



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., veintisiete (27) de abril de dos mil veintitrés (2023)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	25000-23-37-000-2017-00785-01 (24973)
<b>Demandante</b>	TENARIS GLOBAL SERVICES (PANAMÁ) SUCURSAL COLOMBIA - EN LIQUIDACIÓN
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
<b>Tema</b>	Renta 2013. Rechazo costos. Valoración probatoria.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de julio de 2019 (fls. 498 a 518), proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

**“PRIMERO: DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000007 del 06 de enero de 2016, por medio de la cual se modificó el denunciado privado presentado por la sociedad Tenaris Global Services Sucursal Colombia, correspondiente al impuesto sobre la renta del año 2013; y la Resolución No. 010.217 del 23 de diciembre de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración en su contra, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO:** Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho **DECLARAR:**

- Que la declaración corregida por la empresa actora mediante formulario No. 1104606154406 del 07 de marzo de 2016, cumple con los requisitos establecidos en el artículo 713 del E.T. y, por lo mismo se tiene en cuenta.
- Que la liquidación del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2013 a cargo de la sociedad demandante, es la insertada en la parte considerativa de este fallo.

**TERCERO:** Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

**CUARTO:** Archivar el expediente, una vez ejecutoriada esta providencia, previas las desanotaciones de rigor.”

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

El 8 de abril de 2014, la demandante presentó la declaración del impuesto a la renta del año gravable 2013, registrando un saldo a favor de \$7.538.807.000, el cual solicitó en devolución.

La DIAN inició investigación previa a la devolución, y mediante Requerimiento Especial Nro. 312382015000057 del 13 de abril de 2015, propuso al contribuyente la modificación de la declaración, en el sentido de rechazar: *i)* costos de ventas; *ii)* deducción del GMF; y, *iii)* la compensación de exceso de renta presuntiva del año 2012, y planteando una sanción por inexactitud. El contribuyente dio respuesta, aceptando el rechazo de la deducción del GMF, para lo cual adjuntó la respectiva declaración de corrección, y continuó discutiendo las demás glosas.

La DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 312412016000007 del 6 de enero de 2016, en la cual desconoció la declaración de corrección provocada por incluir rubros que no fueron glosados, por lo tanto mantuvo el desconocimiento de las deducciones por GMF y las compensaciones de excesos de renta presuntiva y disminuyó el rechazo de costos de ventas a la suma de \$35.131.577.000. Esto, llevó a determinar un impuesto a cargo de \$12.577.891.000 y una sanción por inexactitud de \$15.919.914.000.



El 8 de marzo de 2016, la sucursal presentó el recurso de reconsideración, reiterando la aceptación del rechazo de la deducción del GMF para lo cual adjuntó una segunda corrección y oponiéndose a las demás modificaciones planteadas en la liquidación oficial.

La Administración no otorgó validez a la declaración de corrección aduciendo la modificación de rubros que no fueron glosados, razón por la cual, mediante Resolución Nro. 010217 del 23 de diciembre de 2016, efectuó una nueva determinación del tributo, rechazando costos de ventas por \$12.436.201.000, mantuvo la glosa por desconocimiento de deducciones GMF (considerada la invalidez de la corrección) y aceptó la compensación del exceso de renta presuntiva del año 2012. Todo lo que llevó a determinar un impuesto a cargo de \$5.749.595.000 y una sanción por inexactitud de \$4.994.640.000.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones (fl. 5):

#### **“PRIMERA**

*Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales en las cuales debieron fundamentarse:*

1. *Resolución No. 312412016000007 del 6 de enero de 2016 proferida por la División de Gestión de Liquidación, Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes de la DIAN, por medio de la cual se liquida oficialmente el Impuesto sobre la Renta por el año gravable 2013 a cargo de TENARIS GLOBAL SERVICES (PANAMÁ) SUCURSAL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN.*
2. *Resolución No. 010217 de 23 de diciembre de 2016 proferida por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, por medio de la cual se decide el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412016000007 del 6 de enero de 2016.*
3. *Que en cualquier caso se anulen las disposiciones de los actos administrativos demandados por las cuales se impone una sanción por inexactitud por no corresponder a la realidad fáctica ni encajar en la hipótesis sancionable.*

#### **SEGUNDA**

1. *Que, consecuentemente, se declare la firmeza de la liquidación de corrección contenida en el formulario N° 1104606154406 y autoadhesivo 91000341245537 en la que se fije el saldo a favor del contribuyente por valor de \$7.516.128.000, por ajustarse a derecho, especialmente en cuanto al motivo de la litis: la cifra de costos y deducciones procedentes y admisibilidad de la corrección en la etapa del recurso, con la adición impositiva originada en el Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante simplemente GMF) aceptada por la accionante, con la sanción correspondiente al error, debidamente reducida al 50%.*
2. *Que se ordene reanudar el procedimiento de devolución del saldo a favor así determinado, que a la fecha se encuentra suspendido, para que se efectúe la devolución de dicho saldo con los intereses de ley.*
3. *Que como consecuencia de la nulidad, se restablezca en su derecho a la sociedad demandante, declarando que mi poderdante no está obligada a pagar suma alguna por concepto de impuesto ni de sanción pecuniaria por los hechos materia de este proceso.*
4. *Que se condene en costas a la entidad demandada incluyendo las agencias en derecho y demás expensas necesarias para la defensa de mi representada.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 26, 62, 66, 647, 713, 746, 771-2, 772, 774 y 776 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989); 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011); así como 39 y 63 del Decreto 2649 de 1993. El concepto de la violación se resume así (fls. 12 a 49):



## 1. Rechazo del costo de ventas

En relación con el rechazo parcial del costo de ventas, señaló que los actos demandados están viciados de falsa motivación porque la DIAN no reconoce “*otras compras*” y el efecto de los “*ajustes al costo*”, en tanto no tuvo en cuenta la conciliación fiscal entre los libros contables y la declaración tributaria.

Aseguró que lleva su contabilidad por el sistema de inventarios permanentes, con el registro por unidades de inventarios (Kárdex), como consta en el certificado expedido por el revisor fiscal, el cual además informa que el costo de los inventarios se registra en las cuentas 1435 mercancías y 6135 costo de ventas. También, que el Kárdex se obtiene directamente del software SAP contratado para la gestión contable, informática y de inventarios como da cuenta la certificación emitida por la apoderada general de la compañía y el dictamen pericial que se adjunta a la demanda. Y que el costo de ventas por valor total de \$346.266.774.000 está acreditado en los estados financieros, el dictamen pericial y las facturas de compra, el cual se deriva del siguiente cálculo:

<b>Inventario Inicial</b>	123.823.875.754
<b>Más:</b> Compras de productos para la venta	
Compra de productos tubulares	277.063.263.842
Logísticos de importación y aranceles	11.089.840.783
<b>Total compras</b>	288.153.104.625
<b>Menos:</b> Total inventario final	(60.310.140.950)
<b>Otras compras y otros costos</b>	
Ajustes precios de transferencia	(9.790.852.944)
Otros ajustes créditos	(8.145.192.601)
Otros costos y compra de servicios	12.535.979.994
Total	(5.400.065.551)
<b>Costo de ventas contable</b>	346.266.773.878
Menos ajustes fiscales	(3.843.254.394)
<b>Total costo fiscal solicitado en la declaración de renta</b>	342.423.519.484

Indicó que todos los informes de costos de la compañía son ciertos y reales, y registran lo mismo, aunque incluyan cifras desagregadas (inventarios de logísticos y producto ranurado y otros servicios relacionados con la mercancía).

