

REQUERIMIENTO ORDINARIO DE INFORMACION – El contribuyente no está obligado a atender el requerimiento de información en un plazo inferior a los 15 días calendario / SANCION POR NO PRESENTAR INFORMACION TRIBUTARIA – No procede cuando el contribuyente no presenta la información dentro del plazo fijado, siendo éste inferior a los 15 días calendario / CORRECCION DE DECLARACION TRIBUTARIA – Al presentarla con la sanción correspondiente, reemplaza la respuesta al requerimiento de información de la DIAN / PRINCIPIO DEL DEBIDO PROCESO – No se vulnera cuando el contribuyente corrige la declaración y paga la sanción respectiva, aunque el requerimiento de información haya sido inferior a 15 días

De acuerdo con el artículo 686 del E.T. es deber de los administrados atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que adelante la autoridad tributaria cuando, a juicio de esta, sean necesarios para verificar su situación impositiva, o la de terceros relacionados con ellos. Por su parte, el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 señala que el plazo mínimo para responder los requerimientos ordinarios o solicitudes de información de la DIAN es de 15 días calendario. En consecuencia, la DIAN puede pedir que la información le sea entregada en un plazo mayor a los 15 días calendario, pues este es un plazo mínimo. Por ser este un plazo mínimo, el administrado no está obligado a atender el requerimiento de información en un plazo inferior al que la ley le concede. Correlativamente, si el administrado no entrega la información dentro del plazo que le fijó la Administración, siendo este inferior al legal, la DIAN no lo puede sancionar por no informar. Solo incurre en la infracción sancionable cuando no suministra la información dentro del plazo legal o en un plazo superior, si la Administración se lo concedió. De otra parte, de acuerdo con el primer inciso del artículo 565 del E.T., los requerimientos de información deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente, (...) De otra parte, no admite discusión que para dar respuesta al requerimiento ordinario de 3 de mayo de 2010, la DIAN dio un plazo de 5 días calendario, que es inferior al plazo mínimo previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, y que dicho requerimiento se notificó por aviso el 28 de mayo de 2010. No obstante, antes de la notificación del requerimiento especial (27 de mayo de 2010), el actor dio respuesta al requerimiento de información, mediante la presentación de la declaración de corrección, en la que liquidó la sanción por corrección del artículo 644 del E.T. Conforme con el artículo 644 del E.T., la sanción por corrección de las declaraciones puede ser del 10% o del 20%, según el momento en el que se realice la corrección, siendo la mínima el 10%, si la corrección se presenta antes de que se produzca emplazamiento para corregir o el auto que ordene inspección tributaria. (...) En consecuencia, la DIAN no violó el debido proceso al actor porque este pagó la sanción por corrección del 10%, que es la mínima prevista en el artículo 644 del E.T. No es cierto, entonces, que como consecuencia de la notificación por aviso del requerimiento ordinario de 3 de mayo de 2010, con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, el actor se vio abocado a corregir la declaración con una sanción del 160%, que, por lo demás, equivale a la sanción por inexactitud que impone la DIAN, no a la sanción que correspondería por la corrección provocada por el requerimiento especial, conforme con el artículo 709 del E.T, esto es, la cuarta parte de la sanción por inexactitud.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 565 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 686 / ESTATUTO TRIBUTARIO – 644 / LEY 223 DE 1995 – ARTICULO 261

COSTOS POR PAGO DE HONORARIOS COMPARTIDOS – Al ser pagados a personas naturales del régimen simplificado deben estar inscritas en dicho régimen / RESPONSABLE DEL REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA – Las personas naturales pertenecientes a este régimen deben estar inscritas para que sean deducibles los pagos efectuados a ellas / INSCRIPCION EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO DEL IVA – Es requisito para que los pagos efectuados a esos responsables sean deducibles como costos o gastos / REGISTRO UNICO TRIBUTARIO – La inscripción en el RUT debe ser exigida por quienes realizan pagos a personas naturales

El actor trató de justificar y, por lo mismo, disminuir la adición de ingresos, con la existencia de costos, consistentes en el pago de honorarios compartidos por \$128.383.972, de los cuales la DIAN aceptó como costo \$10.000.000 pagados a José María Vargas Roza, que figura en el RUT con la actividad económica secundaria 7411- actividades jurídicas y respecto del cual el actor allegó prueba del pago. Igualmente, la DIAN rechazó costos por **\$118.383.972** porque la demandante no acreditó que las personas naturales con las que dijo que compartió honorarios, esto es, María Adelaida Ontiveros (**\$25.000.000**), Ronald José Vargas Villamizar (**\$25.000.000**) y Jesús Orlando Riveros (**\$68.383.972**), pertenecían al régimen simplificado, como lo ordena el artículo 177-2 literal c) del E.T. (...) Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y gastos por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se acredita que están inscritas en dicho régimen. Según el último inciso del artículo 177-2 del E.T., la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado opera a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 ib. (...) De esta manera, a partir del año gravable 2005, es obligación del contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos, perteneciente al régimen simplificado de IVA, está inscrita en el RUT como responsable de dicho régimen. El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago. De las consultas realizadas por la demandada en el RUT se estableció que María Adelaida Ontiveros Soto, Ronald José Vargas Villamizar y Jesús Orlando Riveros no estaban inscritas en el régimen simplificado de IVA.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 177-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 555-2 / DECRETO 2788 DE 2004 – ARTICULO 20

INSCRIPCION EN EL REGISTRO UNICO TRIBUTARIO – Para las personas naturales no supe el requisito de estar registradas en el régimen simplificado del IVA / DOCUMENTO PRIVADO COMO PRUEBA DE PAGOS POR HONORARIOS – No se acepta cuando solo aparece la manifestación del beneficiario de haber recibido el pago pero no de la existencia del encargo / COSTOS INCURRIDOS POR ABOGADO – Se rechazan cuando no se acredita que las personas naturales beneficiarias del pago están inscritas en el régimen simplificado del IVA / INSCRIPCION EN EL REGIMEN COMUN DEL IVA – Es requisito para la aceptación de costos o gastos por operaciones gravadas con IVA

