



PRINCIPIOS DISPOSITIVO Y DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Violación. Anulación total del acto acusado no pedida por la parte demandante / INDIVIDUALIZACIÓN DE LAS PRETENSIONES Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN DE LA DEMANDA EN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Objeto y alcance / PRINCIPIO DISPOSITIVO EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO - Alcance / PRINCIPIO DISPOSITIVO EN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Connotación sustantiva. Alcance / PRINCIPIO DISPOSITIVO EN PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Connotación procesal. Alcance / PRINCIPIO DE JUSTICIA ROGADA - Alcance / FALTA DE CONGRUENCIA EXTERNA DE LA SENTENCIA - Noción / SENTENCIA ULTRA PETITA - Noción / SENTENCIA EXTRA PETITA - Noción / SENTENCIA ULTRA Y EXTRA PETITA - Efectos. Generan la violación de los principios dispositivo y de congruencia de la sentencia / VIOLACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DISPOSITIVO Y DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA - Efectos. Apareja un defecto sustantivo de la sentencia que da lugar al saneamiento oficioso previsto en el artículo 132 del CGP (en concordancia con el artículo 25 de la Ley 1285 de 2009), por lo cual, en aras del derecho al debido proceso, se debe recomponer el debate jurídico de acuerdo con las súplicas de la demanda

[L]a Sala observa que la sentencia de primera instancia desconoció los principios dispositivo y de congruencia de la sentencia, en la medida en que declaró la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412010000012, del 17 de febrero de 2010, siendo que la parte actora solo pretendía la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión acusada, como se relató antes. Sobre el particular, el artículo 138 del CCA (normativa aplicable al caso), consagra que «*cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda*», con lo cual, en la jurisdicción contencioso-administrativa, la individualización de las pretensiones y el concepto de violación de las normas demarcan la actividad judicial debido a la prevalencia del principio dispositivo, que rige la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. Dicho principio tiene doble connotación, sustancial y procesal. En lo sustancial, implica que es el propio demandante quien puede disponer de los derechos subjetivos y quien incita la función judicial a través de los actos de postulación, lo cual ha llevado a la doctrina a precisar que «*el juez no puede inmiscuirse en aquello que las partes no aduzcan como thema decidendum*»; en lo procesal, el principio dispositivo se materializa en el cumplimiento de las cargas procesales. Así, corresponde a las partes conducir el debate judicial a partir de las actuaciones procesales que ellos ejerzan dentro de los lineamientos de la ley, sin perjuicio de la actividad probatoria oficiosa que puede realizar el juez para resolver aspectos oscuros o dudosos que le impidan dirimir la controversia. De esta forma, la actuación judicial que el demandante promueve descansa sobre el principio de la justicia rogada, de manera que acceder a peticiones no reclamadas (*extra petita* y *ultra petita*), contraría el principio dispositivo, al paso que desconoce el principio de congruencia de la sentencia. En el *sub lite*, la decisión de primer grado, que declaró la nulidad plena del acto liquidatorio, constituye un fallo *ultra petita*, dado que la súplica de la demanda era la nulidad parcial. Adicionalmente, dicha sentencia resulta *extra petita*, en la medida en que el tribunal, a fin de justificar la declaratoria de nulidad total del acto, analizó aspectos de hecho y de derecho que no fueron planteados por la parte demandante. La falta de congruencia externa de las sentencias implica que el juez analizó aspectos de hecho no cuestionados por las partes procesales y varió la pretensión. Al modificarse el análisis fáctico y probatorio



propuesto en la demanda, se varía la *causa petendi* y se incurre en incongruencia. Lo anterior, sin perjuicio de los casos en que el juez advierta la violación flagrante de derechos fundamentales (sentencia C-197 de 1999 de la Corte Constitucional), situación que no se detalla en el *sub judice*, en tanto que la controversia que plantea la demandante, se restringe a la censura por el desconocimiento parcial del costo de ventas. En este orden de ideas, esta corporación advierte que dicha irregularidad apareja un defecto sustantivo de la sentencia, que da lugar al saneamiento oficioso previsto en el artículo 132 del CGP (en concordancia con el artículo 25 de la Ley 1285 de 2009), por lo cual, en aras del derecho al debido proceso, se deberá recomponer el debate jurídico de acuerdo con las súplicas de la demanda.

FUENTE FORMAL: DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 138 / LEY 1285 DE 2009 - ARTÍCULO 25 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 132

FACULTAD O POTESTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Marco de aplicación. Reiteración de jurisprudencia. Se debe enmarcar dentro de los límites y garantías del artículo 29 de la Constitución Política, de modo que se realice plenamente el derecho de defensa en la formación del contradictorio / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA - Regla o principio de correspondencia / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Noción y alcance. Reiteración de jurisprudencia / OBSERVANCIA DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA EN EL ACTO DECISORIO DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. Como la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es el acto que le pone fin a la vía gubernativa, la misma debe referirse a las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión y, en esa medida, a los hechos controvertidos durante la actuación administrativa / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Falta de configuración. No se desconoce si en la liquidación oficial de revisión se incluyen los costos asociados a los ingresos adicionados en el requerimiento especial y reclamados en la respuesta al mismo, pues no se trata de un hecho nuevo, sino de la recta aplicación de las disposiciones tributarias / INCLUSIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES ASOCIADOS A INGRESOS ADICIONADOS - Procedencia y justificación. Reiteración de jurisprudencia / RECONOCIMIENTO DE COSTOS Y DEDUCCIONES - Justificación. Reiteración de jurisprudencia / VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Falta de configuración. No se desconoce si la administración, al resolver el recurso de reconsideración y en aplicación del principio de *non reformatio in pejus*, mantiene el mismo valor de los costos de ventas asociados a los ingresos adicionados en el requerimiento especial que fueron reclamados por el contribuyente al responder el requerimiento y reconocidos por la administración en la liquidación oficial de revisión, aunque con ocasión del recurso se debatan los criterios adecuados para determinar tales costos

[I]nsistentemente, esta Sección ha señalado que el ejercicio de las potestades fiscalizadoras concedidas a la Administración tributaria se debe enmarcar dentro de los límites y garantías establecidos en el artículo 29 de la Constitución, de modo que se realice plenamente el derecho de defensa en la formación del contradictorio. 2.1- Así, el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria prevé mecanismos, generales y específicos, dirigidos a



garantizar la efectividad del derecho de defensa de los contribuyentes, como sucede, por ejemplo, con la regla de correspondencia que exige el artículo 711 del ET. En efecto, dicha norma requiere la existencia de correspondencia entre la declaración privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, esto es, que los hechos reportados en la liquidación privada correspondan a las glosas propuestas en el acto previo y concretadas en la determinación oficial del impuesto (sentencia del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). En ese orden de ideas, no es de recibo que los actos que finalizan la vía gubernativa planteen hechos distintos a los que sustentaron la determinación oficial de la cuota tributaria, pues, aun cuando el ET no haya previsto una norma específica en ese sentido, dicha circunstancia no releva a la Autoridad fiscal de acatar el derecho al debido proceso y el derecho de defensa previstos en el artículo 29 constitucional. En un sentido similar, la Sala ha determinado que, dado que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es el acto que le pone fin a la vía gubernativa, la misma debe referirse a las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión y, en esa medida, a los hechos controvertidos durante la actuación administrativa (sentencias del 13 de diciembre de 2017, expediente 20858; y 22 de febrero de 2018, expediente 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez). (...) Vistos los planteamientos anteriores, la Sala constata que, mediante el Requerimiento Especial nro. 05238009000036, del 24 de julio de 2009, la DIAN propuso a la actora adicionar ingresos en cuantía de \$ 7.446.091.000 a la autoliquidación de renta del año gravable 2006; y que, al responder el acto preparatorio, esta manifestó que la adición de ingresos debía venir acompañada del reconocimiento de los costos correspondientes, argumento que fue acogido en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412010000012, del 17 de febrero de 2010, que calculó dicho rubro en la suma de \$ 84.265.457.000 (f. 52). Asimismo, se advierte que el aspecto referido fue impugnado en el recurso de reconsideración, bajo el argumento de que el valor liquidado por la DIAN correspondió al movimiento débito de las cuentas contables «7110 Materiales, 7140 Provisiones y 731095 Diversos» (\$ 8.895.016.930), que no al saldo de las mismas (\$ 7.414.289.888), de suerte que se reconoció un menor valor de los costos en la suma de \$ 1.480.727.000; pero que la Resolución 900.024, del 07 de marzo de 2011, reconoció el yerro en que incurrió la liquidación oficial (...) No obstante lo anterior, la DIAN se abstuvo de revocar el acto definitivo y, por el contrario, argumentó que, para determinar el costo de ventas que se debía reconocer como asociado a los ingresos adicionados, se debió haber partido del valor total del costo registrado en la contabilidad de la sociedad contribuyente (\$ 92.649.775.168), y no de la cuantía de los costos asociados (\$ 15.004.883.000) a los ingresos omitidos por el contribuyente como se planteó en la liquidación oficial de revisión. 2.3- A la luz de esos hechos, la Sala advierte que en la glosa inicialmente propuesta por la Administración en el acto preparatorio no se discutió el valor total de los costos de venta realizados por la actora durante el año gravable 2006, porque el cuestionamiento estaba dirigido a la adición de ingresos. Por su parte, en la liquidación oficial se procedió a incluir en la determinación de la base gravable los costos que la Administración estimó asociados a los ingresos que se adicionaban, debido a que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial la demandada puso de presente la existencia de unos costos asociados a los ingresos planteados en el acto preparatorio. Por esa circunstancia, cabe considerar que, contrariamente a lo que estimó el *a quo*, los costos adicionales incluidos en la liquidación oficial de revisión no obedecen a un hecho nuevo, que conllevara una falta de correspondencia, en los términos del artículo 711 del ET, la actuación administrativa, sino al reconocimiento de la recta aplicación de las disposiciones tributarias. En efecto, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), jurisprudencialmente se ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados, la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos, aproximación a la realidad económica sometida a imposición que conecta directamente con los dictados del «*espíritu de justicia*» proclamado en el artículo 683 del ET que impide exigirle a los contribuyentes «*más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas*» (sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, CP: María Inés Ortiz Barbosa). Por esta circunstancia, la Sección ha admitido el reconocimiento de los costos y deducciones que sean del caso para depurar los ingresos brutos (sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 14712, CP: Héctor Romero Díaz), como en el *sub judice* lo hizo la demandada. Si bien en el procedimiento de revisión la autoridad no planteó hechos novedosos, ni sorprendidos, que afectaran el derecho de defensa ni las garantías reconocidas constitucionalmente a la actora, sí que se generó a partir de la interposición del recurso de reconsideración un debate conceptual entre las partes acerca de los criterios adecuados para la determinar los costos asociados a los ingresos adicionados con la actuación oficial. Y, en ese marco, la DIAN señaló en la resolución que desató el recurso de reconsideración que discrepaba de los análisis que había hecho la propia entidad en la liquidación oficial de revisión porque habían llevado a determinar un mayor costo al que consideró que correspondería finalmente. Pero, así mismo, la demandada tuvo consciencia de que esa no era la instancia adecuada para reliquidar los costos de manera desfavorable a la actora en la medida en que resultaría contrario al principio de la *non reformatio in pejus*. Corolario de esas circunstancias, los análisis hechos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no conllevaron ninguna disminución de la situación jurídica en la que se encontraba la demandante antes formular el recurso, ni la vulneración al debido proceso alegada en el escrito de demanda.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 89 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 178 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 683 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 711

