nombre | 177.200.000 |
| 13.251.098 | Otro nombre | 71.808.000 | 27.582.058 | Otro nombre | 85.797.182 | 91.068.439 | Otro nombre | 113.057.000 |
| 13.259.448 | Otro nombre | 105.506.000 | 27.587.207 | Otro nombre | 97.069.000 | 91.202.587 | Otro nombre | 196.633.000 |
| 13.259.773 | Otro nombre | 128.512.000 | 27.592.625 | Otro nombre | 107.004.000 | 91.221.436 | Otro nombre | 148.749.000 |
| 13.269.623 | Otro nombre | 79.951.000 | 27.601.493 | Otro nombre | 82.106.000 | 91.245.919 | Otro nombre | 138.637.000 |
| 13.356.837 | Otro nombre | 139.521.000 | 27.670.456 | Otro nombre | 65.356.000 | 91.256.967 | Otro nombrey muerte | 246.604.000 |
| 13.358.368 | Otro nombre | 131.372.000 | 27.716.784 | Otro nombre | 96.274.000 | 91.290.768 | Otro nombre | 179.870.000 |
| 13.371.268 | Otro nombre | 659.891.096 | 27.738.060 | Otro nombre | 106.454.275 | 91.341.507 | Otro nombre | 70.417.000 |
| 13.471.894 | Otro nombre | 105.368.040 | 27.787.928 | Otro nombre | 140.247.000 | 91.425.896 | Otro nombre | 78.578.000 |
| 13.473.376 | Otro nombre | 68.702.000 | 27.851.416 | Otro nombre | 53.367.000 | 91.429.643 | Otro nombre | 59.786.000 |
| 13.474.636 | Otro nombrey muerte | 157.817.064 | 27.858.024 | Otro nombre | 66.817.000 | 91.492.218 | Otro nombre | 178.304.000 |
| 13.474.875 | Otro nombre | 104.634.180 | 27.881.832 | Otro nombre | 100.502.000 | 91.513.800 | Otro nombre | 104.339.000 |
| 1.145.213 | Muerte | 179.434.116 | 13.342.567 | No inscrito | 201.548.000 | 27.573.997 | Muerte | 74.710.000 |
| 1.916.670 | Muerte | 250.865.000 | 13.432.652 | No inscrito | 133.395.000 | 31.312.599 | No inscrito | 55.441.000 |
| 1.920.186 | Muerte | 73.259.000 | 13.508.498 | Muerte | 92.209.260 | 42.218.652 | No inscrito | 92.281.000 |
| 1.922.007 | Muerte | 1.912.439.000 | 13.552.368 | No inscrito | 162.084.000 | 70.170.702 | No inscrito | 172.023.000 |
| 1.925.156 | Muerte | 155.843.000 | 13.556.221 | No inscrito | 269.024.000 | 80.317.090 | No inscrito | 152.587.000 |
| 1.929.470 | Muerte | 143.692.000 | 13.848.925 | No inscrito | 170.652.000 | 88.217.444 | Muerte | 108.636.000 |
| 5.381.180 | Muerte | 105.967.000 | 16.020.871 | No inscrito | 97.477.000 | 88.292.977 | No inscrito | 110.896.100 |
| 5.392.410 | Muerte | 128.366.000 | 17.229.840 | No inscrito | 149.718.000 | 88.308.000 | No inscrito | 247.226.000 |
| 5.441.120 | Muerte | 136.879.000 | 18.055.847 | No inscrito | 406.698.000 | 88.798.398 | No inscrito | 260.248.286 |
| 5.472.589 | Muerte | 141.720.000 | 18.090.094 | No inscrito | 217.260.000 | 91.255.377 | Muerte | 117.302.000 |
| 11.107.710 | No inscrito | 222.418.000 | 18.874.245 | No inscrito | 198.232.000 | 91.453.859 | No inscrito | 219.831.000 |
| 11.563.350 | No inscrito | 52.276.000 | 19.528.865 | No inscrito | 101.980.100 | 91.505191 | No inscrito | 167.052.000 |
| 13.148.488 | No inscrito | 55.966.000 | 19.822.460 | No inscrito | 80.362.000 | 97.027.693 | No inscrito | 121.696.000 |
| 13.201.588 | No inscrito | 49.102.000 | 19.867.112 | No inscrito | 75.555.200 | 27.573.997 |   |
| 13.292.579 | No inscrito | 84.029.258 | 21.149.867 | No inscrito | 106.843.200 | 31.312.599 |   |
| **Total costos susceptibles de rechazo con base en el cruce de información con la Registraduría $29.809.748.208** |

