

BENEFICIO DE AUDITORÍA – Requisitos / DECLARACIÓN TRIBUTARIA PRESENTADA POR MEDIO DIFERENTE AL QUE EL CONTRIBUYENTE ESTABA OBLIGADO – Efectos. La declaración se tiene por no presentada / AUTO DECLARATIVO – Presunción de Legalidad / BENEFICIO DE AUDITORÍA RESPECTO DE DECLARACIÓN QUE SE TUVO POR NO PRESENTADA MEDIANTE AUTO DECLARATIVO NO DEMANDADO – Improcedencia

El artículo 63 de la Ley 1111 de 2006, vigente para la época de los hechos, modificó el inciso tercero y adicionó dos incisos al parágrafo 3 del artículo 689 del ET. Conforme con esta norma: Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional. (...) De lo anterior se infiere que uno de los requisitos previstos por el legislador para que proceda el beneficio de auditoría, es que la declaración se presente en debida forma y de manera oportuna. 2.3 Si el contribuyente está obligado a presentar su declaración de forma virtual y lo hace por otro medio, como ocurrió en este caso, que lo hizo por medio litográfico, hecho que no es controvertido por la parte actora, esa declaración se tiene por no presentada. Así lo dispone el artículo 579-2 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000; por lo tanto, el contribuyente no se podía acoger al beneficio de auditoría. 2.4 Ahora bien, al margen de la discusión respecto del término que tenía la Administración para proferir el auto por el que se tuvo por no presentada la declaración del 24 de abril de 2008 (por medio litográfico), lo cierto es que la DIAN, mediante el auto Nro. 102382009000149 de 15 de diciembre de 2009, de conformidad con el artículo 580 del ET, decidió que el “formulario correspondiente al impuesto de Renta, periodo 1, año gravable 2007, radicado bajo el número 12050011043641, de fecha 24 de ABRIL (sic) de 2008 SE TIENE COMO NO PRESENTADA”, porque se presentó por un medio diferente al que el contribuyente estaba obligado. 2.5 El anterior auto declarativo se notificó por correo, sin que conste o se alegue que contra el mismo se agotó la vía gubernativa (contra este acto procedía el recurso de reposición y en subsidio apelación), como tampoco que se haya demandado su nulidad, menos aún, que se encuentre suspendido; por lo tanto, conforme con lo previsto en el artículo 66 del CCA, norma aplicable al caso concreto, su observancia resulta obligatoria, en este caso, por presumirse su legalidad. 2.6 En este orden de ideas, no se puede predicar la firmeza de una declaración que (i) no se presentó en debida forma y (ii) que se tuvo por no presentada por la DIAN, mediante acto administrativo que goza de presunción de legalidad. 2.7 En conclusión, la declaración de renta del año 2007, presentada por medio litográfico el 24 de abril de 2008, respecto de la cual, la parte actora afirmó que operó el beneficio de auditoría, se tuvo por no presentada mediante acto administrativo que goza de presunción de legalidad, que por no estar demandado en este proceso, no es posible referirse al mismo.

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 – ARTÍCULO 63 / LEY 633 DE 2000 – ARTÍCULO 38 / CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO (DECRETO 01 DE 1984) – ARTÍCULO 66 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 579-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 689 PARÁGRAFO 3

COMPETENCIA DE FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS – Legalidad. Se analiza en el marco de procedimiento que da

origen a la expedición de los actos respecto de cuya expedición se aduce la falta de competencia / PRUEBAS RECAUDADAS EN PROCESO DE DETERMINACIÓN OFICIAL DEL TRIBUTO POR FUNCIONARIOS COMPETENTES – No desconocen el derecho al debido proceso y de defensa

En este orden de ideas, se advierte que las funcionarias que actuaron en el trámite de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2007 tenían competencia para hacerlo. 4.11 En lo que tiene que ver con los demás funcionarios citados en la demanda y en su reforma, la Sala advierte que estos actuaron en el trámite de la solicitud de devolución, procedimiento que es distinto del de determinación oficial del tributo, que es el que es objeto de análisis en este proceso. (...) 4.13 En este orden de ideas se concluye que: (i) no es posible analizar la presunta falta de competencia de los funcionarios que intervinieron en el trámite de devolución de un saldo a favor del impuesto de renta del año 2007, porque resulta ajeno a este proceso, en el que se examina la legalidad de los actos administrativos que determinaron de manera oficial dicho tributo. Es decir, la competencia del funcionario se examina en el marco del procedimiento que dio lugar a la expedición de los actos administrativos demandados y (ii) como las funcionarias que actuaron en el proceso de determinación oficial del tributo tenían competencia para hacerlo, las pruebas recaudadas no desconocieron el derecho al debido proceso y de defensa.