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la observancia del principio de correspondencia en el acto que resuelve o agota la actuación administrativa en materia tributaria se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 13 de diciembre de 2017, radicación 25000-23-27-000-2009-00187-01(20858) y 22 de febrero de 2018, radicación 76001-23-31-000-2012-00688-01(21453), C.P. Jorge Octavio Ramírez.

DECISIONES DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS - Fundamento / ACTO ADMINISTRATIVO DE LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA - Fundamento y contenido / PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO - Carga de la prueba / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS ADMINISTRATIVOS - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS ADMINISTRATIVOS - Naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia / CARGA PROBATORIA PARA DESVIRTUAR LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS Y RESPUESTAS A REQUERIMIENTOS - Titularidad e inversión de la carga / FACULTAD O POTESTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Objeto / CARGA PROBATORIA EN MATERIA TRIBUTARIA - Normativa



aplicable / FACTORES O ASPECTOS NEGATIVOS O DE AMINORACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL TRIBUTO - Carga probatoria. Reiteración de jurisprudencia / PRUEBA DE COSTOS FISCALES - Titularidad / FACTORES O ASPECTOS POSITIVOS DE LA BASE GRAVABLE DEL TRIBUTO - Carga probatoria. Titularidad. Reiteración de jurisprudencia / OMISIÓN DE COSTOS ASOCIADOS A INGRESOS ADICIONADOS EN REQUERIMIENTO ESPECIAL ACEPTADA EN RESPUESTA AL REQUERIMIENTO - Presunción de veracidad

[C]onviene resaltar que el artículo 742 del ET impone a la Administración tributaria el mandato de proferir los actos administrativos de liquidación tributaria, así como la imposición de sanciones —frente a este particular, también lo exige el artículo 29 de la Constitución—, con base en los hechos que aparezcan probados en el expediente administrativo, a través de los medios probatorios previstos en la normativa tributaria y en los códigos procesales (CPC y CGP, según el caso). En concordancia con la norma anterior, los artículos 35 del CCA y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011, CPACA) disponen que las decisiones de la Administración han de adoptarse con base en las pruebas disponibles en el expediente. Sentado lo anterior, es del caso hacer referencia a la carga probatoria sobre los hechos objeto de prueba en el procedimiento tributario. La Sala considera que el punto de partida sobre la noción de la carga probatoria se encuentra establecido en el artículo 746 del ET. Esta norma dispone que «*se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*». Ahora, la Sala destaca que la señalada presunción de veracidad cubre no solo los hechos consignados en la declaración y liquidación privada del impuesto, junto con las correcciones de la misma, sino también los manifestados en los requerimientos de la Administración tributaria y las respuestas a los mismos. Frente al citado artículo 746 del ET, en la sentencia del 1 de marzo de 2012 (expediente 17568, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), esta Sección precisó que la misma establece una presunción legal y, en esa medida, admite prueba en contrario, «*pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos*». Así mismo, en las referidas sentencias se ha dicho que «*la administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado*». Por consiguiente, es del caso concluir que la presunción de veracidad en comento es susceptible de ser desvirtuada y, más allá de ello, que si bien la Administración tiene inicialmente la carga de desvirtuar la presunción sobre la declaración privada, una vez verificada la misma operan las instituciones probatorias del procedimiento civil y en particular, la Sala destaca, aquella norma de derecho común en materia probatoria que ordena que, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, prevista en el artículo 177 del CPC (concordante con el artículo 167 del CGP). En el contexto del tema de la carga de la prueba en materia tributaria, los factores de aminoración de la base imponible tienen un especial tratamiento en la normativa fiscal, como se evidencia en los artículos 786 y siguientes del ET (bajo el Libro V, Título VI, Capítulo III), en los cuales se establece que los contribuyentes deben probar circunstancias especiales respecto de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y pagos y pasivos negados por los beneficiarios de los



mismos. En relación con el particular, esta Judicatura consideró en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (expediente 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez): ... la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues (...) en virtud del artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. (...) Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 ibid, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A contrario sensu, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso. Por lo dicho, es del caso concluir que la demandante tiene la carga de probar los costos fiscales que tuvieron la virtualidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, de conformidad con el artículo 177 del CPC, vigente para la época de los hechos, que señala que «*incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*».

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 742 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 786 / DECRETO 01 DE 1984 (CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO) - ARTÍCULO 35 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 42 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTÍCULO 177 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 167

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias y las respuestas a requerimientos de la administración se reiteran las sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 13 de diciembre de 2017, radicación 25000-23-27-000-2009-00187-01(20858) y 22 de febrero de 2018, radicación 76001-23-31-000-2012-00688-01(21453), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

CERTIFICACIONES DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL - Alcance probatorio en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia / VALOR PROBATORIO DE CERTIFICACIONES DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL - Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / CERTIFICADOS CONTRADICTORIOS DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL SOBRE EL MISMO HECHO CONTABLE - Valor probatorio en materia tributaria. No llevan al convencimiento sobre el hecho que pretenden probar / COSTOS DE VENTAS - Falta de acreditación / PRUEBA DE COSTOS DE VENTAS – Titularidad. Recae en cabeza del sujeto pasivo del tributo, pues es quien los invoca en su favor

3.2- Respecto al debate particular, la parte actora solicita a esta judicatura que declare que el valor del costo de ventas en que incurrió durante el año gravable 2006 corresponde a la suma de \$ 85.746.184.000. Por su parte, la DIAN considera que el valor de dichos costos corresponde a \$ 84.071.361.000, tal como lo señalan los actos administrativos demandados. En primer lugar, la Sala observa que en la respuesta al requerimiento especial la contribuyente manifestó que omitió declarar costos por cuantía de \$ 15.004.883.000, los cuales estaban asociados a los ingresos que la Administración identificó en el citado acto preparatorio como



ingresos omitidos. De manera que, dicha manifestación se presume veraz en virtud del artículo 746 del ET, a menos de que sobre tales hechos la Autoridad haya solicitado una comprobación especial, o la ley lo exija. Seguidamente, mediante la liquidación oficial de revisión, la Autoridad tributaria aceptó y confirmó que la contribuyente omitió incluir en su declaración privada costos por cuantía de \$ 15.004.883.000. Por lo tanto, la Sala encuentra que la suma de \$ 15.004.883.000, constitutiva de costos omitidos, no es objeto de debate y se tiene por probada. Ahora bien, sentado lo anterior, la cuestión litigiosa se concentra en establecer cuál es la porción de la suma de \$ 15.004.883.000 que corresponde a costos realizados en Colombia y cuál la que corresponde a costos realizados en Perú. Lo anterior a fin de determinar la cuantía que se debe adicionar a los costos de ventas por valor de \$ 78.155.612.000, que incluyó el contribuyente en la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, y, en efecto, concluir si dicho rubro corresponde a la suma de \$ 85.746.184.000, como solicita que se declare en las pretensiones de la demanda. Valga dejar en claro que en el *sub lite* no se discute la obtención y determinación de ingresos en Perú (que tienen el tratamiento de renta exenta por virtud de la aplicación de las normas de la Comunidad Andina), toda vez que dicha cuestión no se planteó como debate en la vía administrativa ni en la judicial. Al respecto, la Sala toma en consideración que en el plenario obran dos certificados, uno expedido por revisor fiscal y el otro expedido por contador público, que tienen por objeto de prueba el mismo hecho contable, esto es, los costos omitidos en la declaración privada y que, señaladamente, fueron realizados en Perú y en Colombia.(...) 3.3- En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que estas se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. Adicionalmente, las certificaciones deben informar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (para los años gravables en los que se encontraba vigente ese requisito); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno. De la valoración probatoria sobre los referidos certificados de revisor fiscal y contador público que obran en el expediente administrativo, la Sala observa que, no obstante, tienen el mismo hecho como objeto de prueba, son contradictorias las manifestaciones que incorporan, además de que el certificado del contador público no señala expresamente si la contabilidad se lleva o no en debida forma y si los libros de contabilidad se encuentran registrados ante la Cámara de Comercio. La contradicción señalada se evidencia en que ambos certificados difieren en la porción de los costos incurridos tanto en Colombia como en Perú. Así, mientras, el certificado del revisor fiscal sostiene que los costos incurridos en Colombia corresponden a \$ 6.311.679.488, y por lo tanto los costos de ventas aumentarían a \$ 84.467.291.488; por su parte, de forma contradictoria, el certificado del contador público da fe de que los costos incurridos en Colombia corresponden a \$ 7.590.592.000, de manera que los costos de ventas aumentarían a \$ 85.746.184.000. Con fundamento en la valoración conjunta de los medios probatorios aportados por la demandante, la Sala concluye que tales documentos no llevan al convencimiento sobre la cuantía de los costos incurridos en Colombia no declarados y que por lo tanto no se acredita que el costo de venta del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 corresponde a \$ 85.746.184.000, como lo solicita la actora en su pretensión de la demanda. Por lo expuesto, la Sala observa



que la demandante no cumplió con la carga de la prueba de acreditar que el costo de venta efectivamente corresponde a la suma pretendida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 777

SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS – Supuestos / SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS - Reliquidación / RELIQUIDACIÓN O REAJUSTE DE LA SANCIÓN POR EXTEMPORANEIDAD EN LA PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS POR MODIFICACIÓN OFICIAL DEL IMPUESTO A CARGO - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia

[E]n relación con la sanción por extemporaneidad, la parte actora señala que, de acuerdo con el artículo 641 del ET, aquella debe ser liquidada únicamente al momento de la presentación extemporánea de la liquidación privada, sin que sea procedente su reliquidación en virtud del mayor valor del impuesto determinado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión, pues ello supondría la vulneración del principio de *non bis in idem*. Sobre el particular, considera la Sala que aun cuando la norma tipifica una conducta sancionable referida a la presentación extemporánea de declaraciones tributarias, aquella parte del supuesto de que el agente infractor liquidó de manera correcta el impuesto a cargo, razón por la cual su reliquidación es procedente si se determina, mediante los respectivos actos administrativos de liquidación oficial, que la deuda tributaria del contribuyente era en efecto mayor a la autoliquidada. En relación con la norma bajo análisis, esta Sección mediante sentencia del 26 de septiembre de 2013 (expediente 16486; CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), señaló lo siguiente: De los términos de la norma transcrita se infiere, claramente, que el hecho sancionable es la presentación extemporánea de la declaración, y que la sanción se liquida, inicialmente, sobre el impuesto a cargo determinado por el contribuyente en la liquidación privada, por cada mes o fracción de mes de retardo. No obstante, si la administración liquida oficialmente el impuesto y, como consecuencia de ello, fija un nuevo impuesto a cargo, lo procedente es que la sanción liquidada inicialmente en la declaración privada sea reajustada teniendo en cuenta esta circunstancia. En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por extemporaneidad liquidada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado oficialmente el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado. A la luz de las anteriores consideraciones, la Sala concluye que en el sub iudice se encuentra ajustado a derecho la reliquidación que de la sanción por extemporaneidad liquidada por la parte actora efectuó la Administración tributaria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 641

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Conductas sancionables / EXONERACIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD - Eximentes de responsabilidad. Presupuestos / SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Omisión en la declaración del impuesto sobre la renta de costos de ventas asociados a los ingresos adicionados en el requerimiento especial / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud

[E]n cuanto a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del ET determina que constituye inexactitud sancionable autoliquidar un menor impuesto o saldo a



pagar, o un mayor saldo a favor, como consecuencia de, entre otros supuestos, de la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. No obstante, el último inciso de la misma norma establece que no se configura la infracción sancionada cuando la disminución del valor a pagar se derive de «errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos». De ahí que, de verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces y que realizó una interpretación razonable del derecho aplicable, esta Judicatura ha estimado que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del ET (sentencia del 5 de octubre de 2016, expediente 21051; CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Pues bien, en el caso concreto las partes no discuten que la sociedad demandante omitió declarar ingresos durante el año gravable en discusión, sino que la discusión versa sobre los costos imputables a esos ingresos adicionados por la Administración tributaria mediante el procedimiento de gestión. Como se explicó, la cuantía solicitada por la parte actora fue desestimada por la Sala, pues el material probatorio alegado por la sociedad contribuyente no basta para acreditar que aquella corresponde al costo de venta efectivamente realizado durante el periodo imponible en controversia, por lo que la declaración privada carece de fundamentación a ese respecto y, por consiguiente, se configura la infracción sancionada, sin que sea aplicable la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del ET, alegada por la demandante. Sobre el particular, se insiste, de conformidad con el plenario, la autoliquidación de renta del año gravable 2006 no se sustentó en hechos probados, completos y cifras veraces, por lo que no es dable considerar que el menor valor de la pérdida fijado en la liquidación oficial de revisión se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre el demandante y la DIAN. Por el contrario, la Sala estima que la contribuyente omitió la carga probatoria que le correspondía para acreditar el costo de venta realizado, es decir, no está acreditada la concurrencia de un error de apreciación respecto del derecho aplicable. Por lo anterior, la Sala mantiene la sanción por inexactitud (...) Con todo, la Sala observa que en los actos censurados se impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de aquellos actos, consagraba el artículo 647 del ET. Sin embargo, la regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una pena menor por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual artículo 648 del ET. Dada esa circunstancia, la Sala considera que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador procede aplicar la norma posterior, siempre que resulte más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora. Por lo tanto, en el presente asunto se debe adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor. La sanción por inexactitud, equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado por la DIAN, según los ajustes efectuados por la Sala, y el determinado por la demandante.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 /



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., ocho (08) de marzo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)

Actor: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 08 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió (ff. 240 a 241):

PRIMERO: Acceder a las súplicas de la demanda.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho se declara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000012 del 17 de febrero de 2010, y Resolución No. 900024 del 7 de marzo de 2011, expedidas en su orden por la División de Gestión de Fiscalización y la División Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN Seccional Cali-.

Se declara en firme la liquidación privada de renta presentada por la Sociedad Construcciones Civiles -Conciviles S.A.-, correspondiente al periodo gravable 2006, vigencia fiscal 2007 de conformidad con los argumentos esbozados en la parte motiva del presente proveído.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 04 de junio de 2007, la sociedad Construcciones Civiles S. A. (Conciviles, en lo sucesivo) presentó extemporáneamente su declaración de impuesto sobre la renta y complementarios, correspondiente al año gravable 2006, en la que liquidó un saldo a favor de \$ 731.976.000 (f. 7), cuya devolución obtuvo el 21 de enero de 2008 (ff. 909 a 910 caa).

Posteriormente, mediante Requerimiento Especial nro. 05238009000036, del 24 de julio de 2009 (ff. 9 a 23), la DIAN propuso modificar la citada autoliquidación, para: (i) adicionar ingresos por la suma de \$ 7.446.091.000; (ii) desconocer costos de ventas por valor de \$ 267.635.000; (iii) sancionar por irregularidades en la contabilidad con una multa por \$ 475.260.000; (iv) imponer sanción por inexactitud



en cuantía de \$ 4.460.725.000; e (v) incrementar la sanción por extemporaneidad en \$ 139.411.000, de manera que, en lugar de un saldo a favor de \$ 731.976.000, la deuda tributaria del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 correspondía a un saldo a pagar por valor de \$ 7.131.373.000.

A través de respuesta al requerimiento especial, radicada ante la DIAN el 29 de octubre de 2009, la sociedad actora se allanó a la glosa sobre el desconocimiento de costos de ventas, a cuyo efecto presentó declaración de corrección el 21 de octubre de 2009, que mantuvo el saldo a favor inicialmente determinado (f. 8). En lo demás, se opuso a los cuestionamientos del referido acto preparatorio (ff. 25 a 50).

El 17 de febrero de 2010, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412010000012 (ff. 51 a 83), que insistió en la adición de ingresos propuesta en el requerimiento especial, pero aceptó que tales ingresos tenían asociados unos costos por cuantía de \$ 6.109.845.000, de manera que también aumentó el valor de los costos totales autoliquidados por la contribuyente. Sobre el aspecto punitivo, confirmó la imposición de las sanciones por extemporaneidad e inexactitud y desistió de la sanción por irregularidades en la contabilidad. En consecuencia, modificó el saldo a favor liquidado en la declaración de corrección por un saldo a pagar de \$ 422.545.000 (f. 52).

Seguidamente, el 16 de abril de 2010, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración contra el referido acto liquidatorio (ff. 69 a 83). Entre otros motivos de inconformidad, alegó que la DIAN erró al fijar la cuantía de los costos asociados, pues determinó estos según el movimiento débito de las cuentas contables «7110 Materiales, 7140 Provisiones y 731095 Diversos», y no con base en el saldo de dichas cuentas, de suerte que se reconoció un menor valor de los costos en la suma de \$ 1.480.727.000.

Pese a los argumentos de la actora, la Resolución 900.024, del 07 de marzo de 2011 (ff. 84 a 96), confirmó la liquidación oficial recurrida.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante formuló ante el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca las siguientes pretensiones (f. 130):

1. Que se declare la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412010000012 del 17 de febrero de 2010, en cuanto ésta no reconoció un costo fiscal de ventas por valor total de \$ 85.746.184.000 y como consecuencia de ello determinó un mayor impuesto de renta y sobretasa del año gravable 2006 de \$ 435.663.000, impuso sanciones de inexactitud y extemporaneidad a la sociedad actora y eliminó el saldo a favor declarado para determinar un saldo a pagar de \$ 422.545.000.
2. Que se declare la nulidad de la Resolución No. 900024 del 7 de marzo de 2011, expedida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante la cual se confirma la liquidación oficial de revisión proferida.



3. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho se declare que el costo de ventas, para efectos del impuesto de rentas del año gravable 2016, de la sociedad Construcciones Civiles S.A. Conciviles NIT 890.300.604-5 es la suma de \$ 85.746.184.000, y por lo tanto, no hay lugar a liquidar un mayor impuesto a cargo, ni sobretasa, ni sanción por inexactitud, ni mayor sanción de extemporaneidad, y se confirme el saldo a favor declarado en la suma de \$ 731.976.000.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 y 363 de la Constitución; 35, 59 y 84 del CCA; y 26, 641, 647, 683, 730 y 772 del Estatuto Tributario (ET). El concepto de violación planteado se resume así:

1- Violación de los derechos al debido proceso y a la defensa

Consideró que, a la luz del artículo 29 superior, las oportunidades procesales para proponer o efectuar modificaciones a las declaraciones tributarias privadas y para sustentar los ajustes pretendidos fenecen con la notificación del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión. De ahí que, al desatarse el recurso de reconsideración, la Administración no esté habilitada para invocar hechos que no fueron discutidos en la vía gubernativa o abordados en la impugnación.

Adujo que, en el *sub examine*, el funcionario que resolvió el recurso de reconsideración carecía de competencia para objetar —en esa instancia procedimental— aspectos que no fueron impugnados por la contribuyente o controvertidos en etapas anteriores del procedimiento de determinación de la deuda fiscal. Señaladamente, se refirió a la «*falta de competencia*» de la DIAN para cuestionar el valor total de los costos de venta, ya que, insistió, ese punto no fue debatido en el recurso de reconsideración.

Agregó que, a efectos de sustentar el nuevo cuestionamiento, la resolución enjuiciada varió los argumentos que habían sido empleados por la liquidación oficial de revisión para modificar la liquidación privada del impuesto. Por consiguiente, manifestó que la DIAN vulneró el debido proceso y precisó que, por tratarse de la última etapa de la vía gubernativa, la introducción de nuevas discusiones a la actuación censurada impidió que la demandante ejerciera su derecho de defensa.

2- Violación de los artículos superiores 29 y 363; y 26, 641, 647, 683, 730 y 772 del ET por indebida determinación de los costos fiscales asociados con los ingresos adicionados por la DIAN

En cuanto al fondo del asunto, sostuvo que la percepción de ingresos necesariamente implica la realización de costos y deducciones; de ahí que la determinación oficial de un mayor ingreso fiscal, forzosamente, debe acompañarse del reconocimiento de costos o gastos, según el caso.

Destacó que, aunque la liquidación oficial censurada reconoció la procedencia de los costos asociados a los ingresos adicionados, el mismo acto determinó un valor equivocado de tales costos.

Al efecto, explicó que, al momento de calcular los costos asociados a operaciones desarrolladas por la compañía en Perú, la DIAN partió del movimiento débito de las cuentas contables (\$ 8.895.016.930), sin tener en cuenta que ese rubro fue afectado por un movimiento crédito (\$ 1.480.727.042) y que, por ello, el valor real de los costos realizados en Perú correspondía a la suma \$ 7.414.289.888.



Así pues, señaló que el error descrito ocasionó el desconocimiento de costos realizados en Colombia —asociados a los ingresos adicionales— por valor de \$ 1.480.727.042 (f. 63 y ff. 685 a 688 caa), situación que fue cuestionada en el recurso de reconsideración y, en su sentir, reconocida expresamente por la resolución que puso fin a la vía gubernativa.

Agregó que, aunque la DIAN reconoció el yerro de la liquidación oficial, en la resolución que desató el recurso de reconsideración se abstuvo de revocar el acto liquidatorio y, por el contrario, disminuyó el valor total de los costos realizados por la contribuyente durante el año gravable 2006, de la cuantía de \$ 85.746.184.000 a \$ 84.071.361.000 (f. 51), bajo el argumento de que el monto de los costos procedentes debía corresponder al señalado en los registros contables de la sociedad.

3- Falsa motivación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

Además de los argumentos precedentes, manifestó que, de forma contradictoria, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración objetó el valor total de los costos en los que incurrió la empresa en el 2006 para generar renta (\$ 92.649.775.167), a pesar de que esa suma había sido aceptada previamente por la liquidación oficial de revisión, en cuantía de \$ 93.428.129.000 (f. 89 a 91). Resaltó que esa discusión tampoco fue objeto de impugnación en sede administrativa y que, en cualquier caso, la conclusión a la que llegaron los actos acusados está viciada de falsa motivación.

Sobre este último particular, indicó que, para calcular la cuantía total de los costos realizados durante el 2006, la DIAN partió de un valor netamente contable y pasó por alto que no todos los costos pueden ser reconocidos como costos fiscales y viceversa, tal como ocurrió con la depreciación fiscal, que excedió a la contable en el señalado año fiscal.

Añadió que, aun si el cálculo hubiera partido del costo de ventas contable y no del fiscal, la cifra de costos a reconocer a la sociedad sería superior a la suma de ingresos adicionales, pues la Administración incurrió en otro error en el momento de determinar el costo de ventas que debía ser adicionado al autoliquidado por la demandante.

4- Improcedencia de las sanciones de extemporaneidad e inexactitud

Respecto de la sanción por extemporaneidad, puntualizó que los actos demandados fijaron una multa mayor, bajo el entendido de que al haberse incrementado el impuesto a cargo debía liquidarse nuevamente la multa. Añadió que, según artículo 641 del ET, la sanción por extemporaneidad debe ser liquidada directamente por la contribuyente que presenta su declaración privada por fuera de los plazos establecidos, correspondiendo la base de la sanción al total del impuesto a cargo declarado, sin que haya lugar a modificar dicha base con ocasión al mayor impuesto determinado mediante los actos liquidatorios expedidos por la Administración tributaria.

Por otra parte, frente a la sanción por inexactitud liquidada por la DIAN, sostuvo que, en virtud de la discusión existente entre la Administración y la sociedad, respecto de la cuantificación de los costos adicionales que deben ser reconocidos, es posible evidenciar que existe una diferencia de criterios, la cual constituye una causal de exoneración punitiva.



Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, así (ff. 142 a 173):

Indicó que en virtud del principio general de derecho de la «*non reformatio in pejus*», no era viable hacer más gravosa la situación del recurrente, razón por la cual la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no disminuyó el valor del costo de ventas determinado en la liquidación oficial de revisión a la suma de \$ 5.915.749.320.

Planteó que no se hizo más gravosa la situación del contribuyente con la resolución que falló el recurso de reconsideración, y que en este acto administrativo se tuvieron en cuenta todos los motivos de inconformidad planteados por el recurrente, por lo cual dicho acto administrativo estuvo ajustado a derecho, no incurrió en falsa motivación ni violó al contribuyente sus derechos al debido proceso y a la defensa.

Argumentó que, de acuerdo con lo previsto en los artículos 772 y siguientes del ET, en la medida en que la contabilidad es un medio de prueba reconocido por la ley cuando cumple con los requisitos legales, cuyos datos prevalecen frente a lo declarado y/o certificado por revisor fiscal, el valor de los costos incurridos por la sociedad contribuyente corresponde a la suma registrada en la contabilidad de \$ 92.649.775.168 y no a la cuantía de \$ 93.428.129.000.

Como consecuencia de lo anterior, sostuvo que no obstante se verificara que en efecto en la liquidación oficial de revisión se tomó de manera errónea el movimiento débito de las cuentas contables y, no el valor correspondiente al saldo, el valor del costo de ventas que se debió adicionar en la declaración de renta del año gravable 2006, correspondía a la suma de \$ 5.915.749.320 y no al valor determinado en la liquidación oficial de revisión correspondiente a \$ 6.109.845.000 (ff. 150 a 153).

Por otra parte, frente a la imposición de la sanción por extemporaneidad, sostuvo que cuando la declaración del impuesto sobre la renta se presenta de forma extemporánea, se presume que el contribuyente ha liquidado correctamente el impuesto. Sin embargo, en caso de que la Administración desvirtúe dicha presunción y determine un mayor impuesto, corresponde reliquidar la sanción para adecuarla a la nueva base del impuesto determinada.

Finalmente, respecto de la sanción por inexactitud, manifestó que de la omisión de la sociedad contribuyente de declarar ingresos operacionales por valor de \$ 7.446.091.000, cuyos costos asociados corresponden a \$ 6.109.845.000, derivó un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor en los términos del artículo 647 del ET, motivo por el cual la sanción por inexactitud sí es procedente.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 08 de mayo de 2014, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 234 a 241):



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

Tras referirse al principio de correspondencia establecido en el artículo 711 del ET y a la jurisprudencia del Consejo de Estado en relación con el mismo, señaló que la Administración en el requerimiento especial propuso modificar el valor del costo de venta liquidado por el contribuyente por valor de \$ 78.423.247.000 al determinar que el mismo correspondía a \$ 78.155.612.000.

No obstante, reprochó que la Administración tributaria al momento de expedir la liquidación oficial de revisión determinó el costo de venta en un valor de \$ 84.265.457.000, difiriendo esta última suma a la inicialmente propuesta en el requerimiento especial, sin explicación alguna.

Por lo anterior, concluyó que era claro que la DIAN al momento de expedir los actos acusados inobservó el principio de correspondencia, violando de esta manera el debido proceso del contribuyente, puesto que el acto administrativo definitivo expedido por la Administración contenía valores diferentes a los establecidos en el requerimiento especial.

Por los motivos expuestos, concluyó que los actos administrativos acusados adolecían de un vicio de nulidad por falsa motivación. Con fundamento en este argumento, el tribunal se relevó del análisis de los demás cargos de violación.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión del tribunal y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia (ff. 245 a 252).

Al efecto, reiteró los argumentos propuestos en la contestación demanda.

Añadió que, en virtud de que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración aplicó el principio de «*non reformatio in pejus*» y no hizo más gravosa la situación del recurrente, no era posible señalar que hubo falsa motivación, pues existió correspondencia entre la decisión adoptada en los actos administrativos y la expresión de los motivos que fundamentaron dicha decisión.