Con fundamento en la relación de proveedores que rindieron testimonio y manifestaron no conocer al actor, la DIAN encontró que era procedente rechazar los siguientes costos[94]:

|  |
| --- |
| **Rechazo de costos por testimonio de los proveedores** |
| Jairo Enrique Pineda Carreño | $34.353.000 |
| Isidro Fuente Rojas | $45.433.000 |
| José Manuel Ortiz Carrascal | $24.805.000 |
| Ubernel Contreras |   $104.873.000 |
| José Trinidad Páez | $45.467.000 |
| Inés González de Prada | $50.885.000 |
| Olga Marina Ramírez de Contreras | $50.701.000 |
| Jorge Enrique Ibáñez Navarro | $45.391.000 |
| Néstor Durán Gómez | $98.957.000 |
| Gilberto Buitrago | $36.412.000 |
| Rafael Flórez Ureña | $68.111.000 |
| Pablo Ramírez | $58.353.000 |
| Eloina del Carmen Murillo Martínez | $27.967.000 |
| Martha García | $25.087.391 |
| Carlos Mauricio Martínez | $45.738.000 |
| Fanny Quintero Cala | $54.237.000 |
| Luis Alfonso Pérez Pérez | $58.190.000 |
| Hender De Jesús Villalba Pérez | $56.957.000 |
| Oscar Emilio Sánchez Orozco | $58.751.000 |
| Alirio Ortiz Cárdenas | $36.555.000 |
| José Iván Cetina Calderón | $97.608.000 |
| José María Peñaloza | $58.190.000 |
| **Total** | **$1.183.021.391** |

Pese a que la DIAN había incluido en el listado anterior los costos relacionados con los proveedores **Tulio Danilo Castro, Carmen Escalante Velásquez, Paulino Joya Leones, Orlando Falla Martínez, José Orlando Boada Pabón, Optaciano Sánchez Bayona, Elena Carmen Rubio Carrillo y María Nilse Andrade Andrade,**la razón por la cual procedía el rechazo de estos costos, era que la identificación de tales proveedores no coincidía con la realidad, pues las cédulas informadas por el actor pertenecen a otras personas.

En consecuencia, como lo advirtió el a quo, los costos rechazados porque los proveedores negaron haber realizado las operaciones informadas por el actor corresponden a **$1.183.021.391** y los costos referidos a proveedores cuya identificación no coincide con la realidad corresponden a**$1.079.225.401**, como se observa a continuación:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Proveedor** | **Rechazo** | **Monto** |
| Tulio Danilo Castro | Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 13.498.100. Sin embargo, esta corresponde a Jairo Ayala[95]. | $122.418.000 |
| Carmen Escalante Vásquez | Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 19.287.647. Sin embargo, esta corresponde a Luis Arturo Barinas Padilla[96]. | $123.452.000 |
| Paulino Joya Leones | Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 88.252.982. Sin embargo, esta corresponde a Manuel Guillermo Alvarado[97]. | $104.411.000 |
| Orlando Falla Martínez | Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 27.789.454. Sin embargo, esta corresponde a María Helena Bautista[98]. | $209.136.000 |
| José Orlando Boada Pabón | Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 13.450.106. Sin embargo, esta corresponde a José Andrade Casadiego[99]. | $75.821.000 |
| Optaciano Sánchez Bayona | Fue identificado en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 37.258.619. Sin embargo, esta corresponde a Rosa Nidia Barbosa[100]. | $204.302.000 |
| Carmen Rubio Carrillo | Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 37.395.017. Sin embargo, esta corresponde a Elemar Carolina Arrieta Ortega[101]. | $141.714.000 |
| María Nilse Andrade  Andrade | Fue identificada en la lista exógena 2 con cédula de ciudadanía 60.356.194. Sin embargo, esta corresponde a Nelly Barbosa Araque[102]. | $97.976.000 |
| **Total** | **$1.079.230.000** |

Así, aunque los proveedores indicados no rindieron testimonio, se comprobó que se identificaron con cédulas que no les correspondían, razón por la que procedía el rechazo de los costos asociados a estos proveedores por **$1.079.225.401**. Ello, sumado al rechazo de costos por testimonios por **$1.183.225.401**y al rechazo por uso fraudulento de cédulas por **$29.809.748.208**, arrojan un total de costos rechazados de **$32.071.995.000**, que es el mismo valor de los costos rechazados en el liquidación oficial de revisión.

Es de anotar que las dos razones del rechazo, esto es por uso fraudulento de cédulas y por testimonios en el sentido de que no se realizaron operaciones con el proveedor, finalmente encuadran como un **rechazo de costos por operaciones inexistentes.**

Por auto de 28 de mayo de 2010, la Jefe de la División de Gestión de Fiscalización solicitó el traslado de la información exógena del año gravable 2007 del proceso por información exógena al proceso de fiscalización[103].

Por requerimiento especial, notificado el 3 de junio de 2010, la DIAN propuso modificar la declaración de renta del año 2007, para desconocer costos por $32.071.995.000, aumentar el impuesto a cargo a $10.904.475.000 imponer sanción por inexactitud por $17.447.160.000, para un total saldo a pagar de $28.804.553.000[104].

En el requerimiento especial, además, la DIAN analizó la información exógena inicial y corregida entregada por el actor por el año gravable 2007, que la División de Tecnología de Información y Telecomunicaciones de la DIAN remitió el 30 de julio de 2009 a la División de Fiscalización de esa misma entidad, con la verificación de la Registraduría sobre las cédulas de los proveedores informados por el actor.

Por otra parte, los testimonios de algunos proveedores, así como la contabilidad y los soportes internos y externos, se pusieron a disposición de la DIAN en desarrollo de la inspección tributaria ordenada por auto de inspección tributaria de 25 de febrero de 2010, notificado el 5 de marzo de 2010.