Si bien María Adelaida Ontiveros Soto y Ronald José Vargas Villamizar se encontraban inscritos en el RUT, tal inscripción no suplía el requisito de **estar registrado en el régimen simplificado de IVA**, para lo cual debían cumplir los requisitos del artículo 499 del E.T. Respecto a Jesús Orlando Riveros, la Sala pudo constatar que ni siquiera se encontraba inscrito en el RUT. (...) En cuanto al pago realizado a **Jesús Orlando Riveros**, se observa que el actor aportó documento privado de 2 de febrero de 2008, autenticado el 24 de agosto de 2010, en el que el señor Riveros manifiesta que recibió del demandante \$56.383.972 y \$12.000.000 (este valor por transferencia bancaria), por honorarios causados en el proceso de reparación directa promovido contra la Nación por la muerte de Hernando Monsalve Ortiz. Sin embargo, en el expediente no existen otros elementos de prueba que demuestren que el pago en mención se efectuó a título de honorarios por la gestión desarrollada respecto del proceso de reparación directa indicado, ya que solo aparece la manifestación del beneficiario del pago pero no hay prueba de la existencia de un acuerdo o encargo para la ejecución de una labor especial ni que en realidad esta se hubiera desarrollado. Aunque aparece el cheque 396950 de Bancolombia por \$56.383.972, pagado el 4 de febrero de 2008, la Sala no tiene certeza de que dicho pago se efectuó a título de honorarios, pues, además, no existe prueba de la transferencia bancaria por los \$12.000.000 restantes, lo que pone de presente que la cuantía del cheque no coincide con la informada por el actor en el curso de la actuación administrativa y en este proceso (\$68.383.972). Además, el pago se realizó en el año 2008, no en el año gravable 2007. Como ya se precisó, en el presente asunto, la DIAN rechazó costos por \$118.383.972 porque no se acreditó que las personas naturales con las que el actor, que es abogado, compartió honorarios pertenecían al régimen simplificado IVA. Esta decisión se encuentra ajustada al artículo 177-2 del E.T., pues, la consecuencia derivada del incumplimiento de dicho requisito es el rechazo de los costos. Además, como se advirtió, el actor no demostró la existencia de los costos rechazados. En relación con la presunta interpretación errónea del artículo 177-2 literal c) del E.T., la Sala advierte que, de acuerdo con dicha norma, no estar inscrito en el régimen común sí implica que debería estar inscrito en el régimen simplificado de IVA, pues, la primera parte de la norma se refiere al rechazo de costos o gastos por pagos “por concepto de operaciones gravadas con IVA”, que son las que generan la responsabilidad de IVA en alguno de los dos regímenes de IVA: el común o el simplificado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 177-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 499

INGRESOS QUE SE DEBEN DECLARAR – Son todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable antes de la detracción de los costos incurridos para su obtención / COSTOS IMPUTABLES A LOS INGRESOS – Se deben declarar por separado y no incluir los ingresos previa detracción de los costos / DECLARACION DE RENTA – Debe contener en forma obligatoria la totalidad de los ingresos y de los costos imputables a ellos pero en forma separada

De otra parte, con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario, en este caso lo procedente era que el demandante incluyera en la declaración todos los ingresos por honorarios que obtuvo en el año gravable en discusión y restara de estos, los costos imputables a tales ingresos. No obstante, de manera arbitraria, incluyó solo parte de estos ingresos con el argumento de que había incurrido en costos por honorarios compartidos y estos costos no los reflejó en la declaración. Lo anterior llevó a que en los actos demandados la DIAN se viera abocada a rechazar los costos, con la consiguiente adición de ingresos. Y como el actor no

incluyó dichos costos, con base en las pruebas existentes, la DIAN le aceptó \$10.000.000 como costos imputables a dichos ingresos. Sobre la improcedencia de registrar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable previa detracción de los costos incurridos para su obtención, la Sala ha precisado lo siguiente: “[...] *la normatividad fiscal ordena, paso a paso y en forma **obligatoria**, el procedimiento exacto a seguir para depurar el ingreso que debe ser incluido en las declaraciones tributarias, exigiendo a los contribuyentes que ‘deben **denunciar los ingresos** causados en el año’. No deja entonces al libre arbitrio del declarante llevar o no a su denuncia rentístico la totalidad de sumas percibidas o causadas en calidad de ingresos, entendidos éstos como todas las entradas económicas que percibe una persona natural o jurídica durante un período gravable, en el orden que la misma Ley establece para depurar; entonces, es indispensable que la declaración refleje la totalidad de guarismos que constituyen ingreso, antes de proceder a afectarlos con rubros que los disminuyan, de donde era pertinente declarar en éste ítem el total del precio que por la venta tanto de TES como de CDTs percibió en 1998 la sociedad tratada. Posteriormente, y en el mismo orden del artículo 26, se autoriza al contribuyente para sustraer ‘los costos realizados **imputables a tales ingresos**’ esto hace posible detraer los costos en que haya incurrido la persona o entidad para adquirir o poner en condiciones de ser enajenado el bien que se vende.*”

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26

NOTA DE RELATORIA: Sobre la improcedencia de registrar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el período gravable previa detracción de los costos incurridos para su obtención se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 23 de julio de 2009, Exp. 25000-23-27-000-2003-01168-01(16574), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

SANCION POR INEXACTITUD – Se presenta cuando se incluyen datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados / COSTOS RECHAZADOS POR NO ACREDITAR INSCRIPCION EN EL REGIMEN SIMPLIFICADO – Al no probarse ese requisito legal hace procedente la sanción por inexactitud sobre ellos

De acuerdo con la norma anterior, 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: (...) “*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 un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.*” En consecuencia, para sancionar por inexactitud la autoridad tributaria debe verificar que la información suministrada

por el contribuyente no coincide con la realidad. En este contexto, la DIAN interpretó debidamente el artículo 647 del E.T., pues está probado que los costos cuyo reconocimiento pretendía el actor no cumplieron los requisitos del artículo 177-2 ib para ser aceptados, ni estaba probada su existencia.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Sobre los datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, en materia tributaria, se cita la sentencia de la Corte Constitucional C-571 de 2010, M.P. María Victoria Calle Correa

CONDENA EN COSTAS – Procede a cargo de la parte vencida en los procesos donde se ventile un interés público / COSTAS O AGENCIAS EN DERECHO – Al no demostrarse que se causaron a cargo de la parte favorecida con el fallo, torna improcedente reconocer la condena en costas / CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – En el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 de la Ley 1564 de 2012, se debe analizar en conjunto con la regla del numeral 8

En relación con la condena en costas que impuso el *a quo* y las costas de esta instancia, la Sala precisa lo siguiente: El artículo 188 del C.P.A.C.A., dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se debe hacer conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil. De conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen procedimental colombiano) las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes: (...) En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe 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”**. En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho a cargo de la apelante en ninguna de las dos instancias. Por lo tanto, se revoca la condena en costas en primera instancia y no se condena en costas en segunda instancia. Las razones anteriores son suficientes para revocar la condena en costas de primera instancia, impuesta en el numeral segundo de la parte resolutive de la providencia apelada. En su lugar, se niega la condena en costas en ambas instancias. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTICULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CODIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTICULO 365 NUMERAL 3 / LEY 1564 DE 2012 (CODIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTICULO 365 NUMERAL 8

NOTA DE RELATORIA: Sobre el alcance del numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012) se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 25000-23-37-000-2012-00146-01(20485), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., diecinueve (19) de mayo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 54001-23-33-000-2012-00021-01(20389)

Actor: LUIS CARLOS HERNANDEZ PEÑARANDA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 14 de marzo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora¹.

ANTECEDENTES

El 30 de mayo de 2008, Luis Carlos Hernández Peñaranda presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en la que registró ingresos por \$138.474.000, costos y deducciones por \$68.290.000, retenciones en la fuente por \$10.199.000, un impuesto a cargo de \$11.158.000 y un total saldo a pagar de \$959.000².

En respuesta a la invitación a corregir³, el 25 de mayo de 2010 el contribuyente corrigió la citada declaración para aumentar los ingresos a \$178.509.000, determinar un impuesto a cargo de \$23.619.000 y un total saldo a pagar de \$14.666.000, incluida la sanción por corrección por \$1.246.000⁴.

Previo requerimiento especial y su respuesta, el 9 de febrero de 2011, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión 072412011000012 en la que adicionó ingresos por \$263.227.653, aumentó costos y deducciones a \$78.290.000, determinó un impuesto a cargo de \$109.717.000, una sanción por inexactitud de \$142.366.000 y un total saldo a pagar de \$242.790.000⁵.