En consecuencia, sostuvo que la actuación de la DIAN se ajustó a derecho, por lo que no debía prosperar la nulidad de los actos demandados.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron los argumentos planteados en las anteriores instancias procesales.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó revocar la sentencia apelada, y en su lugar, anular parcialmente los actos administrativos acusados (ff. 326 a 329).

Argumentó que, para efectos del principio de correspondencia, los costos asociados a los ingresos adicionados no los incluyó la Administración por iniciativa propia en la liquidación oficial de revisión, sino que fue en respuesta al reclamo del contribuyente al contestar el requerimiento especial.

Así mismo, sostuvo que la cifra tenida en cuenta por la Administración respecto del valor total de los costos, no fue desvirtuada por la parte demandante, la cual



no demostró que la DIAN había tenido en cuenta pruebas improcedentes o extraído indebidamente las cifras registradas en los balances y demás documentos de los cuales determinó el valor base de determinación de los costos.

Respecto de la sanción por extemporaneidad, señaló que no era procedente la reliquidación pretendida por la Administración para incrementarla con base en el impuesto liquidado mediante los actos administrativos demandados, en el entendido en que la multa procedente no depende de la determinación oficial del impuesto cuando a ello haya lugar.

Finalmente, en relación con la sanción por inexactitud, sostuvo que no se advertía la diferencia de criterios alegada por la parte actora, en cuanto la discusión no se relaciona con la interpretación jurídica de una norma sino frente a una situación fáctica, razón por la cual la sanción sí es procedente.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Debe la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, en virtud del recurso de apelación presentado por la demandada contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, del 08 de mayo de 2014, que declaró la nulidad de los actos administrativos acusados.

1.1- La controversia judicial establecida entre las partes obedece a las siguientes circunstancias: dentro del procedimiento de revisión de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006, la Administración le planteó a la demandante, mediante requerimiento especial, (i) adicionar ingresos por \$ 7.446.091.000; (ii) desconocer costos de ventas por \$ 267.635.000; (iii) incrementar el impuesto a cargo; y, finalmente, (iv) imponer sanciones por irregularidades en la contabilidad, por inexactitud e incrementar la sanción por extemporaneidad. Respecto de dichas glosas, la sociedad contribuyente únicamente aceptó, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la improcedencia de los costos de ventas señalados en el requerimiento especial, lo cual suscitó la presentación de una corrección provocada a la declaración del impuesto, en la que la cuantía total de costos del periodo (renglón 53) quedó establecida en \$ 78.155.612.000

Sin embargo, la demandada consideró que debían adicionarse los ingresos planteados en el acto preparatorio, motivo por el cual, mediante liquidación oficial de revisión, modificó la última declaración presentada por la actora. No obstante, reconoció costos asociados a los ingresos adicionados en cuantía de \$ 6.109.845.000, no contemplados en el requerimiento especial, lo cual llevó a incrementar el total de costos de la actora, de \$ 78.155.612.000 a \$ 84.265.457.000, y a que el tributo se liquidara a partir de estas nuevas cifras.

La sociedad contribuyente recurrió la liquidación oficial, alegando que, en el cálculo del costo asociado a los ingresos adicionados, la DIAN no había tomado los saldos de las correspondientes cuentas contables, sino solo el movimiento débito, lo cual, a su entender, tuvo como consecuencia que se le dejaran de reconocer costos por \$ 1.480.727.000. Pidió, en consecuencia, que ese valor se sumara al renglón de costos, con lo cual estos pasarían de \$ 84.265.457.000 a \$ 85.746.184.000.

En las consideraciones del acto que resolvió el recurso de reconsideración, la



Administración le dio la razón a la actora acerca de que en la cuantificación de los costos asociados a los ingresos adicionados no se habían empleado los saldos de las cuentas contables, al tiempo que señaló que también se debían tomar las cifras contables, en lugar de las fiscales para efectos de calcular los costos totales de venta realizados, por lo cual advirtió que, de haber empleado el costo total de venta registrado en la contabilidad del ejercicio 2006, la cuantía de los costos asociados a los ingresos adicionados sería menor a la determinada en la liquidación recurrida (f.90), pero que por efecto del principio de *non reformatio in pejus* debían mantenerse los costos totales determinados en la liquidación oficial de revisión (\$ 84.265.457.000) aun siendo superiores a los que de verdad tendrían que proceder.

Es así, que en la demanda la actora planteó una violación al debido proceso y al derecho de defensa, por deficiencias en la motivación de los actos demandados, porque, a pesar de que la autoridad reconoció el error cometido en el análisis de la información contable, confirmó la cuantificación de los costos hecha en la liquidación oficial de revisión.

Por lo tanto, su pretensión se concentra en que se modifique en la liquidación oficial de revisión la cuantía de los costos del periodo, para llevarla a \$ 85.745.734.000, y que se revoquen el mayor impuesto determinado y las sanciones impuestas por inexactitud y por extemporaneidad. En ninguna medida solicita a título de restablecimiento del derecho que se declare la firmeza de la última declaración presentada (en la cual los costos son inferiores a los reconocidos en la liquidación oficial de revisión, pues eran de \$ 78.155.612.000), ni que se revoque la liquidación oficial de revisión; solo pide la nulidad parcial de esta «*en cuanto no reconoció un costo fiscal de ventas por valor total de \$ 85.746.184.000*», por lo cual solicita que se declare a título de restablecimiento del derecho que «*se declare que el costo de ventas, para efectos del impuesto de rentas del año gravable 2006 (...) es la suma de \$ 85.746.184.000, y por lo tanto, no hay lugar a liquidar un mayor impuesto a cargo, ni sobretasa, ni sanción por inexactitud, ni mayor sanción de extemporaneidad, y se confirme el saldo a favor declarado en la suma de \$ 731.976.000*».

En la sentencia de primer grado, el *a quo* decidió acceder a las pretensiones de la demanda, pero no decretó el restablecimiento del derecho pedido por la actora, sino que declaró la nulidad de los actos acusados y que se encontraba en firme la liquidación privada del impuesto. Lo anterior, por cuanto consideró que los actos acusados adolecían de falsa motivación y habían transgredido el principio de correspondencia consagrado en el artículo 711 del ET.

La DIAN apeló la decisión negando la falsa motivación apreciada por la sentencia y manifestó que su actuación se había ajustado a derecho al reconocer el límite concreto que derivaba del principio de *non reformatio in pejus*.

1.2- Previamente a señalar los problemas jurídicos que son objeto de análisis y decisión en la presente providencia, la Sala observa que la sentencia de primera instancia desconoció los principios dispositivo y de congruencia de la sentencia, en la medida en que declaró la nulidad total de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412010000012, del 17 de febrero de 2010, siendo que la parte actora solo pretendía la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión acusada, como se relató antes.



Sobre el particular, el artículo 138 del CCA (normativa aplicable al caso), consagra que «*cuando se pretendan declaraciones o condenas diferentes de la declaración de nulidad de un acto, deberán enunciarse clara y separadamente en la demanda*», con lo cual, en la jurisdicción contencioso-administrativa, la individualización de las pretensiones y el concepto de violación de las normas demarcan la actividad judicial debido a la prevalencia del principio dispositivo, que rige la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Dicho principio tiene doble connotación, sustancial y procesal. En lo sustancial, implica que es el propio demandante quien puede disponer de los derechos subjetivos y quien incita la función judicial a través de los actos de postulación, lo cual ha llevado a la doctrina a precisar que «*el juez no puede inmiscuirse en aquello que las partes no aduzcan como thema decidendum*»¹; en lo procesal, el principio dispositivo se materializa en el cumplimiento de las cargas procesales. Así, corresponde a las partes conducir el debate judicial a partir de las actuaciones procesales que ellos ejerzan dentro de los lineamientos de la ley, sin perjuicio de la actividad probatoria oficiosa que puede realizar el juez para resolver aspectos oscuros o dudosos que le impidan dirimir la controversia.

De esta forma, la actuación judicial que el demandante promueve descansa sobre el principio de la justicia rogada, de manera que acceder a peticiones no reclamadas (*extra petita* y *ultra petita*), contraría el principio dispositivo, al paso que desconoce el principio de congruencia de la sentencia.

En el *sub lite*, la decisión de primer grado, que declaró la nulidad plena del acto liquidatorio, constituye un fallo *ultra petita*, dado que la súplica de la demanda era la nulidad parcial. Adicionalmente, dicha sentencia resulta *extra petita*, en la medida en que el tribunal, a fin de justificar la declaratoria de nulidad total del acto, analizó aspectos de hecho y de derecho que no fueron planteados por la parte demandante.

La falta de congruencia externa de las sentencias implica que el juez analizó aspectos de hecho no cuestionados por las partes procesales y varió la pretensión. Al modificarse el análisis fáctico y probatorio propuesto en la demanda, se varía la *causa petendi* y se incurre en incongruencia. Lo anterior, sin perjuicio de los casos en que el juez advierta la violación flagrante de derechos fundamentales (sentencia C-197 de 1999 de la Corte Constitucional), situación que no se detalla en el *sub iudice*, en tanto que la controversia que plantea la demandante, se restringe a la censura por el desconocimiento parcial del costo de ventas.

En este orden de ideas, esta corporación advierte que dicha irregularidad apareja un defecto sustantivo de la sentencia, que da lugar al saneamiento oficioso previsto en el artículo 132 del CGP (en concordancia con el artículo 25 de la Ley 1285 de 2009), por lo cual, en aras del derecho al debido proceso, se deberá recomponer el debate jurídico de acuerdo con las súplicas de la demanda y en ese sentido versará el análisis que a continuación se plantea.