En consecuencia, como se precisó, para cuando la DIAN profirió el requerimiento especial esta contaba con la información exógena inicial y corregida presentada por el actor, además de la verificación que realizó la Registraduría sobre las cédulas de los proveedores informados en las dos versiones de información exógena, razón por la cual no es cierto que se haya violado el artículo 742 del E.T., que prevé que las decisiones de la Administración deben fundarse en los hechos probados, lo que significa que la determinación de tributos y la imposición de sanciones deben realizarse con base en los hechos que estén demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil,  siempre que se adecuen a la normativa tributaria.

De lo anterior, la Sala concluye que los actos demandados no se encuentran falsamente motivados, pues con base en documentos y cruces de información, la DIAN constató que el actor usó fraudulentamente cédulas para reclamar costos y con fundamento en testimonios de los supuestos proveedores verificó que el actor solicitó costos a pesar de que las operaciones comerciales con dichos proveedores no existieron.

**Rechazo de costos por uso fraudulento de cédulas**

Como se precisó, para corroborar la veracidad de las operaciones realizadas por el actor con sus proveedores en el año gravable 2007, la DIAN solicitó a la Registraduría Nacional del Estado Civil la verificación de las cédulas y nombres reportados por el actor en medios magnéticos por el año 2007.

De esa verificación la Registraduría estableció que del total de números de cédula suministrados para verificación (1652) se hallaron 1223 vigentes y sin ninguna anomalía, 52 no inscritas, 38 canceladas por muerte, 328 en las que el titular no corresponde y 11 con  "no inscrito" o muerte y pérdida o suspensión de derechos políticos[105].

Así, de la certificación que la Registraduría entregó a la DIAN el 18 de noviembre de 2008 y la comparación de la información exógena inicial y corregida, suministrada por el actor, se establece que las compras informadas por el demandante, constitutivas de costos, por $29.809.748.208 no eran reales, pues, en unos casos, los supuestos compradores habían fallecido y en otros, su identificación era incorrecta, e incluso, varios proveedores no existían. Todo lo anterior, puso en evidencia la utilización fraudulenta de cédulas de ciudadanía para reclamar costos.

El artículo 650 del E.T. sanciona el uso fraudulento de cédulas de ciudadanía con el desconocimiento de costos, deducciones, descuentos y pasivos.

"***Artículo 650. Sanción por uso fraudulento de cédulas.****El contribuyente o responsable que utilice fraudulentamente en sus informaciones tributarias cédulas de personas fallecidas o inexistentes, será denunciado como autor de fraude procesal.*

*La Administración Tributaria****desconocerá los costos****, deducciones, descuentos y pasivos patrimoniales cuando la identificación de los beneficiarios no corresponda a cédulas vigentes, y tal error no podrá ser subsanado posteriormente, a menos que el contribuyente o responsable pruebe que la operación se realizó antes del fallecimiento de la persona cuya cédula fue informada, o con su sucesión."*(Destaca la Sala)

La Sala advierte que el presente asunto no tiene por fin verificar la actuación del actor respecto del deber de informar, sino la correcta determinación del impuesto de renta del año gravable 2007. Por ello, resulta inadmisible el planteamiento del actor, en el sentido de que las supuestas infracciones que cometió en la identificación de los proveedores debieron ser sancionadas conforme con el artículo 651 del E.T. y no proceder al rechazo de costos.

Lo anterior, porque además de que puede imponerse la sanción del artículo 651 del E.T, por los errores en la información, resulta aplicable el artículo 650 del E.T, por el uso fraudulento de cédulas, lo que genera el rechazo de costos.

Como lo que se analizó en este asunto fue la realidad de los costos, pues la DIAN advirtió que el actor solicitó costos con base en proveedores que no estaban correctamente identificados o no existían, el procedimiento pertinente era la fiscalización de la declaración de renta del año gravable 2007, no la imposición de la sanción por no informar.

Además, se advierte que frente al eventual incumplimiento del deber de informar la DIAN inició al actor una investigación dentro del expediente II-2007-2010-0048, de 16 de febrero de 2009[106].

El *a quo* ordenó la práctica de un dictamen pericial que permitiera establecer si los datos de los proveedores del actor, que se consignaron en las dos versiones de información en medios magnéticos del año 2007, eran diferentes o no y si concordaban con lo informado por la Registraduría Nacional del Estado Civil.

La conclusión del dictamen fue la siguiente[107]:

*"[...] al realizar la comparación de la exógena inicial 01-2007 con la exógena corrección 02 del año 2007 presentada; se determino (sic) que los nombres y cedulas de los proveedores son diferentes (ver folios de la exógena Nº 01 se encuentra en los folios 40-102 del cuaderno de pruebas Nº 01 y la lista de proveedores en la información exógena Nº 2 se encuentra a folios 145 del cuaderno de pruebas Nº 01 y en los folios 28-56 cuaderno de pruebas Nº 05)."*

Si bien el perito concluyó que los nombres y cédulas de los proveedores de la información inicial y de la información corregida son distintos, no comparó las dos versiones de información exógena y los datos de la Registraduría. En la ampliación del dictamen, el perito se refirió a la certificación de la Registraduría pero no cotejó la certificación con las dos versiones de información exógena[108]. Por lo tanto, el dictamen pericial no desvirtúa la conclusión de que el actor usó cédulas fraudulentamente para solicitar costos inexistentes.

Es de anotar que la Sala comparó los datos de la Registraduría con las dos versiones de información exógena y constató las mismas inconsistencias que encontró la DIAN, esto es, la existencia de proveedores con cédulas inexistentes o pertenecientes a personas fallecidas o diferentes a las informadas.