Precisó que los estados de costos entregados a la DIAN presentaron diferencias aparentes ya que el primer informe, a solicitud de la Administración, añadió los inventarios de productos en tránsito que no debían ser incluidos de conformidad con el artículo 27 del Decreto 187 de 1975, pero la exclusión de esta partida del estado de costos fue posteriormente aceptada por la autoridad tributaria, con lo cual dicha entidad no debería reprochar tal diferencia a la actora. También, explicó que son diferentes los estados de costos de venta atendiendo al desglose realizado de dicha partida.

Manifestó que la conciliación contable fiscal del 12 de noviembre de 2014 da cuenta que el costo de ventas contable corresponde a \$346.266.774.000 y el costo fiscal es de \$342.423.518.464, el cual fue certificado por el revisor fiscal y se informó en los estados de costos entregados a la Administración.

## 2. Improcedencia del desconocimiento de las pruebas que soportan los costos de ventas

Manifestó que la contabilidad no ha sido desvirtuada por la DIAN y por eso conserva su valor como prueba. Asimismo, que su actuar se respalda en el principio de buena fe, y su denuncia privado goza de presunción de veracidad. No obstante, la Administración con base en sospechas rechazó la contabilidad, las certificaciones del revisor fiscal y los estados financieros.

Afirmó que en el expediente se encuentra demostrada: *i)* la existencia del kárdex; *ii)* la utilización del sistema de inventario permanente, *iii)* los dictámenes sin



salvedades del revisor fiscal; iv) los libros principales y auxiliares junto con sus soportes externos; v) las facturas; vi) la inexistencia de prueba especial que desvirtúe la contabilidad y los estados financieros; y; vii) consta que la actora entregó la información contable que le fue requerida en cada visita. Por eso, la Administración debió dar aplicación al principio de unidad de prueba y valorar el material probatorio de conformidad con los artículos 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario, y en caso de presentarse un vacío, este debía resolverse a favor del contribuyente de acuerdo con el artículo 745 ibídem.

Acusó a la DIAN de dividir los efectos de las pruebas aportadas, otorgando credibilidad a ciertas facturas y a otras no, desconociendo el principio de unidad de la prueba.

Expuso que, en el cálculo del costo de venta, la partida “*compra de productos tubulares*”, fue aceptada por la DIAN en la suma de \$274.940.664.853, pero en realidad esta corresponde a \$277.063.263.842, por lo que se presenta una diferencia de \$2.123.000.000. Que, en relación a los “*logísticos de importación*” se aceptaron \$11.066.244.856, por lo que frente a lo declarado por \$11.089.840.783 subsiste una diferencia de casi 24 millones de pesos. Asimismo, discutió que los rubros “*otros costos y compras de servicios*” por \$12.535.979.994 y “*ajustes créditos*” por \$8.145.192.601 no fueron aceptados.

Al respecto precisó que, en relación con el costo por “*compra de productos tubulares*”, con la demanda nuevamente aportó las facturas, como las 5 notas crédito por \$2.132.442.719, que no fueron valoradas adecuadamente por la Administración.

Sobre los “*logísticos de importación*” relacionados con los productos terminados, relativos al transporte internacional del bien, los aranceles, gastos portuarios, aduaneros, fletes del puerto al centro de acopio, advirtió que la autoridad tributaria no justificó el desconocimiento de casi 24 millones de pesos.

En cuanto al rechazo de “*otros costos y compras de servicios*” expresó que, este no tiene lugar porque los \$12.535.979.994, se trata de \$3.453.691.053 pagados por el ranurado de los tubos y \$9.082.288.941 por el transporte de los tubos hasta el centro de acopio, es decir, de servicios íntimamente relacionados con los productos comercializados por la compañía. Advirtió que estas compras no fueron valoradas por la DIAN a pesar de encontrarse soportadas en facturas y pruebas contables.

Respecto de los “*ajustes*”, aseguró que no es procedente que la Administración determine como ajustes del costo de ventas la suma de \$17.936.045.545, cuando realmente corresponde a la suma negativa de \$5.400.065.551. Explicó que del rubro “*otros costos y compras de servicios*” de \$12.535.979.994 se restó “*ajustes de precios de transferencia*” por \$9.790.852.944 y otros “*ajustes créditos*” por \$8.145.192.601, y se obtiene la suma negativa de \$5.400.065.551, manifestando que en el dictamen pericial corrobora lo expuesto.

### **3. Procedencia de las correcciones provocadas**

Discutió que la Administración no aceptara las correcciones que fueron provocadas en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, no obstante que en las mismas se allanó a la glosa relativa al rechazo de la deducción por GMF.

### **4. Improcedencia de la sanción por inexactitud**

Aseguró que no se le puede sancionar por inexactitud, comoquiera que las inconformidades de la Administración se derivaron de sus propios errores de apreciación, salvo lo relacionado con la deducción de \$50.401.000 por GMF, que la actora aceptó oportunamente, junto a la sanción reducida. Aunado a que no se



probó que la actora actuó con dolo o ánimo defraudatorio. Y, solicitó que de mantenerse la sanción, se diera aplicación al principio de favorabilidad.

### Oposición de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda (fls. 341 a 358 cp2) señalando que, no fue posible dar validez a la declaración de corrección presentada por la actora, porque comparada con la liquidación oficial de revisión, se estableció que la contribuyente modificó el renglón de activos fijos en la suma de \$1.556.591.000 cuando había declarado inicialmente \$1.556.592.000, lo que derivó en la modificación del patrimonio líquido de \$143.706.246.000 a \$143.706.245.000. De modo que, la demandante efectuó modificaciones en relación con el patrimonio sin que ese renglón se hubiera glosado, y encontrándose superada la etapa prevista para modificaciones voluntarias. Todo lo cual, es contrario a lo preceptuado en el artículo 713 del Estatuto Tributario.

Manifestó que encontró diferencias entre lo contabilizado y lo declarado por la actora, que no fueron justificadas en su totalidad, con lo cual la eficacia probatoria de la contabilidad quedó desvirtuada, así como las certificaciones del revisor fiscal. Aunado al hecho de que la contribuyente presentó en cuatro oportunidades el estado de costos con diferentes cifras y datos.