1.3- Precisado lo anterior, la Sala debe establecer si: (i) el procedimiento adelantado por la demandada supuso una violación al debido proceso y a la defensa del demandante por falsa motivación y falta de correspondencia entre la liquidación oficial de revisión y la resolución que resolvió el recurso de

¹ MORALES MOLINA, Hernando. *Curso de Derecho Procesal Civil*. Bogotá: ABC, 1983, p. 190.



reconsideración; y (ii) resulta procedente reconocer dentro de la liquidación del impuesto de la demandante unos costos de venta totales por el año gravable 2006 en cuantía de \$ 85.746.184.000.

2- Sobre el primer particular, valga destacar que, insistentemente, esta Sección² ha señalado que el ejercicio de las potestades fiscalizadoras concedidas a la Administración tributaria se debe enmarcar dentro de los límites y garantías establecidos en el artículo 29 de la Constitución, de modo que se realice plenamente el derecho de defensa en la formación del contradictorio.

2.1- Así, el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria prevé mecanismos, generales y específicos, dirigidos a garantizar la efectividad del derecho de defensa de los contribuyentes, como sucede, por ejemplo, con la regla de correspondencia que exige el artículo 711 del ET.

En efecto, dicha norma requiere la existencia de correspondencia entre la declaración privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, esto es, que los hechos reportados en la liquidación privada correspondan a las glosas propuestas en el acto previo y concretadas en la determinación oficial del impuesto (sentencia del 28 de septiembre de 2016, expediente 20362, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En ese orden de ideas, no es de recibo que los actos que finalizan la vía gubernativa planteen hechos distintos a los que sustentaron la determinación oficial de la cuota tributaria, pues, aun cuando el ET no haya previsto una norma específica en ese sentido, dicha circunstancia no releva a la Autoridad fiscal de acatar el derecho al debido proceso y el derecho de defensa previstos en el artículo 29 constitucional.

En un sentido similar, la Sala ha determinado que, dado que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración es el acto que le pone fin a la vía gubernativa, la misma debe referirse a las modificaciones realizadas por la liquidación oficial de revisión y, en esa medida, a los hechos controvertidos durante la actuación administrativa (sentencias del 13 de diciembre de 2017, expediente 20858; y 22 de febrero de 2018, expediente 21453, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

2.2- En el caso concreto, la demandante sostiene que la Administración vulneró los derechos al debido proceso y a la defensa, porque la decisión del recurso de reconsideración invocó razones de hecho y de derecho que no fueron propuestas en el requerimiento especial ni en la liquidación oficial de revisión a pesar de que dicha resolución admitió las equivocaciones contenidas en el acto definitivo. En ese sentido, precisa que el valor total de los costos de ventas realizados durante el 2006 solo fue cuestionado en el acto que puso fin a la vía gubernativa, por lo que se le negó la oportunidad procesal para defenderse.

Por su parte, la DIAN asegura que la actuación censurada se desarrolló en el marco del debido proceso, pues dio prelación a la aplicación del principio de la *non reformatio in pejus*, en la medida en que, a pesar de haberse probado un valor menor por concepto de costos de ventas, mantuvo la cuantía determinada en la liquidación oficial de revisión.

² Entre otras, las sentencias del 21 de julio de 2011 (exp. 16356, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), del 9 de marzo de 2017 (exp. 21511, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 06 de septiembre de 2017 (exp. 21719, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



Vistos los planteamientos anteriores, la Sala constata que, mediante el Requerimiento Especial nro. 05238009000036, del 24 de julio de 2009, la DIAN propuso a la actora adicionar ingresos en cuantía de \$ 7.446.091.000 a la autoliquidación de renta del año gravable 2006; y que, al responder el acto preparatorio, esta manifestó que la adición de ingresos debía venir acompañada del reconocimiento de los costos correspondientes, argumento que fue acogido en la Liquidación Oficial de Revisión nro. 05241201000012, del 17 de febrero de 2010, que calculó dicho rubro en la suma de \$ 84.265.457.000 (f. 52).

Asimismo, se advierte que el aspecto referido fue impugnado en el recurso de reconsideración, bajo el argumento de que el valor liquidado por la DIAN correspondió al movimiento débito de las cuentas contables «7110 Materiales, 7140 Provisiones y 731095 Diversos» (\$ 8.895.016.930), que no al saldo de las mismas (\$ 7.414.289.888), de suerte que se reconoció un menor valor de los costos en la suma de \$ 1.480.727.000; pero que la Resolución 900.024, del 07 de marzo de 2011, reconoció el yerro en que incurrió la liquidación oficial, como se indica a continuación (f. 91):

Del resultado anterior, se debe restar el total de la columna "saldo" de las cuentas 7110 Materiales, 7140 Provisiones y 731095 Diversos equivalente a la suma de \$ 7.414.289.888, la cual proviene de la columna de "saldos" y no de "débitos" por \$ 8.895.016.930 como lo consideró la liquidación de revisión. (Destaca la Sala).

No obstante lo anterior, la DIAN se abstuvo de revocar el acto definitivo y, por el contrario, argumentó que, para determinar el costo de ventas que se debía reconocer como asociado a los ingresos adicionados, se debió haber partido del valor total del costo registrado en la contabilidad de la sociedad contribuyente (\$ 92.649.775.168), y no de la cuantía de los costos asociados (\$ 15.004.883.000) a los ingresos omitidos por el contribuyente como se planteó en la liquidación oficial de revisión.

2.3- A la luz de esos hechos, la Sala advierte que en la glosa inicialmente propuesta por la Administración en el acto preparatorio no se discutió el valor total de los costos de venta realizados por la actora durante el año gravable 2006, porque el cuestionamiento estaba dirigido a la adición de ingresos. Por su parte, en la liquidación oficial se procedió a incluir en la determinación de la base gravable los costos que la Administración estimó asociados a los ingresos que se adicionaban, debido a que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial la demandada puso de presente la existencia de unos costos asociados a los ingresos planteados en el acto preparatorio.

Por esa circunstancia, cabe considerar que, contrariamente a lo que estimó el *a quo*, los costos adicionales incluidos en la liquidación oficial de revisión no obedecen a un hecho nuevo, que conllevara una falta de correspondencia, en los términos del artículo 711 del ET, la actuación administrativa, sino al reconocimiento de la recta aplicación de las disposiciones tributarias.

En efecto, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), jurisprudencialmente se ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados, la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos, aproximación a la realidad económica sometida a imposición que conecta directamente con los dictados del «*espíritu de justicia*» proclamado en el artículo 683 del ET que impide exigirle a los contribuyentes «*más de aquello con lo*



que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas» (sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, CP: María Inés Ortiz Barbosa). Por esta circunstancia, la Sección ha admitido el reconocimiento de los costos y deducciones que sean del caso para depurar los ingresos brutos (sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 14712, CP: Héctor Romero Díaz), como en el *sub judice* lo hizo la demandada.

Si bien en el procedimiento de revisión la autoridad no planteó hechos novedosos, ni sorprendidos, que afectaran el derecho de defensa ni las garantías reconocidas constitucionalmente a la actora, sí que se generó a partir de la interposición del recurso de reconsideración un debate conceptual entre las partes acerca de los criterios adecuados para la determinar los costos asociados a los ingresos adicionados con la actuación oficial. Y, en ese marco, la DIAN señaló en la resolución que desató el recurso de reconsideración que discrepaba de los análisis que había hecho la propia entidad en la liquidación oficial de revisión porque habían llevado a determinar un mayor costo al que consideró que correspondería finalmente. Pero, así mismo, la demandada tuvo consciencia de que esa no era la instancia adecuada para reliquidar los costos de manera desfavorable a la actora en la medida en que resultaría contrario al principio de la *non reformatio in pejus*.

Corolario de esas circunstancias, los análisis hechos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración no conllevaron ninguna disminución de la situación jurídica en la que se encontraba la demandante antes formular el recurso, ni la vulneración al debido proceso alegada en el escrito de demanda.

Aun así, habida cuenta del litigio establecido entre las partes, debe la Sala proceder a determinar la cuantía de los costos que está asociada a los ingresos adicionados en la liquidación oficial de revisión, de conformidad con lo que fue solicitado por la actora como pretensión en la demanda.

3- Al respecto, conviene resaltar que el artículo 742 del ET impone a la Administración tributaria el mandato de proferir los actos administrativos de liquidación tributaria, así como la imposición de sanciones —frente a este particular, también lo exige el artículo 29 de la Constitución—, con base en los hechos que aparezcan probados en el expediente administrativo, a través de los medios probatorios previstos en la normativa tributaria y en los códigos procesales (CPC y CGP, según el caso).

En concordancia con la norma anterior, los artículos 35 del CCA y 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011, CPACA) disponen que las decisiones de la Administración han de adoptarse con base en las pruebas disponibles en el expediente.

Sentado lo anterior, es del caso hacer referencia a la carga probatoria sobre los hechos objeto de prueba en el procedimiento tributario. La Sala considera que el punto de partida sobre la noción de la carga probatoria se encuentra establecido en el artículo 746 del ET. Esta norma dispone que «se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

Ahora, la Sala destaca que la señalada presunción de veracidad cobija no solo los



hechos consignados en la declaración y liquidación privada del impuesto, junto con las correcciones de la misma, sino también los manifestados en los requerimientos de la Administración tributaria y las respuestas a los mismos.

Frente al citado artículo 746 del ET, en la sentencia del 1.º de marzo de 2012 (expediente 17568, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas)³, esta Sección precisó que la misma establece una presunción legal y, en esa medida, admite prueba en contrario, *«pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos»*.

Así mismo, en las referidas sentencias se ha dicho que *«la administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado»*.