Además, si bien con la respuesta al requerimiento especial, el actor anexó un CD con la relación de las dos versiones de información entregadas por el año gravable 2007, al revisar dicho CD la Sala advirtió que eran más las inconsistencias existentes en relación con los proveedores, pues intercambió los nombres de unos proveedores con las cédulas de otros[109].

Bajo el contexto expuesto, la Sala encuentra que el desconocimiento de costos por **$29.809.748.248** por uso fraudulento de cédulas es el resultado de las eficientes labores de verificación de la DIAN, dentro de las cuales efectuó el cotejo de las dos versiones de información exógena entregadas por el actor con el informe de la Registraduría y llegó a la conclusión de que el actor usó fraudulentamente cédulas para solicitar costos inexistentes, conclusión que no pudo ser desvirtuada por el actor.

Con base en los mismos argumentos que tuvo en cuenta la DIAN para rechazar costos por $29.809.748.248, deben rechazarse costos por **$1.079.225.401** por uso fraudulento de cédulas, respecto a los proveedores Tulio Danilo Castro, Carmen Escalante Velásquez, Paulino Joya Leones, Orlando Falla Martínez, José Orlando Boada Pabón, Optaciano Sánchez Bayona, Elena Carmen Rubio Carrillo y María Nilse Andrade Andrade, pues las cédulas informadas por el actor no pertenecen a estas personas.

En consecuencia, procede el rechazo de costos por **$30.888.973.609** por uso fraudulento de cédulas.

**Rechazo por costos inexistentes por $1.183.021.391**

Respecto al desconocimiento de costos por $1.183.021.391 está probado que las compras no existieron. Ello, por los testimonios de los supuestos vendedores, pues constatan que entre estos y el actor no se llevaron a cabo las operaciones comerciales que el demandante declaró por el monto en mención.

Además, el actor no controvirtió los testimonios con base en los cuales la DIAN concluyó que las operaciones no existieron.

**El actor no demostró la existencia de las operaciones que dieron lugar a los costos rechazados**

De acuerdo con lo expuesto, el desconocimiento de los costos por $32.071.995.000 se fundamentó en el análisis en conjunto de las diferentes pruebas que existen en el proceso, como los documentos, testimonios de los supuestos proveedores del actor y cruces de información, que pusieron en evidencia la inexistencia de las transacciones a las que se asociaron los costos rechazados.

El demandante sostuvo que los costos rechazados estaban debidamente soportados porque las operaciones se hallaban registradas en su contabilidad como lo concluyó el perito. Además, porque la contabilidad no fue cuestionada por la DIAN.

Sin embargo, a pesar de la apariencia de veracidad, la contabilidad del actor no merece credibilidad, pues no refleja la realidad de las operaciones económicas de la actora. Lo anterior porque los testimonios de los supuestos proveedores y el cotejo de la información exógena con la certificación de la Registraduría pusieron en evidencia que no existieron las operaciones a las que se asociaron los costos rechazados.

Sobre este aspecto, la Sala ha sostenido lo siguiente[110]:

*"3.5.- En el expediente está demostrado que la DIAN, con los documentos recaudados en las diligencias de registro*[111]*y con las pruebas obtenidas en los cruces de información con la entidad de Transporte Público Metropolitano*[112]*, la Secretaría de Tránsito y Transporte de Cúcuta*[113]*y el Ministerio de Transporte*[114]*, concluyó que TRASAN no llevaba en debida forma la contabilidad, ya que no reportaba en sus libros contables todos los vehículos vinculados a la empresa y, por ende, todos los ingresos percibidos por el desarrollo de su objeto social.*

*[...]*

*3.6.- De acuerdo con dicha conclusión, que no fue desvirtuada por TRASAN ni en vía gubernativa ni en el presente proceso judicial, la Sección no puede tener como plena prueba los libros contables de la sociedad,****ya que de los soportes que se encuentran en el expediente administrativo es claro que no se registraron todos los ingresos provenientes de los vehículos vinculados.***

***En ese orden de ideas, como los libros de contabilidad de TRASAN no registran una historia clara, completa y fidedigna de los asuntos contables del negocio, se prescindirá de su apreciación, como de la de los soportes externos emanados del contribuyente en los que se sustentaron los registros contables.***

*En consecuencia, no podrá valorarse el dictamen pericial practicado en el proceso, en tanto se fundamentó únicamente en los libros contables de la sociedad (fl. 182-205).*

*[...]"*(Destaca la Sala)

En consecuencia, procede el rechazo de los costos por $32.071.995.000.

**Del** **costo presunto**

El demandante pidió que, en subsidio, el costo se determinara de conformidad con lo estipulado en el artículo 82 del E.T., que establece lo siguiente:

***"Artículo 82. Determinación de costos estimados y presuntos.****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, 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."* (Destaca la Sala)

Esta norma prevé los **eventos** en los que procede la estimación de los costos incurridos en la enajenación de activos, los **instrumentos** con los que cuenta la Administración para determinarlos, así como un **cálculo** **aproximado** de los costos cuando las herramientas dadas a los funcionarios de fiscalización son insuficientes para determinarlos.

De esta manera, en el proceso de fiscalización el funcionario debe encontrarse frente alguna de las siguientes situaciones:

- La existencia de indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real.