Explicó que analizados los estados de costos y las respuestas dadas por la actora en cada ocasión, se estableció que esta no determinó el costo de venta por el sistema de inventario permanente como se encontraba obligada, por eso procedió a valorar cada una de las facturas con el fin de efectuar nuevamente el cálculo del costo de ventas, así: *i)* un inventario inicial de \$123.823.875.754; *ii)* compras de productos tubulares terminados por \$274.940.664.853, dado que la información de las facturas no era coincidente con la contabilidad y existían notas créditos que las reversaban; *iii)* costos logísticos de importación y aranceles de \$11.066.244.856 de los \$11.089.840.783 registrados por la contribuyente, por falta o ilegibilidad de algunas facturas; *iv)* un inventario final de \$58.064.167.920 frente al registrado en la última corrección de \$60.310.140.950 que no fue justificado; *v)* ajustes de precios de transferencia por \$17.936.045.545 según lo informado en la respuesta al requerimiento especial; *vi)* ajustes fiscales por provisiones contables no deducibles de \$3.843.254.394, como también lo indicó la declarante; *vii)* para un total costo de ventas de \$329.987.317.604.

Puntualmente, en lo concerniente a los ajustes por \$17.936.045.545 expuso que esta suma fue la informada por el contribuyente. Que si bien posteriormente, sostuvo que ese rubro incluye ajustes por: *“precios de transferencia”* (\$9.790.852.944), por *“recobros de la casa matriz de los descuentos comerciales otorgados a los clientes (rebates)”* (3.159.615.122), y por *“ventas despachadas finalizando 2013 y facturadas en el 2014”* (4.985.577.479), lo cierto es que no existe evidencia de tales ajustes, y que fue la misma sociedad quien informó *“ajustes por precios de transferencia”* por la suma mencionada.

Que en cuanto al argumento de la demandante, según el cual, de los \$17.936.045.545, \$8.145.192.601 (ajustes por rebates y por compras del año 2013 facturadas en 2014) deben compensarse con otros costos y compras de servicios de \$12.535.979.994, se advierte que no existe justificación ni prueba del ajuste de \$8.145.192.601.

Expresó que, los actos demandados no se encuentran viciados de falsa motivación, debido a que las glosas propuestas cuentan con soportes de hecho y de derecho que sustentan la decisión adoptada.

Solicitó que se mantuviera la sanción por inexactitud porque la actora declaró costos de ventas y deducciones improcedentes, por lo que está probado el hecho



sancionable en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Conducta no atribuible a una diferencia de criterios, pues lo evidenciado fue que esta incurrió en una incorrecta aplicación o desconocimiento del derecho aplicable.

Aparte que la contribuyente contó con conocimiento y voluntad para registrar tales datos en su liquidación privada, de lo que surge el elemento subjetivo para la imposición de la referida sanción.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda por lo siguiente (fls. 498 a 518 ca3):

Consideró que la declaración de corrección provocada en el requerimiento especial era improcedente en la medida que modificó renglones que no fueron objeto de discusión de la DIAN, que derivaron un menor impuesto a cargo.

Encontró que la declaración de corrección provocada en la liquidación oficial de revisión debía avalarse en aplicación al espíritu de justicia y el principio de eficiencia tributaria, puesto que el único argumento para su desconocimiento fue que la demandante modificó los renglones del patrimonio bruto y de gastos operacionales de administración en \$1.000 y \$2.000, respectivamente, y del análisis de dicho denuncia se extrae que el cambio realizado al patrimonio bruto resulta intrascendente para efectos de la depuración del impuesto sobre la renta por el año 2013. Igualmente, porque el aumento del renglón de gastos operacionales de administración se dio en \$2.000, cifra que no incide en la liquidación del tributo, en tanto la diferencia derivada de dicho monto asciende a la suma de 66 centavos, valor que aproximado a cifras de miles equivale a \$0.

Aclaró que, no existe divergencia entre las partes respecto del rechazo de “*otras deducciones*” (GMF) por la suma de \$50.401.000 que la actora aceptó.

Estimó acertado el rechazo de costos de venta por \$12.436.201.000 en la medida que si bien la demandante aportó dictamen técnico contable favorable a los costos de venta declarados, el cual fue decretado en el proceso, tal experticio, pese a referir que se basó en los libros contables suministrados por la empresa, así como en la facturación aportada, no concuerda con la totalidad de las pruebas del expediente, tales como las conciliaciones contable - fiscal allegada por la demandante, los estados de costos que esta modificó en cuatro oportunidades y las facturas que no cumplían los requisitos exigidos por la ley.

Puntualmente, sobre el estado de costos, el Tribunal halló: *i)* adecuado el rechazo \$1.786.732.379 de compras de productos tubulares, quedando dicho rubro en la suma de \$274.940.664.853, porque se omitió su registro contable y ante falta de prueba de su registro estas no podían aceptarse; *ii)* \$10.104.488.921 de costos “*logísticos de importación*” (\$8.610.887.856) y “*logístico de aranceles*” (\$2.455.357.000) debían rechazarse porque la actora omitió su registro contable y las facturas aportadas no era útiles para soportar tales costos por presentar inconsistencias o fallas de información o por ser ilegibles; y, *iii)* los ajustes aplicables a los costos de ventas eran de \$17.936.045.545, dado que esa fue la suma registrada en conciliación contable - fiscal suministrada por la actora y porque en el expediente no existe soporte de la modificación que la contribuyente más adelante pretendió hacer a esos ajustes, para reducirlos a \$9.790.852.944.

Conforme con lo anterior, consideró procedente la sanción por inexactitud, pero disminuida de conformidad con el principio de favorabilidad sancionatoria al 100%, que llevó a determinarla en la suma de \$3.121.650.000.



## Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia de primera instancia (fls. 527 a 685) explicando que se encuentra conforme con la aceptación de la declaración de corrección, frente al rechazo de los costos de venta y la sanción por inexactitud, considera que la primera instancia incurrió en las siguientes equivocaciones:

Se profirió una sentencia incongruente, puesto que se pronunció sobre rubros que no fueron objeto de debate, como es el caso de los costos logísticos de aranceles por \$2.455.067.000 reconocidos con la liquidación oficial de revisión, así como los costos logísticos de importación por \$8.610.887.856 aceptados en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, llegando a la conclusión de un rechazo por \$10.104.488.921 que no fue glosado.