¹ Folios 4 a 24 c.ppal.1

² Folio 5 reverso c.a.1

³ Folio 99 c.a.1

⁴ Folio 126 c.a.1

⁵ Folios 25 a 38 c.ppal.1

Previa interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión⁶, la Administración notificó la Resolución No. 900.044 de 23 de marzo de 2012, por medio de la cual confirmó el acto recurrido⁷.

DEMANDA

Luis Carlos Hernández Peñaranda, 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:

“I. PRETENSIONES

•DECLARATIVAS:

PRIMERA: Declarar la nulidad de los actos administrativos que a continuación relaciono: 1) LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN RENTA AÑO 2007 No. 072412011000012, DE FEBRERO 9 de 2011; 2) RESOLUCIÓN NRO 900.044 DE FEBRERO 29 DE 2012, QUE RESUELVE RECURSO DE RECONSIDERACIÓN QUE CONFIRMA LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN NÚMERO 072412011000012, DE FEBRERO 9 de 2011;

•CONDENATORIAS:

PRIMERA: Que, a título de Restablecimiento del Derecho 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, LUIS CARLOS HERNÁNDEZ PEÑARANDA, NIT 13.495.896-3, 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.

⁶ Folios 39 a 56 c.ppal.1

⁷ Folios 58 a 73 c.ppal.1

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 LUIS CARLOS HERNÁNDEZ PEÑARANDA, NIT 13.495.896-3 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 (sic) su fallo respectivo.

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 dineros 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 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.⁸

El actor citó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 2, 4, 6, 29, 51, 83, 122, 209 y 228 de la Constitución Política.
- Artículos 3 y 137 inciso 2 del C.P.A.C.A.
- Artículo 278 del Código de Procedimiento Civil.

⁸ Folios 4 y 5 c.ppal.1

- Artículo 261 de la Ley 223 de 1995.
- Artículo 44 de la Ley 962 de 2005.
- Artículos 568, 615, 616, 617, 618, 643 y siguientes, 683, 689, 689-1, 720, 722 y 742 del Estatuto Tributario.
- Artículo 5 del Decreto 1949 de 2003.
- Artículo 13 del Decreto 522 de 2003.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Violación al debido proceso

Las pruebas recaudadas con anterioridad al requerimiento especial incumplen los principios de contradicción y publicidad porque al haberlas recaudado directamente, la DIAN debió ponerlas en conocimiento del actor para que ejerciera su derecho de defensa. No obstante, ni siquiera le notificó el acto que decretó tales pruebas. Además, se violó el artículo 44 de la Ley 962 de 2005, porque se solicitó al demandante información que ya había sido suministrada. Con ello se desconoció el artículo 743 del Estatuto Tributario.

No se permitió al actor dar respuesta a los requerimientos de información emitidos por la DIAN, ya que el oficio 072382009000264 de 27 de octubre de 2009 no se notificó al contribuyente y el oficio 0107201238-678 de 3 de mayo de 2010, pese a que se notificó por aviso, concedió un término inferior al mínimo que establece el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, lo que aunado al hecho de que la notificación del requerimiento ordinario se produjo con posterioridad al requerimiento especial, le impidió al demandante corregir la declaración con la sanción de corrección del 20%, en lugar de 160%.

2. Rechazo de costos y deducciones

Para rechazar los costos o gastos en que incurrió el contribuyente, la DIAN interpretó erróneamente el artículo 177-2 literal c) del E.T. y motivó falsamente los actos demandados, puesto que sostuvo que si los pagos son realizados a personas no inscritas en el régimen común, es decir, en el régimen simplificado, que no conserven copia del RUT, procede el rechazo de estos. Sin embargo, “no inscrito en el régimen común”, no equivale a “régimen simplificado”.

En efecto, el artículo 177-2 literal c) del E.T., relacionado con los pagos realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el que consta la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicio en el régimen simplificado, no hace referencia al régimen simplificado, como erradamente lo sostiene la DIAN.

La DIAN rechaza los costos y gastos cuando estos sean efectuados por personas naturales a personas del régimen simplificado, “no inscritas”, cuando no se les solicite la constancia de su inscripción en dicho régimen. No obstante, en el ordenamiento tributario no existe una norma que permita tal interpretación.

Debe tenerse en cuenta que el Consejo de Estado alude a que la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado, opera a partir de la fecha que establezca el reglamento del artículo 555-2 del E.T.⁹.

3. Sanción por inexactitud

La Administración interpretó erróneamente el artículo 647 del E.T. y motivó falsamente los actos demandados, toda vez que la sanción por inexactitud solo procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos, no el cumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan esos hechos económicos.

En el mismo sentido, el Consejo de Estado ha señalado que no son inexistentes los costos y gastos en que incurre un contribuyente que por deficiencias probatorias no son considerados válidamente soportados¹⁰.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así¹¹:

⁹ Sentencia de 4 de marzo de 2010, exp. 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰ Sentencia de 29 de agosto de 2002, exp. 12697. Sentencia de 24 de enero de 1997, exp. 8062. Sentencia de 27 de junio de 1996, exp. 7652, C.P. Consuelo Sarria Olcos. Sentencia de 13 de diciembre de 1996, exp. 8031, C.P. Delio Gómez Leyva.

¹¹ Folios 101 a 113 c.ppal

Los actos administrativos se ajustaron a derecho y se fundamentaron en los hechos que están debidamente probados en el expediente, no en el criterio del funcionario. La notificación de tales actos se surtió en debida forma y se indicaron a la actora los recursos que procedían en cada caso.

No es cierto que la Administración practicó pruebas a espaldas del contribuyente y que no dio traslado de las que recaudó, pues con la notificación del requerimiento especial, el actor conoció las pruebas recaudadas hasta ese momento y pudo controvertirlas en esa oportunidad.

Asimismo, el 14 de octubre de 2010 la DIAN notificó al actor el auto de pruebas 900.021, motivado por las solicitudes del actor. Igualmente, el 25 de febrero de 2011, en atención a la notificación de la liquidación oficial de revisión, conoció las pruebas hasta allí recaudadas, respecto de las cuales pudo pronunciarse con ocasión del recurso de reconsideración.

Una vez se dio apertura a la investigación, la DIAN profirió el requerimiento ordinario No. 072382009000264, que fue notificado al contribuyente el 5 de noviembre de 2009, y en el que solicitó la información relativa a la declaración de renta del año 2007. Sin embargo, el actor no contestó ese requerimiento.

En los folios 99 y 100 del expediente consta que al contribuyente se le envió el oficio 0107201238678 de 3 de mayo de 2010, en el cual se le explicaban los hallazgos de la investigación y se le solicitaban pruebas respecto de la adición de ingresos por consignaciones realizadas por el Ministerio de Defensa en cumplimiento de una sentencia, para lo cual se le otorgaron cinco días calendario.

El oficio fue devuelto por la causal “*no hay quien reciba*”, como aparece en los folios 106 y 107 del expediente, por lo que fue notificado por aviso el 28 de mayo de 2010. Sin embargo, como el 25 de mayo de 2010, el contribuyente respondió dicho requerimiento y con este aportó copia de la declaración de corrección de la declaración de renta del año 2007, se deduce que tal requerimiento de información se notificó por conducta concluyente.

La actuación administrativa se basó en las pruebas aportadas por los terceros requeridos, que fueron puestas en conocimiento del contribuyente cuando se le notificó el requerimiento especial.