- No se conoce el costo de los activos enajenados. El costo de los activos enajenados no se puede determinar mediante pruebas directas, como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos.

Correlativamente, los artículos 58 y 59 del E.T. disponen, en su orden, lo siguiente:

*"****Artículo 58. Realización de los costos.****Los costos legalmente aceptables se entienden realizados cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.*

*Por consiguiente, los costos incurridos por anticipado sólo se deducen en el año o período gravable en que se causen.*

*Se exceptúan de la norma anterior, los costos incurridos por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, los cuales se entienden realizados en el año o período en que se causen, aún cuando no se hayan pagado todavía."*

*"****Artículo 59. Causación del costo.****Se entiende causado un costo cuando nace la obligación de pagarlo, aunque no se haya hecho efectivo el pago."*(Destaca la Sala)

Conforme con las normas trascritas, no es posible estimar el costo de operaciones que no se realizaron. En este caso, los costos por $32.071.995.000 se rechazaron porque se sustentaron en compras que nunca se llevaron a cabo, es decir, que se trata de costos que jamás existieron, por lo que no se pueden aceptar ni estimar[115].

**De la sanción por inexactitud**

De acuerdo con el artículo 647 del Estatuto Tributario, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo del contribuyente o un mayor saldo a favor.

Frente a lo que constituye un dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, en la sentencia que declaró la exequibilidad del artículo 647 del Estatuto Tributario, la Corte Constitucional precisó lo siguiente[116]:

*"Las expresiones 'falsos, equivocados, incompletos o desfigurados' no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular. Son expresiones que en un contexto legal o cotidiano tienen usos y significados estandarizados. No se trata de expresiones vagas y ambiguas, que den un amplio margen de decisión a los operadores jurídicos.  En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica,****no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera****.*

*[...]*

*El contenido de este artículo se divide en dos partes: (i) En la primera indica específicamente a que corresponde la inexactitud sancionable y (ii) en la segunda parte establece una cláusula general, donde establece que también es sancionable la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados  pero  caracteriza este elemento indicando que estos deben traer por consecuencia la derivación de un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.****De esta forma la determinación de lo que se entiende por dato falso, equivocado, incompleto o desfigurado, que causa la sanción tributaria establecida en el artículo 647, depende de su correspondencia a la  realidad****y la generación de en un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable."* (Subraya fuera del texto original)

En este caso, procede la sanción por inexactitud, pues está probado que los costos cuyo reconocimiento pretendía el actor se derivaron de compras que no existieron, de las que se derivó un menor impuesto a cargo de esta.

El artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria[117].

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley, modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

***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.*
2. *No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse***o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.**
3. *La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.*
4. *La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.*
5. *Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.*
6. *Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.*

***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 que 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 248*. *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 lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*

*3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, 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 lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.*

*4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.*

***Parágrafo 1°. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.***

***Parágrafo 2°. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018."* (Destaca la Sala)**

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el determinado privadamente.

No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad[118].

 Las razones anteriores son suficientes para revocar la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados para determinar la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado oficialmente y el fijado por el actor, según se precisó.