Por consiguiente, es del caso concluir que la presunción de veracidad en comento es susceptible de ser desvirtuada y, más allá de ello, que si bien la Administración tiene inicialmente la carga de desvirtuar la presunción sobre la declaración privada, una vez verificada la misma operan las instituciones probatorias del procedimiento civil y en particular, la Sala destaca, aquella norma de derecho común en materia probatoria que ordena que, incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen, prevista en el artículo 177 del CPC (concordante con el artículo 167 del CGP).

En el contexto del tema de la carga de la prueba en materia tributaria, los factores de aminoración de la base imponible tienen un especial tratamiento en la normativa fiscal, como se evidencia en los artículos 786 y siguientes del ET (bajo el Libro V, Título VI, Capítulo III), en los cuales se establece que los contribuyentes deben probar circunstancias especiales respecto de los ingresos no constitutivos de renta, rentas exentas y pagos y pasivos negados por los beneficiarios de los mismos.

En relación con el particular, esta Judicatura consideró en la sentencia del 31 de mayo de 2018 (expediente 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez):

... la Sala entiende que la carga probatoria asignada a la DIAN no es absoluta, pues (...) en virtud del artículo 742 del ET operan las instituciones probatorias previstas en el procedimiento civil y en particular, el artículo 167 del Código General del Proceso, que dispone que *incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*.

(...)

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibid*, la carga de prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso⁴.

³Reiterada en las providencias del 13 de agosto de 2015 (exp. 20822, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia) y del 14 de julio de 2016 (exp. 20547, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

⁴ Posición reiterada en el fallo del 29 de agosto de 2018, exp. 21349, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.



Por lo dicho, es del caso concluir que la demandante tiene la carga de probar los costos fiscales que tuvieran la virtualidad de disminuir la base imponible del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, de conformidad con el artículo 177 del CPC, vigente para la época de los hechos, que señala que *«incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen»*.

3.1- En el caso concreto, se encuentran probados en el plenario los siguientes hechos, que son los considerados por la Sala a efectos de dirimir el litigio planteado entre las partes:

(i) La declaración de renta inicial, presentada extemporáneamente por el contribuyente el 04 de junio de 2007, liquidó como costos totales de venta (renglón 53 de la declaración del impuesto sobre la renta) la suma de \$ 78.423.247.000 (f. 7).

(ii) Posteriormente, el contribuyente disminuyó dicho rubro a la suma de \$ 78.155.612.000, mediante declaración de corrección provocada por el requerimiento especial (f. 8).

(iii) En la respuesta al requerimiento especial se manifestó que a los ingresos adicionados por la DIAN se encuentran asociados unos costos que ascendieron a \$ 15.004.882.000 (f. 30) y que no fueron incluidos en la liquidación privada del impuesto. Dicho valor fue confirmado por la Administración en la liquidación oficial de revisión (f. 60).

(iv) El certificado del revisor fiscal de la sociedad contribuyente, expedido el 23 de octubre de 2009 y aportado con ocasión de la presentación de la respuesta al requerimiento especial (ff. 1011 y 1012 caa), da cuenta de que los costos de ventas por cuantía de \$ 15.004.882.000, no incluidos en la declaración privada, corresponden a: i) \$ 8.693.202.512: incurridos en Perú; y (ii) \$ 6.311.679.488: incurridos en Colombia.

(v) La liquidación oficial de revisión, expedida el 17 de febrero de 2010, consideró que los costos de ventas totales declarados en la liquidación privada por valor de \$ 78.423.247.000 (f. 7) debían ser aumentados en la suma de \$ 6.109.845.000 (f. 61), correspondientes estos a los costos realizados en Colombia (asociados a los ingresos omitidos) y no incluidos en la autoliquidación del impuesto. Por lo anterior, en dicho acto administrativo determinó la suma de \$ 84.265.457.000 (f.51) como costos totales de venta imputables en la liquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

(vi) El recurso de reconsideración, interpuesto por la parte actora, señala que la Administración dejó de reconocer costos realizados en Colombia, y asociados a los ingresos adicionados, por cuantía de \$ 1.480.727.000 (f.73) y, por tal razón los costos totales de venta ascenderían a la suma de \$ 85.746.184.000 (f.83).

(vii) El certificado del contador de la sociedad contribuyente, expedido el 16 de abril de 2010 y aportado con ocasión de la interposición del recurso de reconsideración (ff. 1154 y 1155 caa), da cuenta de que de los costos de ventas por cuantía de \$ 15.004.882.000, no incluidos en la declaración privada, solamente \$ 7.414.290.000 fueron realizados en Perú, de manera que los costos en Colombia aumentan en una cuantía equivalente a \$ 1.480.727.000.



3.2- Respecto al debate particular, la parte actora solicita a esta judicatura que declare que el valor del costo de ventas en que incurrió durante el año gravable 2006 corresponde a la suma de \$ 85.746.184.000. Por su parte, la DIAN considera que el valor de dichos costos corresponde a \$ 84.071.361.000, tal como lo señalan los actos administrativos demandados.

En primer lugar, la Sala observa que en la respuesta al requerimiento especial la contribuyente manifestó que omitió declarar costos por cuantía de \$ 15.004.883.000, los cuales estaban asociados a los ingresos que la Administración identificó en el citado acto preparatorio como ingresos omitidos. De manera que, dicha manifestación se presume veraz en virtud del artículo 746 del ET, a menos de que sobre tales hechos la Autoridad haya solicitado una comprobación especial, o la ley lo exija.

Seguidamente, mediante la liquidación oficial de revisión, la Autoridad tributaria aceptó y confirmó que la contribuyente omitió incluir en su declaración privada costos por cuantía de \$ 15.004.883.000. Por lo tanto, la Sala encuentra que la suma de \$ 15.004.883.000, constitutiva de costos omitidos, no es objeto de debate y se tiene por probada.

Ahora bien, sentado lo anterior, la cuestión litigiosa se concentra en establecer cuál es la porción de la suma de \$ 15.004.883.000 que corresponde a costos realizados en Colombia y cuál la que corresponde a costos realizados en Perú.

Lo anterior a fin de determinar la cuantía que se debe adicionar a los costos de ventas por valor de \$ 78.155.612.000, que incluyó el contribuyente en la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, y, en efecto, concluir si dicho rubro corresponde a la suma de \$ 85.746.184.000, como solicita que se declare en las pretensiones de la demanda. Valga dejar en claro que en el *sub lite* no se discute la obtención y determinación de ingresos en Perú (que tienen el tratamiento de renta exenta por virtud de la aplicación de las normas de la Comunidad Andina), toda vez que dicha cuestión no se planteó como debate en la vía administrativa ni en la judicial.

Al respecto, la Sala toma en consideración que en el plenario obran dos certificados, uno expedido por revisor fiscal y el otro expedido por contador público, que tienen por objeto de prueba el mismo hecho contable, esto es, los costos omitidos en la declaración privada y que, señaladamente, fueron realizados en Perú y en Colombia. El primero de ellos indica que costos (i) por cuantía de \$ 8.693.202.512 fueron incurridos en Perú y (ii) por cuantía de \$ 6.311.679.488 fueron incurridos en Colombia.

A su turno, el segundo de tales certificados, esto es, el expedido por el contador público, manifiesta que los costos incurridos en Perú corresponden a \$ 7.414.290.000, de manera que los costos incurridos en Colombia, y que se deben adicionar a los costos de ventas incluidos en la declaración privada, aumentan en una cuantía equivalente a \$ 1.480.727.000, para resultar en un valor total de costos de ventas por cuantía de \$ 85.746.184.000 como factor negativo de la base imponible del impuesto.

3.3- En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que estas se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. Adicionalmente, las certificaciones



deben informar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (para los años gravables en los que se encontraba vigente ese requisito); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno.

De la valoración probatoria sobre los referidos certificados de revisor fiscal y contador público que obran en el expediente administrativo, la Sala observa que, no obstante, tienen el mismo hecho como objeto de prueba, son contradictorias las manifestaciones que incorporan, además de que el certificado del contador público no señala expresamente si la contabilidad se lleva o no en debida forma y si los libros de contabilidad se encuentran registrados ante la Cámara de Comercio.

La contradicción señalada se evidencia en que ambos certificados difieren en la porción de los costos incurridos tanto en Colombia como en Perú. Así, mientras, el certificado del revisor fiscal sostiene que los costos incurridos en Colombia corresponden a \$ 6.311.679.488, y por lo tanto los costos de ventas aumentarían a \$ 84.467.291.488; por su parte, de forma contradictoria, el certificado del contador público da fe de que los costos incurridos en Colombia corresponden a \$ 7.590.592.000, de manera que los costos de ventas aumentarían a \$ 85.746.184.000.

Con fundamento en la valoración conjunta de los medios probatorios aportados por la demandante, la Sala concluye que tales documentos no llevan al convencimiento sobre la cuantía de los costos incurridos en Colombia no declarados y que por lo tanto no se acredita que el costo de venta del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 corresponde a \$ 85.746.184.000, como lo solicita la actora en su pretensión de la demanda.

Por lo expuesto, la Sala observa que la demandante no cumplió con la carga de la prueba de acreditar que el costo de venta efectivamente corresponde a la suma pretendida.

4- Por otra parte, en relación con la sanción por extemporaneidad, la parte actora señala que, de acuerdo con el artículo 641 del ET, aquella debe ser liquidada únicamente al momento de la presentación extemporánea de la liquidación privada, sin que sea procedente su reliquidación en virtud del mayor valor del impuesto determinado por la DIAN en la liquidación oficial de revisión, pues ello supondría la vulneración del principio de *non bis in idem*.

Sobre el particular, considera la Sala que aun cuando la norma tipifica una conducta sancionable referida a la presentación extemporánea de declaraciones tributarias, aquella parte del supuesto de que el agente infractor liquidó de manera correcta el impuesto a cargo, razón por la cual su reliquidación es procedente si se determina, mediante los respectivos actos administrativos de liquidación oficial, que la deuda tributaria del contribuyente era en efecto mayor a la autoliquidada.