Se desatendieron las pruebas allegadas a la actuación administrativa y al proceso judicial que demuestran que efectivamente incurrió en los costos de venta declarados, por lo que son plenamente deducibles a la luz de los artículos 26, 62 y 771-2 del Estatuto Tributario, y en contravía de lo demostrado decidió:

- Aprobar la tesis de la DIAN, según la cual, la demandante no aplicó el sistema de inventarios permanentes para contabilizar los costos de los productos comercializados, pese a haberse demostrado que el control de las unidades de inventario se hace por tarjetas Kárdex llevadas por el sistema SAP. Conforme con ello, se dejó de valorar el estado de compras de inventario permanente.
- Señalar de sospechosa la utilización de cuentas corporativas omitiendo valorar que dichas cuentas están parametrizadas con el PUC vigente para la época de los hechos.
- Afectar el costo de ventas con \$2.122.598.989 por devolución de mercancías practicadas en febrero de 2014, soportada en 5 notas créditos (2346, 2347, 2348, 2349 y 2350).
- Desconocer \$23.865.927 de costos logísticos de importación soportados en 3 facturas (88309, 59299 y 5914) que cumplen con los requisitos de ley para ser admitidas como deducibles, y fueron revisadas por un perito, que reiteró su valor y concepto.
- Desconocer costos logísticos de ventas y otras compras de servicios por \$12.535.979.994 soportados en 1.220 facturas que fueron aportadas en su totalidad en la vía gubernativa, y que la perito dictaminó cumplen los requisitos de ley.
- Asentir la determinación de ajustes por \$17.936.045.545 bajo una indebida interpretación de este rubro, dado que la Administración desconoce que los costos de ventas de logística por flete y ranurado por valor de \$12.535.979.994, se le restan los ajustes créditos por \$8.145.192.601, arrojando ajustes y compras de servicios por \$4.390.787.393, los cuales menos los ajustes por precios de transferencia de \$9.790.852.944, generan un total de ajustes de \$5.400.065.551, y no de \$17.936.045.545.
- Otorgar al estado de costos efectos fiscales que no tiene dado que es un informe gerencial sobre el comportamiento de los costos de producción o comercial.

Además, el Tribunal omitió otorgar pleno valor a la contabilidad, certificados del revisor de revisor fiscal y el dictamen pericial que no han sido desvirtuados, así como la presunción de veracidad de la declaración, también, al ignorar un grupo de facturas o documentos externos sustento del costo por compras que fueron aportadas en la vía gubernativa y en la demanda.

A su vez, la sentencia de primera instancia avaló la falsa motivación de los actos administrativos demandados, que se fundamentaron en la premisa carente de prueba, que la actora no llevó el inventario permanente que le exigía la ley, cuando ocurrió todo lo contrario, pues los costos son reales al punto que se encuentran soportados en facturas de terceros debidamente registradas y eran necesarios para



para generar los ingresos de la compañía. Y, mantuvo la sanción, a pesar de que la actora no incurrió en la conducta sancionable, ni actuó con dolo.

### **Alegatos de conclusión**

**La demandante** reiteró los argumentos planteados en la demanda y en el recurso de apelación (fls. 631 a 674 c3). Por su parte, **la demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda (fls. 595 a 614 c3).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación rindió concepto (fls. 675 a 677 c3) a favor de que se revoque la sentencia apelada, por considerar que los costos logísticos de importación rechazados por la DIAN en la suma de \$23.865.927 se encuentran suficientemente soportados en el expediente, aunado a que el Tribunal se equivocó al rechazar por este mismo concepto la suma de \$10.104.488.921 que no estaba en discusión. También, porque los costos “logísticos de ventas” y “otras costos y compras de servicios” debieron aceptarse en consideración a que las falencias probatorias suscitadas en la actuación administrativa fueron subsanadas con la demanda cuando se aportaron los soportes completos de todos los costos, los cuales validó el experticio técnico allegado por la demandante.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se deciden los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, con la precisión que la decisión del Tribunal en cuanto a que es válida la declaración de corrección presentada el 7 de marzo de 2016 no fue objeto de apelación por la demandada, razón por la que en este caso, el análisis de la Sala se restringe a establecer si procedía el rechazo del costo de venta y la imposición de la sanción por inexactitud.

### **1. Cuestión preliminar**

Previo a decidir sobre la determinación del costo de ventas, la Sala se pronunciará sobre la discusión planteada por el apelante sobre la valoración probatoria y la aplicación del sistema de inventario permanente.

#### **1.1. Valoración probatoria del costo de ventas**

Solicita el apelante que se le otorgue pleno valor probatorio a la contabilidad, los certificados del revisor fiscal, el dictamen pericial, las facturas y demás documentos externos que soportan el costo.

La Sala pone de presente que conforme con el artículo 743 del Estatuto Tributario, esos documentos se tendrán como prueba en la medida que cumplan las exigencias legales para establecer el hecho por demostrarse, o dependiendo del grado de conexión con lo que se pretende probar, o el valor de convencimiento que pueda atribuírsele, siempre que no se encuentren desvirtuados con otros medios de prueba allegados al expediente.

Al respecto, debe precisarse que si bien el certificado de revisor fiscal constituye prueba contable conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, la idoneidad de esa clase de certificaciones dependerá de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen, lo cual será constatado en esta providencia.

En cuanto al dictamen pericial, se advierte que el mismo fue objeto de contradicción por parte de la demandada, bajo el argumento de que versa sobre puntos de



derecho al afirmar que las facturas cumplen los requisitos de ley, y que no aporta los documentos que le sirven de fundamento a sus apreciaciones ni a su experiencia como perito en asuntos tributarios, además, que no es claro ni preciso. También advirtió que no es imparcial en sus apreciaciones, toda vez que afirma que revisó asuntos del año 2014 relativos a notas créditos sin revelar su relación con las facturas del 2013. Y que el dictamen se hizo con salvedades, porque fue realizado con la información que le suministraron y no con la que tenía que revisarse.

Al respecto, se precisa que los argumentos de la DIAN no le restan validez probatoria al dictamen pericial, toda vez que la experticia responde a lo solicitado como objeto de la prueba, que se concretó en la verificación contable y fiscal de los valores registrado como costo de ventas, la cual fue realizada de manera clara y detallada por cada uno de los conceptos discutidos de ese rubro. No obstante, no se tendrá en cuenta la calificación jurídica que realizó de las 1.220 facturas aportadas como soporte de costos por logísticos de ventas y otras compras y servicios<sup>1</sup> (fl 277 cp2), en la medida que la competencia para decidir al respecto corresponde al juez.

En cuanto a la aportación de los documentos que soportan la experticia, esa situación se verificará en el cargo respectivo que se valore como prueba. Y en relación con los soportes de su experiencia como perito en aspectos tributarios, se advierte que con el dictamen se allegó la hoja de vida en la que informa su profesión de contadora pública, estudios y experiencia en la materia, a la cual anexó las certificaciones respectivas (fls 293 a 306 cp2), lo que resulta suficiente para demostrar la idoneidad y la experiencia técnica del perito.

Frente a la afirmación sobre las notas créditos del año 2014<sup>2</sup>, se considera que no es una apreciación subjetiva del perito sino que la misma deviene del análisis que realizó del registro contable, de las facturas de las compras y las notas créditos (fls 274 a 275 cp2).

En todo caso, debe tenerse en cuenta que las afirmaciones del perito no conducen a que se den por ciertos los hechos de la demanda, ya que esto corresponde a aspectos propios del estudio de fondo de los cargos y del análisis de las pruebas recaudadas en el expediente.

De acuerdo con las anteriores precisiones, se realizará la valoración probatoria en esta providencia.

## 1.2. Aplicación del sistema de inventarios

Para el apelante, no es procedente que la Administración desconozca que la sociedad aplicó el sistema de inventario permanente en la contabilización del costo de ventas, porque esto llevó a que no se valoraran las compras determinadas por dicho sistema.