A título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

|  |
| --- |
| **SANTIAGO  ANTONIO REYES PRADA - AÑO GRAVABLE 2007** |
| **Concepto** | **RG** | **Liquidación Privada** | **Corrección** | **L.O.R.** | **Consejo de Estado** |
| Efectivo, bancos, cuentas de ahorro, otras inversiones | 33 | 877.020.000 | 877.020.000 | 877.020.000 | 877.020.000 |
| Cuentas por cobrar clientes | 34 | 16.893.091.000 | 16.893.091.000 | 16.893.091.000 | 16.893.091.000 |
| Acciones y aportes | 35 | 33.524.000 | 33.524.000 | 33.524.000 | 33.524.000 |
| Inventarios | 36 | 343.383.000 | 343.383.000 | 343.383.000 | 343.383.000 |
| Activos Fijos | 37 | 1.332.637.000 | 1.332.637.000 | 1.332.637.000 | 1.332.637.000 |
| Otros activos | 38 | 1.054.000 | 1.054.000 | 1.054.000 | 1.054.000 |
| **Total Patrimonio Bruto** | 39 | **19.480.709.000** | **19.480.709.000** | **19.480.709.000** | **19.480.709.000** |
| Pasivos | 40 | 17.330.521.000 | 17.630.521.000 | 17.630.521.000 | 17.630.521.000 |
| **Total Patrimonio Liquido** | 41 | **2.150.188.000** | **1.850.188.000** | **1.850.188.000** | **1.850.188.000** |
| Ingresos Brutos operacionales | 42 | 138.658.970.000 | 138.658.970.000 | 138.658.970.000 | 138.658.970.000 |
| Ingresos Brutos no operacionales | 43 | 11.476.678.000 | 11.476.678.000 | 11.476.678.000 | 11.476.678.000 |
| Intereses y rendimientos financieros | 44 | 81.809.000 | 81.809.000 | 81.809.000 | 81.809.000 |
| **Total Ingresos Brutos** | 45 | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** |
| Devoluciones, rebajas y descuentos en ventas | 46 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional | 47 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Total Ingresos netos** | 48 | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** | **150.217.457.000** |
| Costo de ventas | 49 | 135.032.136.000 | 135.032.136.000 | 102.960.141.000 | 102.960.141.000 |
| Otros Costos | 50 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Total Costos** | 51 | **135.032.136.000** | **135.032.136.000** | **102.960.141.000** | **102.960.141.000** |
| Gastos Operacionales de administración | 52 | 4.800.000 | 4.800.000 | 4.800.000 | 4.800.000 |
| Gastos Operacionales de ventas | 53 | 6.361.122.000 | 6.361.122.000 | 6.361.122.000 | 6.361.122.000 |
| Deducción inversiones en activos fijos | 54 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Otras deducciones | 55 | 7.579.258.000 | 7.579.258.000 | 7.579.258.000 | 7.579.258.000 |
| **Total deducciones** | 56 | **13.945.180.000** | **13.945.180.000** | **13.945.180.000** | **13.945.180.000** |
| **Renta líquida ordinaria del ejercicio** | 57 | **1.240.141.000** | **1.240.141.000** | **33.312.136.000** | **33.312.136.000** |
| **O Pérdida líquida del ejercicio** | 58 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Compensaciones | 59 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Renta líquida** | 60 | **1.240.141.000** | **1.240.141.000** | **33.312.136.000** | **33.312.136.000** |
| Renta presuntiva | 61 | 18.493.000 | 18.493.000 | 18.493.000 | 18.493.000 |
| Renta exenta | 62 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Rentas gravables | 63 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Renta líquida gravable** | 64 | **1.240.141.000** | **1.240.141.000** | **33.312.136.000** | **33.312.136.000** |
| Ingresos por ganancias ocasionales | 65 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Costos por ganancias ocasionales | 66 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ganancias ocasionales no gravadas y exentas | 67 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Ganancias ocasionales gravables** | 68 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Impuesto sobre la renta líquida gravable** | 69 | **408.938.000** | **408.938.000** | **11.313.413.000** | **11.313.413.000** |
| Descuentos tributarios | 70 | 0 | 0 |   |   |
| **Impuesto neto de renta** | 71 | **408.938.000** | **408.938.000** | **11.313.413.000** | **11.313.413.000** |
| Impuesto de ganancias ocasionales | 72 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Impuesto de remesas | 73 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| **Total Impuesto a cargo** | 74 | **408.938.000** | **408.938.000** | **11.313.413.000** | **11.313.413.000** |
| Anticipo renta por el año gravable 2007 | 75 | 212.756.000 | 212.756.000 | 212.756.000 | 212.756.000 |
| Saldo a favor año 2006 sin solicitud de devolución o compensación | 76 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Autorretenciones | 77 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Otras retenciones | 78 | 7.608.000 | 7.608.000 | 7.608.000 | 7.608.000 |
| **Total retenciones año gravable 2007** | 79 | **7.608.000** | **7.608.000** | **7.608.000** | **7.608.000** |
| Anticipo de renta por el año gravable 2008 | 80 | 264.344.000 | 264.344.000 | 264.344.000 | 264.344.000 |
| **Saldo a pagar por impuesto** | 81 | **452.918.000** | **452.918.000** | **11.357.393.000** | **11.357.393.000** |
| Sanciones | 82 | 0 | 0 | 17.447.160.000 | 10.904.475.000 |
| **Total saldo a pagar por impuesto** | 83 | **452.918.000** | **452.918.000** | **28.804.553.000** | **22.261.868.000** |
| **o Total saldo a favor** | 84 | **0** | **0** | **0** | **0** |
|   |   |   |
| **Saldo a pagar C de E** | **22.261.868.000** |   |
| **Valor  liquidación privada** | **452.918.000** |   |
| **Valor total a pagar** | **21.808.950.000** |   |

**Condena en costas**

El Tribunal condenó en costas al actor, consistentes en las expensas que determine la Secretaría del Tribunal, conforme con el artículo 393 numeral 1 del C.P.C. y las agencias en derecho, que fijó en el 0.1% del valor de las pretensiones negadas.

La Sala revoca la condena en costas impuestas por el *a quo*en el numeral segundo de la parte resolutiva de la sentencia apelada. En su lugar, niega la condena en costas en ambas instancias, con base en el siguiente análisis:

En relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA consagra lo siguiente:

*"****Condena en costas.****Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".*

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *"las costas están integradas por****la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho****. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes".*

Así pues, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Pues bien, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

*"1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.*

*Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.*

*2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*

*3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*

*4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*

*5.****En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.***

*6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*

*7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*

*8.****Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.***

*9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción."*(Destaca la Sala)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 5 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), pues prosperaron de manera parcial las pretensiones de la demanda. No obstante,  la Sala ha precisado que estas circunstancias  deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que *"****Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación"***[119]***.***

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen la condena en costas en esta instancia. Por falta de prueba tampoco procede la condena en costas en primera instancia. En consecuencia, se niega la condena en costas en ambas instancias.

En suma, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se tiene como liquidación del impuesto del actor por el año gravable 2007, la practicada por la Sala. Además, se ordena no condenar en costas en ambas instancias.