FUENTE FORMAL: RESOLUCIÓN DIAN 000005 DE 2008 (4 DE NOVIEMBRE) / RESOLUCIÓN DIAN 0011 DE 2008 (4 DE NOVIEMBRE) – ARTÍCULO 63 NUMERAL 7

CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Definición y naturaleza / CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Elementos. Se rigen por el acuerdo de los copartícipes, pero se requiere que el gestor reparta a los copartícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida / REPARTO DE GANANCIAS O PÉRDIDAS EN CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Alcance / INEXISTENCIA DE CONTRATO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – Falta del reporte de utilidades y pérdidas / ACUERDO DE PAGO DE SUMA DETERMINADA EN CONTRATO DENOMINADO DE CUENTAS EN PARTICIPACIÓN – No se puede asimilar a un reparto de ganancias o pérdidas / APARIENCIA DE FORMALIDADES DE LOS ACTOS O CONTRATOS DE LOS CONTRIBUYENTES – No vinculatoriedad para la administración de impuestos. No es forzosa su aceptación incondicional cuando de las pruebas aportadas en el procedimiento administrativo surge la existencia de un contrato diferente. Reiteración de jurisprudencia / INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA DE LA REALIDAD CONTRACTUAL – Configuración / RECHAZO DE EROGACIÓN POR FALTA DE PRUEBA – Procedencia

El contrato de cuentas en participación, regulado en el Código de Comercio, es un “contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida”. Aunque se trata de un contrato que no está sometido a solemnidades en cuanto a su formación y, por ende, el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes, es incuestionable que en este tipo de contratos se requiere que el gestor reparta a sus copartícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida. En cuanto al reparto de las ganancias o de las pérdidas, esta Corporación ha dicho que “sostener que deben

distribuirse utilidades y no ingresos y que éstos no deben repartirse cuando se perciben, o que no sea una actividad comercial la que desarrollan, son objeciones que atentan contra el principio de la autonomía de la voluntad que rige la contratación entre particulares” ; por ende, lo primordial, en esta clase de contrato, es que se pruebe el reparto de las ganancias o pérdidas, independientemente del mecanismo de reparto que hayan acordado las partes y de su periodicidad. La Administración cuestionó que sin conocerse las utilidades que arrojaría la sociedad a 31 de diciembre de 2007, de antemano se había establecido un valor a favor del partícipe inactivo, por lo que en estricto sentido no se trataba de un reparto de utilidades y, agregó, que “[f]ijar la remuneración al inicio de la ejecución del contrato, es un hecho que permite inferir que es una remuneración por prestación de servicios”, lo que trae consecuencias en materia fiscal. Respecto de la participación y pago, la parte actora afirmó que “el hecho de que se haya determinado en un principio un pago de \$415.000.000, no le quita la connotación de contrato de cuenta en participación” y que esa cifra “no correspondía[n] a un precio pactado previamente entre las sociedades, es decir que no era una obligación inmodificable a cargo de DCP, pues como se señaló (...) eran la suma máxima que la sociedad D&D podía recibir como participación en las utilidades, atendiendo el acuerdo inicial”. Al respecto, la Sala observa que los argumentos expuestos por la parte actora no están soportados en ninguna prueba adicional al contrato, del que vale la pena decir, no se infiere que los \$415.000.000 a la que se refiere la cláusula sexta del contrato corresponda al acuerdo de la suma máxima que la sociedad D&D podía recibir como participación en las utilidades obtenidas por la ejecución del contrato de colaboración empresarial. Es decir, lo que consta en el expediente es que entre las partes intervinientes en el contrato denominado de “COLABORACIÓN EMPRESARIAL”, se acordó el pago de una suma determinada (\$415.000.000), a “título de participación sobre utilidades operacionales”, lo que contrasta con el reparto o la división de las ganancias o las pérdidas entre los partícipes, como lo prevé el artículo 507 del Código de Comercio. En efecto, el acuerdo del pago de una suma determinada no se puede asimilar a un reparto de ganancias o pérdidas; por el contrario, este acuerdo se asimila más de un pacto de remuneración por servicios prestados. Así las cosas, le correspondía a la parte actora controvertir los argumentos expuestos por la DIAN y aportar los medios de prueba que condujeran a tener certeza de que el contrato celebrado por las partes sí corresponde al denominado de colaboración empresarial, porque “tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil , esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera” , de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora. En efecto, en esta oportunidad, la Sala reitera que no es forzoso para la Administración aceptar de manera incondicional la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes, cuando de las pruebas aportadas en el trámite administrativo surge que en realidad, el acuerdo de las partes corresponde a un contrato diferente al señalado por el contribuyente. Así las cosas, se concluye que si la Administración, en el proceso de fiscalización, encuentra serios elementos de juicio que le permiten inferir que un contrato, que en apariencia corresponde al de colaboración empresarial, en realidad, concierne a uno de prestación de servicios, se invierte la carga de la prueba , correspondiéndole al contribuyente probar la realidad contractual. En el caso sub examine la parte actora no logró desvirtuar los