A ese respecto, la Sala encuentra que en el expediente obran pruebas, como los estados financieros, el certificado de revisor fiscal, el peritazgo y los Kardex<sup>3</sup>, que informan que el contribuyente determinó el costo de ventas por el sistema de inventario permanente.

No obstante, se advierte que en los actos demandados, la aplicación del sistema de inventarios no es el motivo por el cual se rechaza el costo de venta, ni en los mismos se impone una sanción bajo ese supuesto. En efecto, si bien la DIAN advirtió

<sup>1</sup> El perito manifestó: “De acuerdo con la documentación soporte, las facturas cumplen con los requisitos de ley para ser tenidas en cuenta como un costo”.

<sup>2</sup> En el dictamen se informa: “La DIAN, afecta la cuenta del costo de venta (menor valor) en la suma de \$2.122.598.989, valor que realmente corresponde a 5 Notas Crédito (Devoluciones en Ventas) realizadas por Tenaris Tubo del Caribe Ltda. y registradas contablemente en el año 2014; estas son (...)”

<sup>3</sup> Fls 173, 236, 237 y 271 cp y, 540 ca3 y 2482 a 2483 ca13.



inconsistencias en los registros contables y los estados de costos reportados por el contribuyente, que llevó a cuestionar la aplicación del sistema de inventario permanente y verificar la determinación del costo de ventas, lo cierto es que el fundamento del rechazo radica en que el contribuyente no aportó todas las facturas que respaldan las compras, ni los documentos que soportan los ajustes incluidos en el cálculo del costo de ventas.

Lo anterior, se corrobora en que la Administración realizó un recalcu del costo de ventas por el sistema de juego de inventarios, a partir de las pruebas allegadas por el contribuyente, por lo que independientemente del sistema aplicado, el desconocimiento se presentó por la falta de soporte.

Así, se aclara que la discusión sobre el costo de ventas gira en torno a un tema probatorio, en cuanto a si los elementos que lo determinan y fueron cuestionados por la DIAN, se encuentran demostrados por la sociedad.

Por lo anterior, la Sala examinará la determinación del costo de venta, siguiendo el sistema utilizado en los actos demandados, y teniendo en cuenta las pruebas que obran en el expediente, incluyendo, las aportadas por el actor en sede judicial, por ser una de las oportunidades legales que le permiten presentar nuevas pruebas o mejorar las recaudadas en la actuación administrativa, en virtud de lo dispuesto en los artículos 162 (numeral 5), 166 (numeral 2), y 175 (numeral 4) del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

## 2. Rechazo del costo de ventas.

El costo de ventas desconocido por la DIAN, se desprende de los valores no soportados en el siguiente cálculo del costo de venta presentado a manera de juego de inventarios:

Glosas	Conceptos	Tenaris	DIAN	Diferencia
	<b>Inventario Inicial</b>	123.823.875.754	123.823.875.754	0
	<b>Más:</b>			
(1)	Compras de productos tubulares	277.063.263.842	274.940.664.853	2.122.598.989
(2)	Logísticos de importación y de arancel	11.089.840.783	11.066.244.856	23.595.927
	<b>Total compras</b>	<b>288.153.104.625</b>	<b>286.006.909.709</b>	<b>2.146.194.916</b>
(3)	<b>Menos:</b> Total inventario final	60.310.140.950	58.064.167.920	-2.245.973.030
	<b>Otras compras y otros costos</b>			
(4)	Otros costos y compra de servicios	12.535.979.994	0	12.535.979.994
(5)	Ajustes precios de transferencia	-9.790.852.944	-17.936.045.545	8.145.192.601
	Otros ajustes créditos de costos	-8.145.192.601	0	-8.145.192.601
	<b>Total</b>	<b>-5.400.065.551</b>	<b>-17.936.045.545</b>	<b>12.535.979.994</b>
	<b>Costo de ventas contable</b>	<b>346.266.773.878</b>	<b>333.830.571.998</b>	<b>12.436.201.880</b>
	Menos ajustes fiscales por provisiones contables no deducibles	-3.843.254.394	-3.843.254.394	0
	<b>TOTAL COSTO DE VENTAS RENTA</b>	<b>342.423.519.484</b>	<b>329.987.317.604</b>	<b>12.436.201.880</b>

En ese orden, se analizarán las glosas discutidas por el apelante. Además, se incluirá un acápite sobre el inventario final, porque aunque fue establecido por menor valor en los actos demandados (\$58.064.167.920), lo que genera un aumento del costo de ventas (por efectos de la aplicación de la fórmula del juego de inventarios y que riñe con la naturaleza del proceso de liquidación de impuestos), se advierte que en el cálculo del costo de ventas realizado en la demanda, el actor acepta que su valor (\$60.310.140.950), lo que tiene una incidencia en la determinación del costo de ventas, como se explicara más adelante.

### 2.1. Rechazo de compras de productos tubulares.

El contribuyente registró compras de tubos por valor de \$277.063.263.842, pero la Administración determinó ese rubro en la suma de \$274.940.664.853, porque desconoce la suma de \$2.122.598.989, con fundamento en que:



- i) \$156.270, no coincidían con el valor registrado en la factura E00055300 de 2013, expedida por la proveedora Tenaris Global Services S.A., y la información contable suministrada por la actora en los folios 2841 a 2846 ca15.
- ii) \$2.122.442.719, respecto de las facturas FT008529 (13/12/2013), FT008532 (13/12/2013), FT008542 (16/12/2013), FT008568 (18/12/2013) y FT008579 (19/12/2013) expedidas por el proveedor Tubo Caribe Ltda. por cuanto halló 5 notas crédito que reversaban la operación.

En cuanto a las compras realizadas a Tenaris Global Services S.A. es del caso aclarar que aun cuando en la resolución que decidió el recurso de reconsideración también se indicó el rechazo de la factura E00062942 del 13 de noviembre de 2013 (fl. 129 cp1), el mismo no se vio reflejado en el desconocimiento de las compras a la citada proveedora, el cual finalmente se dio sólo por \$156.270 (fl.139 cp1) correspondiente a la diferencia no justificada de la factura E00055300 de 2013.

Así, al revisar los asientos contables de la factura E00055300 del 17 de mayo de 2013 (fls. 2841 a 2846 ca15), no se advierte el faltante de \$156.270 que alega la Administración, por el contrario, en este registro se evidencia que el valor de compra de los 6 artículos adquiridos con dicha factura es de USD\$100.077,53, y COP\$184.180.834, que corresponde al mismo monto de la factura (fl. 2431 ca13) y el registrado en SAP (fl. 2432 ca13).

Frente al rechazo de las compras realizadas a Tubo Caribe Ltda. en las facturas FT008529 (12/12/2013), FT008532 (13/12/2013), FT008542 (16/12/2013), FT008568 (18/12/2013) y FT008579 (19/12/2013), la Sala precisa que, respecto de las mismas fueron expedidas las notas créditos NV 2346, 2347, 2348, 2349 y 2350 del 24 de febrero de 2014, (fls. 137 y 138 cp1, y cd. fl. 2606 ca13), que informan en el encabezado “014. Anul. Factura sin devol COP” y en la descripción consta la observación “devolución de tuberías”.