En relación con la norma bajo análisis, esta Sección mediante sentencia del 26 de septiembre de 2013 (expediente 16486; CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), señaló lo siguiente:



De los términos de la norma transcrita se infiere, claramente, que el hecho sancionable es la presentación extemporánea de la declaración, y que la sanción se liquida, inicialmente, sobre el impuesto a cargo determinado por el contribuyente en la liquidación privada, por cada mes o fracción de mes de retardo. No obstante, si la administración liquida oficialmente el impuesto y, como consecuencia de ello, fija un nuevo impuesto a cargo, lo procedente es que la sanción liquidada inicialmente en la declaración privada sea reajustada teniendo en cuenta esta circunstancia. En consecuencia, procede la reliquidación de la sanción por extemporaneidad liquidada por el contribuyente en las liquidaciones privadas objeto de revisión, por el hecho de que se hubiese modificado oficialmente el impuesto a cargo, pues su monto corresponde a la base fijada en el artículo citado.

A la luz de las anteriores consideraciones, la Sala concluye que en el *sub iudice* se encuentra ajustado a derecho la reliquidación que de la sanción por extemporaneidad liquidada por la parte actora efectuó la Administración tributaria.

5- Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, el artículo 647 del ET determina que constituye inexactitud sancionable autoliquidar un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor, como consecuencia de, entre otros supuestos, de la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos. No obstante, el último inciso de la misma norma establece que no se configura la infracción sancionada cuando la disminución del valor a pagar se derive de *«errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos»*.

De ahí que, de verificarse que el contribuyente presentó una declaración fundamentada en hechos completos y cifras veraces y que realizó una interpretación razonable del derecho aplicable, esta Judicatura ha estimado que se configura, válidamente, la causal de exoneración de responsabilidad tributaria derivada del hecho de haber incurrido en el supuesto previsto en el artículo 647 del ET (sentencia del 5 de octubre de 2016, expediente 21051; CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Pues bien, en el caso concreto las partes no discuten que la sociedad demandante omitió declarar ingresos durante el año gravable en discusión, sino que la discusión versa sobre los costos imputables a esos ingresos adicionados por la Administración tributaria mediante el procedimiento de gestión.

Como se explicó, la cuantía solicitada por la parte actora fue desestimada por la Sala, pues el material probatorio alegado por la sociedad contribuyente no basta para acreditar que aquella corresponde al costo de venta efectivamente realizado durante el periodo imponible en controversia, por lo que la declaración privada carece de fundamentación a ese respecto y, por consiguiente, se configura la infracción sancionada, sin que sea aplicable la causal de exoneración prevista en el artículo 647 del ET, alegada por la demandante. Sobre el particular, se insiste, de conformidad con el plenario, la autoliquidación de renta del año gravable 2006 no se sustentó en hechos probados, completos y cifras veraces, por lo que no es dable considerar que el menor valor de la pérdida fijado en la liquidación oficial de revisión se derive de errores de apreciación o diferencias de criterio entre el demandante y la DIAN.

Por el contrario, la Sala estima que la contribuyente omitió la carga probatoria que le correspondía para acreditar el costo de venta realizado, es decir, no está acreditada la concurrencia de un error de apreciación respecto del derecho aplicable. Por lo anterior, la Sala mantiene la sanción por inexactitud frente a la



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

disminución pérdidas por el rechazo de la deducción especial frente a los bienes importados durante el periodo imponible 2006.

Con todo, la Sala observa que en los actos censurados se impuso a la demandante una sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto determinado, con fundamento en lo que, para la época de expedición de aquellos actos, consagraba el artículo 647 del ET. Sin embargo, la regulación de esa sanción fue modificada por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, en el sentido de establecer una pena menor por la comisión de la infracción, que quedó consagrada en el actual artículo 648 del ET.

Dada esa circunstancia, la Sala considera que se debe atender el mandato previsto en el artículo 29 constitucional y replicado en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016 (que modificó el artículo 640 del ET), de acuerdo con el cual en el ámbito sancionador procede aplicar la norma posterior, siempre que resulte más favorable que aquella que se encontraba vigente para el momento de ocurrencia de la conducta infractora.

Por lo tanto, en el presente asunto se debe adecuar la sanción por inexactitud impuesta, a la norma actual que resulta más favorable a los intereses del infractor.

La sanción por inexactitud, equivalente al 100% de la diferencia entre el saldo a favor determinado por la DIAN, según los ajustes efectuados por la Sala, y el determinado por la demandante, se cuantifica así:

Saldo a pagar o a favor según resolución que resolvió el recurso de reconsideración, ajustada por la Sala	\$ 274.516.000
Saldo a pagar o favor según la liquidación privada	\$ 731.976.000
Diferencia (base)	\$ 457.460.000
Tarifa	100%
Sanción por inexactitud	\$ 457.460.000

Por las razones expuestas en la presente providencia, la Sala revocará el numeral primero de la parte resolutoria de la sentencia apelada, en su lugar anulará parcialmente los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, se tendrá como liquidación de la sanción por inexactitud la determinada por la Sala.

En definitiva, de conformidad con las consideraciones expuestas y los hechos probados, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del impuesto de renta del año gravable 2006 se establece de la siguiente manera:

Concepto	Liquidación privada	Actos administrativos demandados	Liquidación Sección Cuarta del Consejo de Estado
Total gastos de nómina	8.329.284.000	8.329.284.000	8.329.284.000
Aportes a seguridad social	1.475.741.000	1.475.741.000	1.475.741.000
Aportes al SENA, ICBF y cajas de compensación	543.391.000	543.391.000	543.391.000
Efectivo, bancos, etc.	2.903.150.000	2.903.150.000	2.903.150.000
Cuentas por cobrar clientes	29.905.196.000	29.905.196.000	29.905.196.000
Acciones y aportes (sociedades anónimas)	285.509.000	285.509.000	285.509.000
Inventarios	8.122.961.000	8.122.961.000	8.122.961.000



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

Activos fijos	10.922.642.000	10.922.642.000	10.922.642.000
Otros activos	340.289.000	340.289.000	340.289.000
Total patrimonio bruto	52.479.747.000	52.479.747.000	52.479.747.000
Pasivos	22.954.336.000	22.954.336.000	22.954.336.000
Total patrimonio líquido/ negativo	29.525.411.000	29.525.411.000	29.525.411.000
Ingresos brutos operacionales	85.766.243.000	93.212.334.000	93.212.334.000
Ingresos brutos no operacionales	2.634.219.000	2.634.219.000	2.634.219.000
Intereses y rendimientos financieros	263.454.000	263.454.000	263.454.000
Utilidad por exposición a la inflación	0	0	0
Total ingresos brutos	88.663.916.000	96.110.007.000	96.110.007.000
Menos: devoluciones, descuentos y rebajas	0	0	0
Otros ingresos no constitutivos de renta	0	0	0
Total ingresos netos	88.663.916.000	96.110.007.000	96.110.007.000
Costos de venta	78.155.612.000	84.265.457.000	84.265.457.000
Otros costos	0	0	0
Total costos	78.155.612.000	84.265.457.000	84.265.457.000
Gastos operacionales de administración	7.383.863.000	7.383.863.000	7.383.863.000
Gastos operacionales de ventas	0	0	0
Deducción inversiones en activos fijos	15.743.000	15.743.000	15.743.000
Pérdida por exposición a la inflación	440.935.000	440.935.000	440.935.000
Otras deducciones	1.191.979.000	1.191.979.000	1.191.979.000
Total deducciones	9.032.520.000	9.032.520.000	9.032.520.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	1.475.784.000	2.812.030.000	2.812.030.000
o Pérdida líquida del ejercicio	0	0	0
Compensaciones	0	0	0
Renta líquida	1.475.784.000	2.812.030.000	2.812.030.000
Renta presuntiva	1.680.441.000	1.680.441.000	1.680.441.000
Total rentas exentas	0	0	0
Rentas gravables	0	0	0
Renta líquida gravable	1.680.441.000	2.812.030.000	2.812.030.000
Ingresos por ganancias ocasionales	0	0	0
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	0	0	0
Ganancias ocasionales no gravadas y exentas	0	0	0
Ganancias ocasionales gravables	0	0	0
Impuesto sobre la renta líquida gravable	588.154.000	984.211.000	984.211.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	588.154.000	984.211.000	984.211.000
Sobretasa impuesto a la renta 2006	58.815.000	98.421.000	98.421.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Impuesto de remesas	0	0	0
Total impuesto a cargo	646.969.000	1.082.632.000	1.082.632.000
Anticipo renta por el año gravable 2006	0	0	0
Saldo a fvr año 2005 sin solicitud dev o comp	0	0	0
Autorretenciones	0	0	0
Otros conceptos	1.411.280.000	1.411.280.000	1.411.280.000
Total retenciones año gravable	1.411.280.000	1.411.280.000	1.411.280.000
Anticipo por el año gravable 2007	0	0	0



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.

Saldo a pagar por impuesto	0	0	0
Sanciones	32.335.000	751.193.000	511.592.000
Total saldo a pagar	0	422.545.000	182.944.000
o Total saldo a favor	731.976.000	-	

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia del 08 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia,

Primero. Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 052412010000012, del 17 de febrero de 2010, y de la Resolución 900.024, del 07 de marzo de 2011.

Segundo. A título de restablecimiento del derecho, determinar como liquidación del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2006 a cargo de la compañía Construcciones Civiles S. A., la contenida en la parte motiva de la sentencia de última instancia.

2. **Reconocer** personería para actuar en el proceso a la abogada Yadira Vargas Roncancio, como apoderada de la parte demandada, en los términos del poder que obra a folio 433.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



Radicado: 76001-23-31-000-2011-01132-01(21295)
Demandante: CONSTRUCCIONES CIVILES S. A.