En cuanto a la solicitud de otras pruebas (peritaje y testimonio), se reitera lo sostenido en los actos demandados, en el sentido de que no había lugar a decretarlas por su falta de pertinencia y conducencia, dado que los ingresos determinados por la DIAN fueron producto de pruebas directas.

El rechazo de costos y gastos es producto de la debida aplicación del artículo 177-2 literal c) del E.T. no de la interpretación del funcionario liquidador. La norma en mención dispone que no pueden reconocerse los costos y gastos que corresponden a pagos realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, vale decir, inscritas en el régimen simplificado, que no conserven copia del documento en el que conste su inscripción como vendedor o prestador de servicio del régimen simplificado.

La improcedencia de los costos reportados tuvo lugar por el incumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 177-2 del E.T., pues frente a los honorarios compartidos con María Adelaida Ontiveros Soto, Ronald José Vargas Villamizar, José Martín Vargas Rozo y Jesús Orlando Riveros, se procedió a consultar el RUT de cada uno de ellos y se estableció que solamente José María Vargas estaba inscrito en este como responsable del régimen simplificado.

No es cierto que al actor se le violó el debido proceso respecto al requerimiento de información porque al corregir la sanción no pudo acogerse a una sanción menor al 160%. Ello, porque en la respuesta a dicho requerimiento el actor solo hizo referencia a la declaración de corrección y no presentó ningún argumento para desvirtuar lo expresado por la Administración hasta ese momento. Además, con la incorporación de la declaración de corrección en la liquidación oficial de revisión, la citada respuesta fue atendida, por lo que se descarta vulneración alguna del derecho de defensa.

Si bien es cierto que la sanción varía dependiendo de la etapa procesal en la que ocurra la corrección, también lo es que la sanción del 160% presenta disminución si se corrige dentro del término de respuesta al requerimiento especial o con ocasión del recurso de reconsideración.

Frente a la supuesta falsa motivación e interpretación errónea del artículo 177-2 del E.T., la DIAN considera que estos cargos no están dirigidos a cuestionar la

validez de los actos administrativos demandados, sino la procedencia de la sanción por inexactitud. En ese sentido, precisó que en virtud de los cruces de información realizados con terceros, se encontró que el contribuyente percibió ingresos por \$263.227.653, que no reportó en su declaración del año gravable 2007. Esta omisión se justificó en la supuesta existencia de unos costos y deducciones improcedentes de acuerdo con las normas tributarias, lo que derivó en un menor impuesto a pagar, conducta sancionable con inexactitud.

No se desconocen las sentencias del Consejo de Estado citadas en la demanda, ya que no existe identidad plena sobre los hechos de los que se derivó la sanción, lo que impide dar aplicación a la tesis expuesta en ellas.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así¹²:

El plazo otorgado para rendir información en un término inferior al previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 no generó la violación del derecho de defensa y del debido proceso del actor, dado que el requerimiento ordinario es un acto de trámite.

Además, la DIAN le garantizó al actor el derecho a corregir la declaración cuando recibió el requerimiento ordinario 0723820090000264, notificado el 5 de noviembre de 2009. No obstante, en esa ocasión no contestó el requerimiento ni usó los beneficios de corregir la declaración antes del requerimiento especial, esto es, pagar una sanción inferior a la de inexactitud.

En el entendido que el 25 de mayo de 2010 el demandante dio respuesta al requerimiento de información 0107201238-678 de 3 de mayo de 2010 y allegó la corrección de la declaración, en la que liquidó la correspondiente sanción por corrección, es evidente que conoció dicho acto antes de que le fuera notificado el requerimiento especial.

La notificación del requerimiento especial es el momento procesal para que el contribuyente controvierta las glosas de la DIAN y ejerza el derecho de defensa¹³.

La obligación del contribuyente de exigir a sus proveedores la inscripción en el RUT, para la procedencia de sus costos y gastos, se estableció a partir del 2003, con la adición del artículo 177-2 al Estatuto Tributario. Conforme con dicha norma, la DIAN realizó las actividades tendientes a determinar si las personas con las que el actor compartió honorarios estaban inscritas o no en el RUT, y comprobó que solo uno de ellos, José María Vargas, cumplía ese requisito. En consecuencia, el rechazo de costos y deducciones no está viciado de falsa motivación.

La DIAN no vulneró el debido proceso, pues el actor contó con todas las garantías para conocer y controvertir la actuación de dicha entidad. Asimismo, la liquidación oficial de revisión redujo el saldo a pagar propuesto en el requerimiento especial, debido a que el demandante demostró que los ingresos por procesos judiciales no eran suyos sino de terceras personas.

Los costos que pretendió hacer valer el contribuyente carecen de los requisitos formales para ser válidos fiscalmente. Se trata, entonces, de costos inexistentes, susceptibles de ser sancionados de conformidad con el artículo 647 del E.T. En consecuencia, la imposición de la sanción por inexactitud tampoco fue falsamente motivada.

Se condena en costas a la parte demandante, por lo que debe pagar las expensas que la Secretaría del Tribunal liquide con fundamento en el numeral 1º del artículo 393 del C.P.C. Igualmente, debe pagar las agencias en derecho, correspondientes al 0.1% del valor de las pretensiones negadas, que equivalen a \$242.790.000 de conformidad con el tope máximo establecido en el Acuerdo 1887 de 2003, modificado por el artículo 1 del Acuerdo 2222 del 2003 del Consejo Superior de la Judicatura.

RECURSO DE APELACIÓN

El **demandante** apeló por las siguientes razones¹⁴:

A pesar que el *a quo* consideró que en este caso no existe violación del debido proceso porque el demandante tuvo la oportunidad de conocer y controvertir toda

¹² Folios 136 a 146 reverso c.ppal

¹³ Sentencia de 14 de agosto de 2008, exp. 15871, C.P. Héctor Romero Díaz.

¹⁴ Folios 152 a 161 c.ppal

la actuación de la DIAN en los términos que la ley prevé, en el fallo recurrido el Tribunal no se pronunció sobre: (i) la falta de notificación del requerimiento ordinario 072382009000264 de 27 de octubre de 2009, (ii) el otorgamiento de un término inferior al que establece el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 para dar respuesta al requerimiento de información 0107201238-678 de 3 de mayo de 2010 y (iii) la imposibilidad de acogerse a la sanción del 20% en lugar de 160% porque antes de dar respuesta al requerimiento de información 0107201238-678, la DIAN le notificó el requerimiento especial.

La DIAN incurrió en interpretación errónea del artículo 177-2 del E.T. y falsa motivación de hecho al sostener que “*no inscrito en el régimen común*” equivale a “*régimen simplificado*”. Si fuera correcta esa interpretación, la Administración debería probar que las personas beneficiarias de los pagos realizados por el declarante estaban en la obligación de inscribirse en el régimen común del impuesto a las ventas.

Como la redacción actual de la norma se limita a rechazar pagos hechos a personas del régimen común no existe causal o motivo para rechazar como costos y gastos los pagos que un contribuyente realice a otra persona natural inscrita o no en el régimen simplificado del impuesto a las ventas, sin importar si le exige o no el documento (RUT) que pruebe tal inscripción.

La DIAN también incurrió en falsa motivación de derecho pues interpretó a su acomodo el artículo 647 del E.T., toda vez que la sanción por inexactitud procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos, no el cumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan esos hechos económicos. En el mismo sentido, el Consejo de Estado ha señalado que no son inexistentes los costos y gastos que por deficiencias probatorias no se consideran válidamente soportados¹⁵.