De tal manera que, las notas créditos informan la devolución de compras de mercancías de un período anterior.

Con la expedición de las notas créditos, se encuentra demostrado que los inventarios registrados en las mencionadas facturas del año 2013, fueron objeto de devolución en el 2014, lo que implica que estos bienes no fueron utilizados o consumidos por la compañía, y en consecuencia, no pueden hacer parte del costo de venta.

Esto encuentra explicación en el artículo 11 del Decreto 2649 de 1993, vigente para la época, según el cual, “Los recursos y hechos económicos deben ser reconocidos y revelados de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente en su forma legal”. En ese entendido, no es procedente determinar el costo de ventas con unas mercancías devueltas por la empresa, en tanto la realidad económica de la operación, es que la compra fue reversada, los bienes salieron del inventario, y por lo tanto, no se destinaron a la venta por parte del contribuyente.

Así, teniendo en cuenta que las mercancías fueron devueltas en febrero de 2014, se trata de un hecho posterior al cierre contable, pero previo a la publicación de los estados financieros<sup>4</sup> y a la presentación de la declaración del impuesto de renta de 2013<sup>5</sup>, de manera que, la compañía debió hacer el ajuste al cierre contable y a los estados financieros del 2013 excluyendo las compras devueltas del costo de ventas, y en caso de no haber procedido como señalan las reglas contables debió reflejar el ajuste en la conciliación fiscal al momento de elaborar su declaración de renta.

<sup>4</sup> En el expediente no hay prueba de la fecha de publicación, pero si consta que al 7 de abril de 2014 se emitió el Informe del revisor fiscal de los estados financieros. CD 1 demanda.

<sup>5</sup> La declaración inicial del impuesto de renta del año 2013, fue presentada el 8 de abril de 2014. Fls 73 y 156 cp1.



De tal manera que, la expedición de las notas créditos en el 2014 no afecta fiscalmente el costo de ventas del año 2014, sino del año 2013, porque reversa las compras facturadas en dicho año (2013). Así, el costo de ventas del año 2013 debió ajustarse a la realidad económica de esta operación (devolución de compras), además, porque se repite el hecho fue conocido antes de la publicación de los estados financieros y la presentación de la declaración de renta del año 2013.

Así las cosas, frente a las compras declaradas por la contribuyente se acepta la suma de \$156.270 por compras a Tenaris Global Services S.A., y se rechaza el valor de \$2.122.442.719 por las compras devueltas a Tubo Caribe Ltda.

En consecuencia, se establece que el monto de compras para la vigencia fiscal 2013 es de \$274.940.821.123.

## **2.2. Rechazo de logísticos de importación y de arancel.**

En este punto, es del caso señalar que la apelante acusa de incongruente la sentencia de primer grado porque sobre el rubro de costos logísticos de importación y aranceles la suma discutida corresponde a “\$23.865.927”, y no a \$10.104.488.921 como lo entendió el Tribunal.

En este aspecto, al revisar la resolución que decidió el recurso de reconsideración se advierte que la Administración aceptó esta glosa por valor total de \$11.066.244.856 (\$2.455.357.000 por aranceles, y \$8.610.887.856 por logísticos de importación) de los \$11.089.840.783 solicitados por el contribuyente; en consecuencia, la suma no aceptada es de \$23.595.927 (fls 142 a 145 cp1).

De tal manera que, la sentencia apelada no fue congruente con el valor discutido por las partes, pero se aclara que la consecuencia de esta determinación no es la revocatoria de la sentencia apelada, sino la reconducción oficiosa del debate, en garantía del debido proceso de ambas partes. Por lo anterior, procede la Sala estudiar si hay lugar al desconocimiento de la deducción por logísticos de importación y aranceles por \$23.595.927 efectuado por la Administración.

Verificado el expediente, se advierte que en el dictamen pericial y en el recurso de apelación se explica que la diferencia de esta glosa se desvirtúa con las facturas Nros. 88309 por \$5.386.500, 59299 por \$5.386.500 y TON-005914 por \$10.440.000 (fls 275 a 276, 538 y 544 cp2), por valor total de \$21.213.000, las cuales fueron aportadas con la demanda.

A ese respecto, destaca la Sala, que las citadas facturas se encuentran dentro del listado de facturas rechazadas por la Administración por costos logísticos de importación (fls 143 a 144 cp1), y fueron desconocidas porque las dos primeras no se aportaron a la actuación administrativa y la tercera porque era ilegible.

Sin embargo, al hallarse aportadas al proceso en copias legibles como se aprecia a folios 283 a 285 del cuaderno principal 2, deben aceptarse, pero en el valor acreditado de \$21.213.000, conforme con lo cual subsiste una diferencia no justificada de \$2.382.927.

Por lo anterior, la Sala determina que el costo de logísticos de importación y aranceles corresponde a la suma de \$11.087.457.856, la cual debe ser considerada para la determinación del costo de ventas.

## **2.3. Diferencia inventario final.**

En cuanto al inventario final, como se indicó en líneas atrás, se advierte que el contribuyente lo establece en la suma de \$60.310.140.950, mientras que la Administración en \$58.064.167.920. Esto tiene una incidencia en la determinación



del costo, porque en la medida que el inventario final sea menor el costo de ventas aumenta, y por el contrario, si el inventario final es mayor el costo de ventas disminuye.

Para una mayor precisión debe observarse que el inventario final es la cantidad, y el valor total, de los bienes en producción y posesión de una empresa al final del año e incluye mercancías que aún no han sido vendidas, o que se encuentran en proceso de transformación, en el caso de entidades manufactureras, por ello para su determinación es importante considerar el número de unidades disponibles y el método de valoración de inventarios que aplique la entidad, aspectos que no fueron objeto de controversia en la actuación oficial, toda vez que esta información fue asumida por la DIAN de un reporte inicial de costo de ventas que se presentó en una solicitud previa y que estaba incidido por el manejo de los inventarios en tránsito y los costos indirectos de fabricación sin afectar el resultado final.

Por lo anterior y dado que el actor en la respuesta al requerimiento especial y en la demanda, en el cálculo del costo de ventas que presenta, informa que el valor del inventario final es de \$60.310.140.950, aceptando que fue mayor, y en tal sentido, reconoce el efecto que tiene en la determinación del costo de ventas (disminuye aumentado la renta gravable), la Sala fija el inventario final en la suma de \$60.310.140.950.

#### **2.4. Rechazo de otros costos y compras de servicios.**

La sociedad solicita otros costos y compras de servicios por la suma de \$12.535.979.994 que fueron soportados en el recurso de reconsideración, con las facturas de servicios de ranurados y transporte, y relación de dichos costos (fls. 2606 (CD), 2657 (CD), 2706 a 2732 ca 14).