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

**FALLA**

**REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar dispone:**

**PRIMERO: *DECLÁRASE* la nulidad parcial de los actos administrativos. Demandados. A título de restablecimiento del derecho, *TÉNGASE* como liquidación del impuesto sobre la renta por el año gravable 2007 a cargo del actor, la practicada por la Sala.**

**SEGUNDO. No se condena en costas en ambas instancias.**

**RECONÓCESE personería a Mauricio Alexander Dávila Valenzuela como apoderado de la DIAN, según poder que está en el folio 411 del cuaderno principal.**

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

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS  STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Presidente**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

[1]Folios 283 a 337 c.ppal.1

[2]Folio 9 c.a.1

[3]Folio 5 c.a.2

[4]Folios 24 a 26 c.a.2

[5]Folio 53 c.a.3 y 21 c.a.4

[6]Folios 28 a 56 c.a.7

[7]Folios 90 a 106 c.a.10

[8]Folios 107 a 127 c.a.10

[9]Folios 129 a 139 c.a.10

[10]Folios 2 y 3 c.ppal.1

[11] Folios 114 a 130 c.ppal.10

[12] Folios 283 a 337 c.ppal.1

[13] Folios 339 a 352 c.ppal.2

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

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

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

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

[15]Folios 365 a 378 c.ppal.2

[16] Folios 379 a 381 c.ppal.2

[17] Folios 396 a 400 c.ppal.2

[18] Sentencia de 5 de mayo de 2011, exp. 17306, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

[19]**Estatuto Tributario. "*Artículo 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."*

[20]Sentencia de 25 de noviembre de 2010, exp. 17253, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

[21]Folios 108, 128 a 130 c.a.6

[22] Folios 78 a 102 c.a.1

[23] Folios 59 a 64 c.a.3 El acta se transcribe en el oficio 0107-201-238,084-1720 de 9 de febrero de 2009, por el cual la DIAN  respondió al actor un derecho de petición sobre cómo fue seleccionado para ser investigado.

[24] Folio 45 c.ppal.

[25] Sentencia de 24 de octubre de 2013, exp. 19478. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[26] Estatuto Tributario. ***"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. [...]"*

[27] Ver sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17795

[28] Ibídem

[29] Folios 117 a 119 c.a.3

[30] Folios 28 a 56 reverso c.a.5

[31] Folios 53 reverso y 54 c.a.7.

[32] Sentencia de 15 de junio de 2016, exp. 20132, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

[33] El tratadista Manuel María Diez enseña sobre la motivación de los actos administrativos que se deben distinguir dos elementos: i) Los hechos y consideraciones que sirven de fundamento al acto y se relacionan tanto a la oportunidad del acto como a su legalidad y, ii) la correspondencia de la motivación con la materia reglada por el acto.

En el primer evento, dice el autor, al citar a Stassinopoulos, cuando la motivación se refiere a la oportunidad del acto «debe mencionar los hechos concretos y la importancia que la administración le acuerde, como también la influencia que esos hechos han tenido sobre el ejercicio del poder discrecional»; y cuando se relaciona con la legalidad, puede contener «1) un desenvolvimiento del sentido de la ley, de acuerdo con la interpretación dada por el autor del acto; 2) una afirmación de la constatación de los hechos que constituyen la condición para que la aplicación de la ley haya tenido lugar; 3) una afirmación de que estos hechos han sido sometidos a una calificación jurídica apropiada».

Y en cuanto al segundo elemento, precisa que la correspondencia de la motivación varía según la clase de motivos invocados: «1) si los motivos se relacionan con la interpretación de la ley deben contener la manifestación del autor del acto sobre el sentido de la ley. (...); 2)si se trata de motivos relacionados con la constatación de hechos, la correspondencia existe si se formulan las razones que conforman esa constatación; 3) si la motivación se relaciona con la calificación jurídica del hecho, la sola mención de la calificación adoptada no es suficiente, porque no es sino la conclusión y no el motivo; 4) si el motivo tiene por objeto demostrar el ejercicio correcto del poder discrecional, la correspondencia necesaria del mismo con la conclusión del acto motivado, existe si el acto hace mención de los hechos y de las consideraciones a las que el autor otorga una importancia fundamental». Manuel María Díez.  «El Acto Administrativo». Tipográfica Editora Argentina S.A. Buenos Aires. 1993.

[34]Folios 67 a 75 c.a.3

[35]Folio 9 c.a.1

[36] Folios 4, 25 y 26 c.a.2

[37]Folios 27 a 37 y 144 a 152 c.a.1

[38]

|  |
| --- |
|   Folios 27 a 29 c.a.2 |

[39]

|  |
| --- |
|   Folios 30 a 32 c.a.2 |

[40]

|  |
| --- |
|   Folios 33 a 35 c.a.2 |

[41]

|  |
| --- |
|   Folios 36 a 38 c.a.2 |

[42]

|  |
| --- |
|   Folios 39 a 41 c.a.2 |

[43]

|  |
| --- |
|   Folios 42 a 44 c.a.2 |

[44]

|  |
| --- |
|   Folios 45 a 47 c.a.2 |

[45]

|  |
| --- |
|   Folios 48 a 50 c.a.2 |

[46]

|  |
| --- |
|   Folios 51 a 53 c.a.2 |

[47]

|  |
| --- |
|   Folios 54 a 56 c.a.2 |

[48]

|  |
| --- |
|   Folios 57 a 59 c.a.2 |

[49]

|  |
| --- |
|   Folios 72 a 74 c.a.2 |

[50]

|  |
| --- |
|   Folios 79, 80 y 84 c.a.2 |

[51]