En consecuencia, aunque pueden ser rechazados los costos y gastos por carecer de requisitos, tal situación no implica la imposición de la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

¹⁵ Sentencia de 29 de agosto de 2002, exp. 12697. Sentencia de 24 de enero de 1997, exp. 8062. Sentencia de 27 de junio de 1996, exp. 7652, C.P. Consuelo Sarria Olcos. Sentencia de 13 de diciembre de 1996, exp. 8031, C.P. Delio Gómez Leyva.

La **demandante** reiteró los argumentos del recurso de apelación¹⁶.

La **DIAN** reiteró los planteamientos de la contestación de la demanda¹⁷.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de la apelación interpuesta por el actor, la Sala decide si los actos administrativos cuestionados están viciados de nulidad por violación del debido proceso. Igualmente, si procedían el rechazo de costos y gastos por el incumplimiento del requisito establecido en el artículo 177-2 literal c) del E.T., y la sanción por inexactitud.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

1. Violación del debido proceso

El actor sostiene que la DIAN le violó el debido proceso porque, (i) el requerimiento de información de 27 de octubre de 2009 no le fue notificado y (ii) respecto del requerimiento de información de 3 de mayo de 2010 la DIAN solo dio un plazo de 5 días calendario para responderlo, a pesar de que el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 prevé que el plazo mínimo para contestar este requerimiento es de 15 días calendario y si bien el requerimiento de 3 de mayo de 2010 se publicó por aviso el 28 de mayo de 2010, el requerimiento especial fue notificado antes del aviso (el 27 de mayo de 2010), por lo cual no pudo corregir la declaración con una sanción del 20%, que es inferior al 160%, que es la sanción prevista en el requerimiento especial.

De acuerdo con el artículo 686 del E.T. es deber de los administrados atender los requerimientos de informaciones y pruebas relacionadas con investigaciones que adelante la autoridad tributaria cuando, a juicio de esta, sean necesarios para verificar su situación impositiva, o la de terceros relacionados con ellos.

¹⁶ Folios 156 a 158 c.ppal

Por su parte, el artículo 261 de la Ley 223 de 1995 señala que el plazo mínimo para responder los requerimientos ordinarios o solicitudes de información de la DIAN es de 15 días calendario.

En consecuencia, la DIAN puede pedir que la información le sea entregada en un plazo mayor a los 15 días calendario, pues este es un plazo mínimo. Por ser este un plazo mínimo, el administrado no está obligado a atender el requerimiento de información en un plazo inferior al que la ley le concede.

Correlativamente, si el administrado no entrega la información dentro del plazo que le fijó la Administración, siendo este inferior al legal, la DIAN no lo puede sancionar por no informar. Solo incurre en la infracción sancionable cuando no suministra la información dentro del plazo legal o en un plazo superior, si la Administración se lo concedió.

De otra parte, de acuerdo con el primer inciso del artículo 565 del E.T.¹⁸, los requerimientos de información deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente,

Por su parte, el párrafo 1º del artículo 565 del E.T., establece que la dirección en la que se debe practicar la notificación por correo, es la informada por el contribuyente en el RUT. Si el acto se envía a la dirección informada en el RUT o a la dirección procesal y es devuelto, se aplica el artículo 568 del E.T. conforme con el cual el acto debe notificarse por aviso en un periódico de circulación nacional o regional del lugar de la última dirección informada en el RUT¹⁹.

¹⁷ Folios 182 a 185 c.ppal

¹⁸ **Estatuto Tributario, artículo 565.- Formas de notificación de las actuaciones de la administración tributaria.- Artículo modificado por el artículo 45 de la Ley 1111 de 2006.-** Los requerimientos, autos que ordenen inspecciones o verificaciones tributarias, emplazamientos, citaciones, resoluciones en que se impongan sanciones, liquidaciones oficiales y demás actuaciones administrativas, deben notificarse de manera electrónica, personalmente o a través de la red oficial de correos o de cualquier servicio de mensajería especializada debidamente autorizada por la autoridad competente.”

¹⁹ **Estatuto Tributario, artículo 568.- Notificaciones devueltas por correo.- artículo modificado por el artículo 47 de la Ley 1111 de 2006.-** Las actuaciones de la administración enviadas por correo, que por cualquier razón sean devueltas, serán notificadas mediante aviso en un periódico de circulación nacional o de circulación regional del lugar que corresponda a la última dirección informada en el RUT; la notificación se entenderá surtida para efectos de los términos de la administración, en la primera fecha de introducción al correo, pero para el contribuyente, el término para

En el expediente se encuentran probados y no se discuten los siguientes hechos:

- El 30 de mayo de 2009, el actor, que presta los servicios profesionales de abogado, presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007²⁰.
- La dirección registrada en el RUT del actor, con fecha de actualización 26 de agosto de 2005, es Av. Libertadores con Libertadores Royal IN 11C de la ciudad de Cúcuta²¹.
- El 27 de octubre de 2009, la DIAN expidió el requerimiento ordinario 072382009000264, en el que se solicitó al actor: (i) la relación de los ingresos con la identificación de los beneficiarios de los pagos y la indicación de la operación que los originó, (ii) la depuración y base de la renta presuntiva y depuración y cálculo de la renta por comparación patrimonial, (iii) la conciliación de la información contable y fiscal, (iv) el certificado de ingresos y retenciones para asalariados y (i) la certificación de las retenciones que le practicaron por honorarios, servicios y otros conceptos.
- El 5 de noviembre de 2009, la DIAN notificó al actor el requerimiento ordinario 072382009000264 mediante correo enviado a la dirección informada en el RUT²². A pesar de que el correo fue recibido por el demandante en la fecha en mención, este no dio respuesta al requerimiento de información.
- El 16 de marzo de 2010, el actor registró en el RUT como nueva dirección la AV 11E 7 15 BRR COLSAG de Cúcuta²³.
- El 3 de mayo de 2010, la DIAN expidió el requerimiento de información 0107201238-678 en el que pidió al actor que justificara la omisión de ingresos resultantes de los cruces de información, al igual que los costos y deducciones

responder o impugnar se contará desde el día hábil siguiente, a la publicación del aviso o de la corrección de la notificación. Lo anterior no se aplicará cuando la devolución se produzca por notificación a una dirección distinta a la informada en el RUT, en cuyo caso se deberá notificar a la dirección correcta dentro del término legal."

²⁰ Folio 5 reverso c.a.1

²¹ Folio 2 c.a.1

²² Folio 6 c.a.1

²³ Folio 97 c.a.1

declarados (\$68.290.000) y si lo consideraba pertinente, corrigiera la declaración con la sanción por corrección del artículo 644 del E.T.²⁴. Para dar respuesta a este requerimiento dio un plazo de cinco días calendario.