En los actos demandados este concepto no se tiene en cuenta para determinar el costo de venta, sin embargo, la Sala advierte que en los mismos, la Administración no presentó argumentos que sustentaran su desconocimiento, como tampoco controvertió las pruebas aportadas por el contribuyente como soporte (fls 106 a 154 cp1).

En efecto, la única mención que se realizó de estos costos en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración<sup>6</sup>, fue:

*“En cuanto a los argumentos referentes a que la sociedad de la cifra de \$17.936.045.545 mostró \$9.790.852.944 representados en ajustes de precios de transferencia y que el valor restante, es decir, la suma de \$8.145.192.601 se encuentra compensado el valor de logísticos de venta que asciende a \$12.535.979.994, para dar un resultado de \$4.390.787.393, se observa que no existe justificación ni prueba del mencionado ajuste por valor de \$8.192.601 con el cual pretende disminuir un valor de logísticos de venta que hasta esta instancia enuncia, ni que se trate de una doble disminución del mismo valor por parte de la DIAN. (...) Frente al ajuste de otros costos y compras de servicios informados en el estado de costos en la suma de \$4.390.787.393, correspondiente al resultado de sustraer \$8.145.192.601 al valor de compras de \$12.535.979.994, se verifica tal como se anotó anteriormente que este ajuste no se encuentra soportado ni justificado en el expediente que lleve a desvirtuar lo determinado por la administración, por lo tanto, se confirma en el mismo sentido señalado en el acto oficial”.*

Como se observa, en el aparte transcrito, la discusión de la entidad fiscal gira en torno al ajuste de otros costos y compras, aplicado al costo de logísticos de ventas y otras compras de servicios, pero no sobre este último concepto, sobre el cual solo mencionó que se enunciaba hasta esa instancia, lo que no es cierto como se constata en la respuesta al requerimiento especial<sup>7</sup>. En todo caso, la Sala enfatiza que el recurso de reconsideración era una de las oportunidades con las que contaba el contribuyente para aportar pruebas que soportaran los costos de ventas, y que

<sup>6</sup> Fl 146 cp.

<sup>7</sup> Fls 1038 a 1040 ca6



las mismas podía ser discutidas por la DIAN al resolver el recurso o en sede judicial, lo que no ocurrió.

De manera que, por encontrarse documentados esos costos, y teniendo en cuenta que su desconocimiento no fue sustentado en la actuación demandada, en tanto no fue controvertido este concepto en la suma indicada por el contribuyente, ni el valor probatorio de los documentos soportes, deben ser aceptados como parte integrante de los costos de ventas incurridos por la actora en la vigencia fiscal analizada.

## 2.5. Rechazo de ajustes de precios de transferencia, y ajustes de otras compras y otros costos.

El contribuyente disminuye la determinación del costo con los siguientes ajustes:

- i) ajustes por precios de transferencia de \$9.790.852.944.
- ii) ajustes de otras compras y otros costos por \$8.145.192.601, de los cuales \$3.159.615.122 corresponden a rebates (descuentos) y \$4.985.577.479 por mercancías despachadas en el 2013 y facturadas en el 2014.

Por su parte, la DIAN reconoció ajustes por la suma total de \$17.936.045.545, relativos a ajustes de precios de transferencia, con el argumento de que así lo había informado el contribuyente (fl. 460 y 462 ca3).

Conforme con lo anterior, la Administración y el contribuyente reconocen ajustes por la suma total de \$17.936.045.545.

En efecto, aunque las partes los presentan de manera separada, la Administración solo por concepto de ajustes de precios de transferencia (\$17.936.045.545), y el contribuyente por ajustes de precios de transferencias y por ajustes de otras compras y costos (\$9.790.852.944 + \$8.145.192.601 = \$17.936.045.545), lo cierto es que ambas coinciden en llevar el mismo valor por ajustes.

De tal manera que, no hay lugar a entrar en la discusión de los conceptos que lo conforman, si la demandante y la demandada llegan a la misma suma.

Así las cosas, la Sala encuentra que al aplicar los ajustes que aceptan las partes de (\$17.936.045.545), sobre los otros costos y compras de servicios por \$12.535.979.994, que fueron reconocidos en el cargo anterior, se obtiene la suma negativa de (\$5.400.065.551) que registra el demandante.

Conceptos	Tenaris	DIAN	Consejo de Estado
<b>Otras compras y otros costos</b>			
Otros costos y compra de servicios	12.535.979.994	0	12.535.979.994
Ajustes precios de transferencia	-9.790.852.944	-17.936.045.545	-17.936.045.545
Otros ajustes créditos de costos	-8.145.192.601	0	
<b>Total</b>	<b>-5.400.065.551</b>	<b>-17.936.045.545</b>	<b>-5.400.065.551</b>

Por las anteriores razones, la Sala determina los ajustes al costo en la suma de \$17.936.045.545. En consecuencia, el renglón de otras compras y otros costos, debe determinarse con ajustes del costo por valor de \$17.936.045.545, suma negativa que se descuenta de los costos de otras costos y compras de \$12.535.979.994 reconocidos en el cargo anterior, lo que genera un valor total de esta partida en -5.400.065.551.

## 2.6. Determinación del costo de venta

A continuación la Sala realiza la liquidación del costo de venta, la cual tendrá en cuenta las determinaciones hechas en esta sentencia.



Glosas	Conceptos	Tenaris	DIAN	Consejo de Estado
	<b>Inventario Inicial</b>	123.823.875.754	123.823.875.754	123.823.875.754
	<b>Más:</b>			
(1)	Compras de productos tubulares	277.063.263.842	274.940.664.853	274.940.821.123
(2)	Logísticos de importación y de arancel	11.089.840.783	11.066.244.856	11.087.457.856
	<b>Total compras</b>	<b>288.153.104.625</b>	<b>286.006.909.709</b>	<b>286.028.278.979</b>
(3)	<b>Menos:</b> Total inventario final	60.310.140.950	58.064.167.920	60.310.140.950
	<b>Otras compras y otros costos</b>			
(4)	Otros costos y compra de servicios	12.535.979.994	0	12.535.979.994
(5)	Ajustes precios de transferencia	-9.790.852.944	-17.936.045.545	-17.936.045.545
	Otros ajustes créditos de costos	-8.145.192.601	0	
	<b>Total</b>	<b>-5.400.065.551</b>	<b>-17.936.045.545</b>	<b>-5.400.065.551</b>
	Menos ajustes fiscales por provisiones contables no deducibles	-3.843.254.394	-3.843.254.394	-3.843.254.394
	<b>TOTAL COSTO DE VENTAS RENTA</b>	<b>342.423.519.484</b>	<b>329.987.317.604</b>	<b>340.298.693.838</b>

Como se observa, el desconocimiento de compras de productos tubulares en \$2.122.442.719 y logísticos por \$2.382.927, generan que el costo de ventas se determine en la suma de \$340.298.693.838.

En consecuencia, el rechazo del costo de venta determinado en los actos por \$12.436.201.000, solo se mantiene en la suma de **\$2.124.825.646**.

Por tanto, prospera parcialmente el recurso de apelación.