|  |
| --- |
|   Folios 81 a 83 c.a.2 |

[52]

|  |
| --- |
|   Folios 85 a 87 c.a.2 |

[53]

|  |
| --- |
|   Folios 88 a 90 c.a.2 |

[54]

|  |
| --- |
|   Folios 91 a 93 c.a.2 |

[55]

|  |
| --- |
|   Folios 94 a 96 c.a.2 |

[56]

|  |
| --- |
|   Folios 97 a 99 c.a.2 |

[57]

|  |
| --- |
|   Folios 100 a 102 c.a.2 |

[58]

|  |
| --- |
|   Folios 103 a 105 c.a.2 |

[59]

|  |
| --- |
|   Folios 38 a 40 c.a.3 |

[60]

|  |
| --- |
|  Folios 41 a 43 c.a.3 |

[61]

|  |
| --- |
| Folios 44 a 46 c.a.3 |

[62]

|  |
| --- |
|   Folios 47 a 49 c.a.3 |

[63]

|  |
| --- |
|  Folios 50 a 52 c.a.3 |

[64]

|  |
| --- |
|  Folio 98 c.a.3 |

[65]

|  |
| --- |
|  Folios 76, 107 y 108 c.a.3                                 |

[66]

|  |
| --- |
|  Folios 90, 109 y 110 c.a.3 |

[67]

|  |
| --- |
|  Folios 95, 111 y 112 c.a.3 |

[68]

|  |
| --- |
|  Folios 78, 113 y 114 c.a.3 |

[69]

|  |
| --- |
|  Folios 94, 115 y 116 c.a.3 |

[70]

|  |
| --- |
|   Folio 60 c.a.2 |

[71]

|  |
| --- |
|   Folio 62 c.a.2 |

[72]

|  |
| --- |
|   Folio 67 c.a.2 |

[73]

|  |
| --- |
|   Folio 68 c.a.2 |

[74]

|  |
| --- |
|    Folio 70 c.a.2 |

[75]

|  |
| --- |
|   Folio 106 c.a.2 |

[76]

|  |
| --- |
|   Folio 107 c.a.2 |

[77]

|  |
| --- |
|  Folio 79 c.a.3 |

[78]

|  |
| --- |
|  Folio 80 c.a.3 |

[79]

|  |
| --- |
|  Folio 82 c.a.3 |

[80]

|  |
| --- |
|  Folio 84 c.a.3 |

[81]

|  |
| --- |
|  Folio 86 c.a.3 |

[82]

|  |
| --- |
| Folio 88 c.a.3 |

[83]

|  |
| --- |
| Folio 91 c.a.3 |

[84]

|  |
| --- |
|   Folio 92 c.a.3 |

[85]

|  |
| --- |
| Folio 96 c.a.3 |

[86]

|  |
| --- |
| Folios 77, 99 y 100 c.a.3                                 |

[87] Folio 108 c.a.2

[88] Folios 1 a 37 c.a.3

[89]   Folios 145 c.a 4 y 1 a 56 c.a.5

[90]   Folios 103 a 108 c.a.5

[91] Folios 108 c.a.6 y 45 c.ppal

[92]Folios 53 c.a.3, 21 c.a.4, 137 a 149 c.a.6 y 1 a 27 reverso c.a.7

[93]Folios 103 a 108 c.a.5.

[94]Folios 131 y 131 reverso c.a.6

[95]

|  |
| --- |
|   Folios 46 reverso c.a.5 y 4 y 15 c.a.3 |

[96]

|  |
| --- |
|   Folio 43 reverso c.a.5 y 18 c.a.3 |

[97]

|  |
| --- |
|   Folio 30 reverso c.a.5 y 35 c.a.3 |

[98]

|  |
| --- |
|   Folio 41 c.a.5 y 21 c.a.3 |

[99]

|  |
| --- |
|   Folio 48 c.a.5 y 13 c.a.3 |

[100]

|  |
| --- |
|   Folio 39 c.a.5 y 23 c.a.3 |

[101]

|  |
| --- |
|   Folio 38 reverso c.a.5 |

[102]

|  |
| --- |
|   Folio 35 reverso c.a.5 |

[103]Folio 108 c.a.6

[104]Folios 28 a 56 c.a.7

[105] Folios 1 a 37 c.a.3

[106] Folios 129 a 139 c.a.10. En el expediente no existe prueba del resultado de la investigación iniciada por la DIAN respecto a la sanción por no enviar información.

[107] Folio 167 c ppal.

[108] Folios 160 a 186 y 200 a 223 c.ppal

[109] Folio 1 c.a.8

[110] Ver sentencias de 3 de junio de 2016, exp. 19312. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 15 de junio de 2016, exp. 21368, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

[111] Las actas de las diligencias en las que constan los documentos retirados por la DIAN se encuentran en los folios 14 a 17  y 85 del 86 cuaderno anexo No. 1., 676 a 681 del cuaderno anexo 4

[112] Cfr. Folios 88 y 128 a 168 del cuaderno anexo No.1.

[113] Cfr. Folios 89 y 504 a 636 de los cuadernos anexo No. 3 y 4.

[114] Cfr. Folios 90 y 91 a 127 del cuaderno anexo No.1.

[115] Sentencia de 19 de mayo de 2016, exp. 21185. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.