- El 11 de mayo de 2010, la DIAN envió por correo el requerimiento de información 0107201238-678 a la última dirección que el actor tenía reportada en el RUT. El correo fue devuelto²⁵ por la causal “*destinatario no se encontró en los tiempos de entrega*”²⁶. Por lo anterior, la notificación de dicho acto se surtió el 28 de mayo de 2010 por aviso en un periódico de amplia circulación nacional²⁷.
- El 25 de mayo de 2010, el actor respondió el requerimiento de información 0107201238-678, y allegó la declaración de corrección presentada el mismo día²⁸.
- El 28 de mayo de 2010, la DIAN notificó al actor el requerimiento especial 072382010000069, que propuso la modificación de la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2007²⁹.
- Mediante auto de pruebas 900021 notificado el 14 de octubre de 2010, la demandada solicitó al actor la ubicación de los terceros con los que compartió honorarios en el año 2007³⁰. Lo anterior, para determinar la procedencia de los costos.
- Por Liquidación Oficial de Revisión 072412011000012, notificada el 11 de febrero de 2011, la DIAN modificó la declaración de corrección presentada por el actor el 25 de mayo de 2010. Adicionó ingresos por \$263.227.000, aumentó costos a \$78.290.000 y rechazó costos por \$118.383.972. Ello porque los beneficiarios de los pagos, que fueron otras personas naturales con quienes compartió honorarios, no estaban inscritos en el régimen simplificado del IVA.

²⁴ Folio 99 c.a.1

²⁵ Folio 108 c.a.1

²⁶ Folio 105 reverso c.a.1

²⁷ Folio 128 reverso c.a.1

²⁸ Folios 125 a 128 c.a.1

²⁹ Folios 113 a 124 c.a.1

³⁰ Folios 184 a 190 c.a.2

Además, determinó un impuesto a cargo de \$109.717.000, una sanción por inexactitud de \$142.366.000 y un total saldo a pagar de \$242.790.000³¹.

- Mediante Resolución 900.044 de 29 de febrero de 2012, notificada el 29 de marzo de 2012, la DIAN confirmó la liquidación oficial de revisión³².

De acuerdo con los anteriores hechos probados, la DIAN notificó por correo el requerimiento de información de 27 de octubre de 2009. Cosa distinta es que el demandante no dio respuesta a dicho requerimiento.

De otra parte, no admite discusión que para dar respuesta al requerimiento ordinario de 3 de mayo de 2010, la DIAN dio un plazo de 5 días calendario, que es inferior al plazo mínimo previsto en el artículo 261 de la Ley 223 de 1995, y que dicho requerimiento se notificó por aviso el 28 de mayo de 2010.

No obstante, antes de la notificación del requerimiento especial (27 de mayo de 2010), el actor dio respuesta al requerimiento de información, mediante la presentación de la declaración de corrección, en la que liquidó la sanción por corrección del artículo 644 del E.T.

Conforme con el artículo 644 del E.T.³³, la sanción por corrección de las declaraciones puede ser del 10% o del 20%, según el momento en el que se realice la corrección, siendo la mínima el 10%, si la corrección se presenta antes de que se produzca emplazamiento para corregir o el auto que ordene inspección tributaria.

³¹ Folio 25 a 38 c.ppal.1

³² Folio 58 a 73 c.ppal.1

³³ **Estatuto Tributario, artículo 644. Sanción por corrección de las declaraciones.** Cuando los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, corrijan sus declaraciones tributarias, deberán liquidar y pagar una sanción equivalente a:

1. El diez por ciento (10%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, cuando la corrección se realice antes de que se produzca emplazamiento para corregir de que trata el artículo 685, o auto que ordene visita de inspección tributaria.

2. El veinte por ciento (20%) del mayor valor a pagar o del menor saldo a su favor, según el caso, que se genere entre la corrección y la declaración inmediatamente anterior a aquélla, si la corrección se realiza después de notificado el emplazamiento para corregir o auto que ordene visita de inspección tributaria y antes de notificarle el requerimiento especial o pliego de cargos.

[...]"

En el expediente aparece acreditado que el 25 de mayo de 2010 el actor presentó en bancos la declaración de corrección 2107008641346³⁴, en la que registró una sanción por corrección de \$1.246.000, equivalente al 10% del mayor valor a pagar determinado en dicho denuncia por \$12.461.000³⁵.

En consecuencia, la DIAN no violó el debido proceso al actor porque este pagó la sanción por corrección del 10%, que es la mínima prevista en el artículo 644 del E.T. No es cierto, entonces, que como consecuencia de la notificación por aviso del requerimiento ordinario de 3 de mayo de 2010, con posterioridad a la notificación del requerimiento especial, el actor se vio abocado a corregir la declaración con una sanción del 160%, que, por lo demás, equivale a la sanción por inexactitud que impone la DIAN, no a la sanción que correspondería por la corrección provocada por el requerimiento especial, conforme con el artículo 709 del E.T, esto es, la cuarta parte de la sanción por inexactitud³⁶.

El anterior análisis permite concluir que no existió la alegada violación del debido proceso. Por lo tanto, no prospera el cargo.

2. Rechazo de costos por \$118.383.972

Al inicio de la investigación, mediante cruces de información, la DIAN estableció que el actor recibió ingresos de \$1.197.655.000, como apoderado en los procesos de reparación directa 1998-0459 y 1998-362 contra la Nación - Ministerio de Defensa Nacional. Tales procesos se fallaron por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, a favor de los mandantes del actor.

³⁴ Folio 126 c.a.1

³⁵ El mayor valor a pagar resulta de restar al impuesto a pagar determinado en la declaración de corrección, el liquidado por este mismo concepto en el declaración inicial, así: 13.420.000 - 959.000 = 12.461.000.

³⁶ **Estatuto Tributario, artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial.-** *Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.*

En el curso de la investigación tributaria, el actor demostró que de los \$1.197.655.000, entregó a sus mandantes \$862.811.263³⁷.

De los \$1.197.655.000 que el Ministerio de Defensa Nacional desembolsó al actor, la DIAN le adicionó como ingresos la suma de \$334.843.736, por honorarios, dado que previa consulta en la página web del Colegio Nacional de Abogados, dicho monto no excedía el 30% de los valores reconocidos en las sentencias (tarifa máxima por honorarios de abogados)³⁸.

El actor trató de justificar y, por lo mismo, disminuir la adición de ingresos, con la existencia de costos, consistentes en el pago de honorarios compartidos por \$128.383.972, de los cuales la DIAN aceptó como costo \$10.000.000 pagados a José María Vargas Rozo, que figura en el RUT con la actividad económica secundaria 7411- actividades jurídicas y respecto del cual el actor allegó prueba del pago³⁹.

Igualmente, la DIAN rechazó costos por **\$118.383.972** porque la demandante no acreditó que las personas naturales con las que dijo que compartió honorarios, esto es, María Adelaida Ontiveros (**\$25.000.000**), Ronald José Vargas Villamizar (**\$25.000.000**) y Jesús Orlando Riveros (**\$68.383.972**), pertenecían al régimen simplificado, como lo ordena el artículo 177-2 literal c) del E.T.

El artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. <Artículo adicionado por el artículo 4 de la Ley 863 de 2003> No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

[...]

c. Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.

³⁷ Con el registro de las operaciones bancarias de Bancolombia y los informes suministrados por esa misma entidad financiera.

³⁸ Folio 32 c.ppal

³⁹ Folio 34 c.p.

Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2. (Subraya fuera del texto original)

Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y gastos por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se acredita que están inscritas en dicho régimen⁴⁰.

Según el último inciso del artículo 177-2 del E.T., la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado opera a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 ib⁴¹.

Por su parte, el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente para el año gravable en discusión, que reglamentó el artículo 555-2 el E.T. dispuso lo siguiente:

“Artículo 20. Exigibilidad de Inscripción en el Registro Único Tributario.
Sin perjuicio de los plazos para la inscripción señalados en el artículo anterior,
la exigibilidad de inscripción en el Registro Único Tributario tendrá lugar a
partir de las siguientes fechas:

[...]

3. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado inscritos en el Registro Nacional de Vendedores, no declarantes del impuesto sobre la renta, el 1º de julio de 2005.

⁴⁰ Los servicios profesionales que prestan los abogados están gravados con IVA porque no están expresamente excluidos (artículos 420 literal b) y 476 del E.T.). En consecuencia, quien los preste es responsable de IVA y debe estar en el régimen común o en el simplificado, de acuerdo con los artículos 483 y 499 del E.T.

⁴¹ **Estatuto Tributario, artículo 555-2. Registro Único Tributario – RUT. Artículo adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.–** El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

[...]

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.

[...]"

[...]” (Subraya fuera del texto original)

De esta manera, a partir del año gravable 2005, es obligación del contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos, perteneciente al régimen simplificado de IVA, está inscrita en el RUT como responsable de dicho régimen.

El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago.

De las consultas realizadas por la demandada en el RUT se estableció que María Adelaida Ontiveros Soto⁴², Ronald José Vargas Villamizar⁴³ y Jesús Orlando Riveros⁴⁴ no estaban inscritas en el régimen simplificado de IVA.

Si bien María Adelaida Ontiveros Soto y Ronald José Vargas Villamizar se encontraban inscritos en el RUT, tal inscripción no suplía el requisito de **estar registrado en el régimen simplificado de IVA**, para lo cual debían cumplir los requisitos del artículo 499 del E.T.⁴⁵ Respecto a Jesús Orlando Riveros, la Sala pudo constatar que ni siquiera se encontraba inscrito en el RUT.

⁴² Folio 24 c.a. 2

⁴³ Folio 25 c.a. 2

⁴⁴ Folio 177 reverso c.a. 2

⁴⁵ **“Artículo 499. Quiénes pertenecen a este régimen. <Artículo modificado por el artículo 14 de la Ley 863 de 2003>** Al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas pertenecen las personas naturales comerciantes y los artesanos, que sean minoristas o detallistas; los agricultores y los ganaderos, que realicen operaciones gravadas, así como quienes presten servicios gravados, siempre y cuando cumplan la totalidad de las siguientes condiciones:

1. <Numeral modificado por el artículo 39 de la Ley 1111 de 2006> Que en el año anterior hubieren obtenido ingresos brutos totales provenientes de la actividad inferiores a cuatro mil (4.000) UVT.

2. Que tengan máximo un establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio donde ejercen su actividad.

3. Inexequible. C. Const. Sent. C-1114, nov. 9/2004, Exp. D-5131, M.P. Álvaro Tafur Galvis.

4. Que en el establecimiento de comercio, oficina, sede, local o negocio no se desarrollen actividades bajo franquicia, concesión, regalía, autorización o cualquier otro sistema que implique la explotación de intangibles.

5. Que no sean usuarios aduaneros.

De otra parte, en relación con los documentos que el actor allegó para acreditar los pagos de honorarios compartidos a María Adelaida Ontiveros Soto, Ronald José Vargas Villamizar y Jesús Orlando Riveros, la Sala precisa lo siguiente⁴⁶:

Respecto del pago realizado a **María Adelaida Ontiveros Soto**, se encuentra documento privado de 22 de mayo de 2007, autenticado ante notario el 27 de agosto de 2010, en el que consta que, mediante cheque de gerencia 39600407 de Bancolombia, la citada señora recibió del actor **\$24.900.000** por concepto de “...*pago de la sentencia proferida dentro del proceso de REPARACIÓN DIRECTA adelantado en contra de la NACIÓN Y MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL, ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Norte de Santander*”⁴⁷. También aparece copia del aludido cheque⁴⁸.

No obstante, en ninguna parte del documento se indica que el pago se hizo a título de honorarios, ni se identifica el proceso que originó el supuesto pago de estos. Tampoco coincide la cifra indicada en el cheque y el documento privado (\$24.900.000) con la informada por el actor como pago por honorarios compartidos a dicha persona (\$25.000.000). Por lo tanto, no se puede establecer la conexidad entre el ingreso y el supuesto costo reportado

Para sustentar el pago realizado a **Ronald José Vargas Villamizar** el demandante aportó el documento privado de 28 de mayo de 2007, autenticado ante notario el 27 de agosto de 2010, en el que el citado señor manifiesta lo siguiente:

6. Que no hayan celebrado en el año inmediatamente anterior ni en el año en curso contratos de venta de bienes o prestación de servicios gravados por valor individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (3.300 UVT).

7. Que el monto de sus consignaciones bancarias, depósitos o inversiones financieras durante el año anterior o durante el respectivo año no supere la suma de ochenta millones de pesos (\$ 80.000.000) (valores años base 2003 y 2004) (4.500 UVT).

PARAGRAFO. 1. Para la celebración de contratos de venta de bienes o de prestación de servicios gravados por cuantía individual y superior a sesenta millones de pesos (\$ 60.000.000) (valor año base 2004) (3.300 UVT), el responsable del régimen simplificado deberá inscribirse previamente en el régimen común.

PARAGRAFO. 2. Derogado. L. 1111/2006, art. 78.”

⁴⁶ La DIAN aceptó como costo el pago por \$10.000.000 realizado por el actor a **José Martín Vargas Roza** porque el demandante probó que el costo existió y además el beneficiario del pago estaba inscrito en el en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA.

⁴⁷ Folio 20 reverso c.a.2

⁴⁸ Folio 46 c.a.2

“En el día de hoy recibí de LUIS CARLOS HERNANDEZ PEÑARANDA la suma de VEINTICINCO MILLONES DE PESOS (\$25.000.000) por concepto de participación de honorarios causados en la sentencia proferida dentro del proceso de REPARACIÓN DIRECTA adelantado en contra de la NACIÓN Y MINISTERIO DE DEFENSA NACIONAL, ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Norte de Santander, radicado No. 362 de 1998.”

Si bien en este documento se indica que el pago se hizo a título de honorarios, se identifica el proceso del que se derivó el pago y el monto coincide con el que el actor adujo como costo (\$25.000.000), no existen en el expediente otros elementos de prueba que brinden a la Sala la certeza de que la operación se realizó. Solo está la manifestación del beneficiario del pago pero no existe prueba de la existencia misma de dicho pago.

En cuanto al pago realizado a **Jesús Orlando Riveros**, se observa que el actor aportó documento privado de 2 de febrero de 2008, autenticado el 24 de agosto de 2010, en el que el señor Riveros manifiesta que recibió del demandante \$56.383.972 y \$12.000.000 (este valor por transferencia bancaria), por honorarios causados en el proceso de reparación directa promovido contra la Nación por la muerte de Hernando Monsalve Ortiz⁴⁹.

Sin embargo, en el expediente no existen otros elementos de prueba que demuestren que el pago en mención se efectuó a título de honorarios por la gestión desarrollada respecto del proceso de reparación directa indicado, ya que solo aparece la manifestación del beneficiario del pago pero no hay prueba de la existencia de un acuerdo o encargo para la ejecución de una labor especial ni que en realidad esta se hubiera desarrollado. Aunque aparece el cheque 396950 de Bancolombia por \$56.383.972, pagado el 4 de febrero de 2008, la Sala no tiene certeza de que dicho pago se efectuó a título de honorarios, pues, además, no existe prueba de la transferencia bancaria por los \$12.000.000 restantes, lo que pone de presente que la cuantía del cheque no coincide con la informada por el actor en el curso de la actuación administrativa y en este proceso (\$68.383.972). Además, el pago se realizó en el año 2008, no en el año gravable 2007.