### 3. Sanción por inexactitud

Respecto de los valores no aceptados en esta providencia, debe mantenerse la sanción por inexactitud, en la medida que la demandante incurrió en una de las conductas tipificadas como sancionable, como es la inclusión de un mayor costo de ventas al precedente, lo que corresponde a la utilización de costos que no fueron consumidos y facturas que no fueron debidamente acreditadas, de lo cual derivó una menor carga impositiva, lo que de ninguna manera es atribuible a una diferencia de criterios, comoquiera que no se deriva de la interpretación de las normas aplicables.

Así mismo, se aclara al apelante que para imponer la sanción por inexactitud, no se requiere probar que el contribuyente actuó con intención dolosa, sino haber incurrido en una de las conductas sancionables en el artículo 647 del Estatuto Tributario, como ocurrió en el presente caso.

Por consiguiente, la Sala reliquidará la sanción por inexactitud, manteniendo la aplicación del principio de favorabilidad que realizó el Tribunal, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016.

### 4. Decisión

Teniendo en cuenta que la modificación de los actos, se concreta en establecer el rechazo del costo de ventas en la suma de **\$2.124.825.646** y recalcular la sanción por inexactitud, se realizará la siguiente liquidación del tributo.

Concepto	Declaración de corrección provocada	Resolución recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Total patrimonio bruto	203.665.649.000	203.665.650.000	203.665.650.000
Pasivos	59.959.404.000	59.959.404.000	59.959.404.000
Total patrimonio líquido	143.706.245.000	143.706.246.000	143.706.246.000
Total ingresos netos	399.854.189.000	399.854.189.000	399.854.189.000
<b>Costos de venta</b>	<b>342.423.519.000</b>	<b>329.987.318.000</b>	<b>340.298.693.838</b>
Otros costos	0	0	0
<b>Total costos</b>	<b>342.423.519.000</b>	<b>329.987.318.000</b>	<b>340.298.693.838</b>
Gastos operacionales de administración	17.989.050.000	17.989.048.000	17.989.048.000
Otras deducciones	24.261.635.000	24.261.635.000	24.261.635.000
Total deducciones	42.250.685.000	42.250.683.000	42.250.683.000
Renta líquida del ejercicio	15.179.985.000	27.616.188.000	17.304.812.162
Compensaciones	4.617.807.000	4.617.807.000	4.617.807.000



Concepto	Declaración de corrección provocada	Resolución recurso de reconsideración	Consejo de Estado
Renta líquida	10.562.178.000	22.998.381.000	12.687.005.162
Renta presuntiva	5.805.792.000	5.805.792.000	5.805.792.000
Renta líquida gravable	10.562.178.000	22.998.381.000	12.687.005.162
Total impuesto a cargo	2.640.544.000	5.749.595.000	3.171.751.290
Total retenciones	10.166.752.000	10.166.752.000	10.166.752.000
Sanciones	10.080.000	4.994.640.000	541.287.290
<b>Total saldo a pagar</b>	0	577.483.000	0
<b>Total saldo a favor</b>	7.516.128.000	0	6.453.713.420

CÁLCULO SANCIÓN POR INEXACTITUD	
Concepto	Valores
Impuesto a cargo antes de sanción	3.171.751.290
Menos: impuesto declarado	2.640.544.000
Base de sanción	531.207.290
Tarifa sanción de inexactitud	100%
Sanción por inexactitud	531.207.290
Sanción por corrección	10.080.000
Total sanciones	541.287.290

Queda establecido entonces que la liquidación del impuesto de renta del año 2013 genera un saldo a favor de \$6.453.713.420. Así, teniendo en cuenta que el contribuyente inició el procedimiento de devolución del saldo a favor del tributo, el cual fue suspendido por la expedición de los actos acusados<sup>8</sup>, para la Sala resulta procedente la pretensión de la demanda referente a la devolución del saldo a favor con los intereses de ley.

Por tanto, se ordenará el reintegro del saldo a favor determinado en esta providencia por valor de \$6.453.713.420, junto los intereses corrientes y moratorios calculados conforme con el artículo 634 y 863 del Estatuto Tributario, así:

- i) los intereses corrientes, desde la notificación del requerimiento especial<sup>9</sup>. En virtud del párrafo 2º del artículo 634 del Estatuto Tributario<sup>10</sup>, la causación de intereses se suspende después de dos años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda, que corresponde al 31 de julio de 2017<sup>11</sup>, hasta la fecha de ejecutoria de esta providencia.
- ii) los intereses moratorios, desde la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha de pago efectivo de la devolución, según lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, se declarará que no hay lugar a liquidación de costas porque prosperaron parcialmente las pretensiones de las partes.

En consecuencia, se confirma el ordinal primero de la sentencia apelada, para declarar la nulidad parcial de los actos demandados, con fundamento en los motivos y la liquidación del tributo insertos en esta providencia. Así mismo, se mantiene el

<sup>8</sup> FI169 ca1

<sup>9</sup> El artículo 863 del Estatuto Tributario, establece que “se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria de la providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.”

<sup>10</sup> Estatuto Tributario. **ARTÍCULO 634.** Modificado por el artículo 278 de la Ley 1819 de 2016(...) **PARÁGRAFO 2o.** Después de dos (2) años contados a partir de la fecha de admisión de la demanda ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, se suspenderán los intereses moratorios a cargo del contribuyente, agente retenedor, responsable o declarante, **y los intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia definitiva.**

Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a los procesos en que sea parte la UGPP salvo para los intereses generados por los aportes determinados en el Sistema General de Pensiones.

La suspensión de intereses corrientes a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de que trata el presente párrafo, aplicará únicamente en los procesos ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo cuya **admisión de la demanda ocurra a partir del 1o de enero de 2017.**

<sup>11</sup> SAMAI, índice 2.



ordinal tercero que ordena no condenar en costas en primera instancia, lo cual no fue objeto de recurso.

Se modificará el ordinal segundo de la sentencia apelada, para disponer a título de restablecimiento: *i)* declarar que la declaración corregida cumple los requisitos de ley, y por tanto, se tiene en cuenta, *ii)* declarar que la liquidación del impuesto de renta del año gravable 2013, a cargo del actor, corresponde a la inserta en esta sentencia, y *iii)* ordenar el reintegro del saldo a favor junto con los intereses moratorios y corrientes en la forma establecida en esta providencia. Y además, se dispondrá no condenar en costas en esta instancia.

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. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia de primera instancia, el cual quedará así:

*“A título de restablecimiento de derecho, i) declarar que la declaración corregida cumple los requisitos de ley, y por tanto, se tiene en cuenta, ii) declarar que la liquidación del impuesto de renta del año gravable 2013, a cargo del actor, corresponde a la inserta en esta sentencia, iii) ordenar el reintegro del saldo a favor junto con los intereses moratorios y corrientes en la forma establecida en esta providencia”.*

2. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.
3. Sin condena en costas en esta instancia.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase** el expediente al tribunal de origen. **Cúmplase.**

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

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**