⁴⁹ Folio 151 c.a 2.

Como ya se precisó, en el presente asunto, la DIAN rechazó costos por \$118.383.972 porque no se acreditó que las personas naturales con las que el actor, que es abogado, compartió honorarios pertenecían al régimen simplificado IVA. Esta decisión se encuentra ajustada al artículo 177-2 del E.T., pues, la consecuencia derivada del incumplimiento de dicho requisito es el rechazo de los costos. Además, como se advirtió, el actor no demostró la existencia de los costos rechazados.

En relación con la presunta interpretación errónea del artículo 177-2 literal c) del E.T., la Sala advierte que, de acuerdo con dicha norma, no estar inscrito en el régimen común sí implica que debería estar inscrito en el régimen simplificado de IVA, pues, la primera parte de la norma se refiere al rechazo de costos o gastos por pagos “por concepto de operaciones gravadas con IVA”, que son las que generan la responsabilidad de IVA en alguno de los dos regímenes de IVA: el común o el simplificado.

Asimismo, a la DIAN no le correspondía probar que las personas beneficiarias de los pagos efectuados por el declarante estaban en la obligación de inscribirse en el régimen común del impuesto a las ventas. Es al contribuyente a quien le corresponde probar que la persona natural beneficiaria del pago, no inscrita en el régimen común, estaba inscrita en el régimen simplificado.

En lo que se refiere a la sentencia de la Sección citada por el actor⁵⁰, se advierte que en esta se dilucidó una situación diferente a la aquí planteada, toda vez que por el periodo gravable que allí se analizó no estaba vigente la consecuencia del rechazo de los costos a que se refiere el artículo 177-2 del E.T. Por lo tanto, en aquella oportunidad el incumplimiento de dicha obligación no era justificación para el rechazo de los costos solicitados.

De otra parte, con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario⁵¹, en este caso lo procedente era que el demandante incluyera en la declaración todos los

⁵⁰ Sentencia de 4 de marzo de 2010, exp. 17074, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵¹ **“Artículo 26. Los ingresos son base de la renta líquida.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se

ingresos por honorarios que obtuvo en el año gravable en discusión y restara de estos, los costos imputables a tales ingresos. No obstante, de manera arbitraria, incluyó solo parte de estos ingresos con el argumento de que había incurrido en costos por honorarios compartidos y estos costos no los reflejó en la declaración. Lo anterior llevó a que en los actos demandados la DIAN se viera abocada a rechazar los costos, con la consiguiente adición de ingresos. Y como el actor no incluyó dichos costos, con base en las pruebas existentes, la DIAN le aceptó \$10.000.000 como costos imputables a dichos ingresos⁵²

Sobre la improcedencia de registrar los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable previa detracción de los costos incurridos para su obtención, la Sala ha precisado lo siguiente⁵³:

*“[...] la normatividad fiscal ordena, paso a paso y en forma **obligatoria**, el procedimiento exacto a seguir para depurar el ingreso que debe ser incluido en las declaraciones tributarias, exigiendo a los contribuyentes que ‘deben **denunciar los ingresos** causados en el año’. No deja entonces al libre arbitrio del declarante llevar o no a su denuncia rentístico la totalidad de sumas percibidas o causadas en calidad de ingresos, entendidos éstos como todas las entradas económicas que percibe una persona natural o jurídica durante un período gravable, en el orden que la misma Ley establece para depurar; entonces, es indispensable que la declaración refleje la totalidad de guarismos que constituyen ingreso, antes de proceder a afectarlos con rubros que los disminuyan, de donde era pertinente declarar en éste ítem el total del precio que por la venta tanto de TES como de CDTs percibió en 1998 la sociedad tratada.*

*Posteriormente, y en el mismo orden del artículo 26, se autoriza al contribuyente para sustraer ‘los costos realizados **imputables a tales ingresos**’ esto hace posible detraer los costos en que haya incurrido la persona o entidad para adquirir o poner en condiciones de ser enajenado el bien que se vende.*

[...]

Queda entonces claro que, ajustado a la normatividad tributaria, el ingreso total proveniente de la enajenación de los TES y los CDTs debió ser declarado y afectado con el costo establecido de acuerdo con los artículos transcritos, esto por cuanto en el orden fiscal obligatorio de depuración, cada operación económica es obligatorio someterla al procedimiento establecido, incluyendo la totalidad del ingreso y así mismo sustrayendo el costo en cada una de las transacciones para finalmente determinar la utilidad o pérdida

obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.”

⁵² Estos costos corresponden al pago de honorarios por \$10.000.000 a a **José Martín Vargas Rozo**.

⁵³ Sentencia de 23 de julio de 2009, exp. 16574, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

respectiva, por cada uno de los activos enajenados en forma separada.”
(Subraya fuera del texto original)

En ese orden de ideas, si el actor pretendía el reconocimiento de los costos por honorarios compartidos con María Adelaida Ontiveros Soto, Ronald José Vargas Villamizar y Jesús Orlando Riveros, tales costos debieron ser registrarlos en la declaración de renta, obviamente, previo registro de los ingresos a los que eran imputables y el cumplimiento de los requisitos legales para su aceptación como costos.

Por todo lo anterior, se acepta el rechazo de costos por \$118.383.972 en los términos de los actos demandados.

3. Procedencia de la sanción por inexactitud

El actor alegó que la DIAN interpretó erróneamente el artículo 647 del E.T., toda vez que la sanción por inexactitud procede cuando se cuestiona la realidad de los hechos económicos, no el cumplimiento de los requisitos formales de los documentos que soportan esos hechos económicos.

El artículo 647 inciso 1 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

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

De acuerdo con la norma anterior, 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 siguiente⁵⁴:

*“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 un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.”* (Subraya fuera del texto original)

En consecuencia, para sancionar por inexactitud la autoridad tributaria debe verificar que la información suministrada por el contribuyente no coincide con la realidad.

En este contexto, la DIAN interpretó debidamente el artículo 647 del E.T., pues está probado que los costos cuyo reconocimiento pretendía el actor no cumplieron los requisitos del artículo 177-2 ib para ser aceptados, ni estaba probada su existencia.

De manera que en este asunto debe mantenerse la sanción por inexactitud que impuso la DIAN.

En relación con la condena en costas que impuso el *a quo* y las costas de esta instancia, la Sala precisa lo siguiente:

⁵⁴ C-571 de 2010

El artículo 188 del C.P.A.C.A., dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se debe hacer conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil.

De conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen procedimental colombiano) las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes:

“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.” (Subraya fuera del texto original)

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia

debe 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**”⁵⁵.

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho a cargo de la apelante en ninguna de las dos instancias. Por lo tanto, se revoca la condena en costas en primera instancia y no se condena en costas en segunda instancia.

Las razones anteriores son suficientes para revocar la condena en costas de primera instancia, impuesta en el numeral segundo de la parte resolutive de la providencia apelada. En su lugar, se niega la condena en costas en ambas instancias. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

SEGUNDO: No se condena en costas al demandante.

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

RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la DIAN a Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que se encuentra en el folio 31 del cuaderno principal dos.

⁵⁵ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