argumentos expuestos por la Administración para rechazar la erogación en discusión, correspondiéndole la carga de la prueba; por ende, al no presentarse la factura que soporta la erogación reclamada por el contribuyente, procedía el rechazo de la suma de \$415.000.000.

FUENTE FORMAL: CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 507 / CÓDIGO DE COMERCIO – ARTÍCULO 508 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 250 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 267

NOTA DE RELATORIA: En cuanto al reparto de ganancias o pérdidas en el contrato de cuentas en participación se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 1º de abril de 2004, radicado 25000-23-27-000-2001-1539-01(13724), C.P. María Inés Ortiz Barbosa

NOTA DE RELATORIA: En relación con el hecho de que no es forzoso para la administración de impuestos aceptar incondicionalmente la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes cuando de las pruebas aportadas al trámite administrativo surge que se trata de un contrato diferente se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 11 de febrero de 2000, Exp. CE-SEC4-EXP2000-N9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán; de 7 de septiembre de 2001 radicado 05001-23-25-000-1996-0049-01(12184), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; de 22 de febrero de 2002, radicado (12323), C.P. Germán Ayala Mantilla; de 12 de diciembre de 2014, radicado 13001-23-31-000-2009-00446-01(19121) y de 15 de septiembre de 2016, radicado 08001-23-33-000-2012-00114-01(20555), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

DEDUCCIÓN POR GASTOS DE VIAJE Y PASAJES AÉREOS – Improcedencia / DEDUCCIONES – Requisitos. Para el efecto no basta su inclusión en las declaraciones privadas ni que se aporten las facturas o documentos soporte de su existencia, sino que se deben cumplir los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario / DEDUCCIÓN POR GASTOS DE VIAJE DE TERCEROS QUE PRESTABAN SERVICIOS A LA EMPRESA Y POR GASTOS DIVERSOS, CASINO, RESTAURANTE Y OTROS - Requisitos. Se debe probar que son forzosos para la actividad productora de renta, además de su necesidad y del nexa casual / EXPENSA CON CRITERIO COMERCIAL – Requisitos para su reconocimiento.

La Sala ha sido enfática en señalar que “en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias”. 6.1.4 Por esta razón, no es suficiente, para que se reconozca la deducción por este gasto, que se aporten las facturas o documentos soportes que den cuenta de la existencia del mismo, porque, en todo caso, es imprescindible que se acredite el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET para que proceda el beneficio. 6.1.5 En este caso, la parte actora omitió aportar y solicitar los medios de prueba que acreditaran que los gastos por concepto del transporte aéreo de las personas señaladas con anterioridad, además de ser forzosos para que se generara la actividad productora de renta, guardaban relación de causa-efecto con la actividad generadora de renta del contribuyente en la vigencia analizada. 6.1.6 Las facturas que obran en el expediente, dan cuenta de la existencia del gasto, es decir, del pago del pasaje aéreo, más no de la necesidad y del nexa de causalidad de la erogación en la que la sociedad actora incurrió; porque ni siquiera se aportó prueba del motivo del viaje. 6.1.7 En

conclusión, no basta con que la sociedad afirme que los citados señores le “prestaban servicios” a la empresa, porque, en todo caso se necesita de la prueba que acredite qué clase de servicio se prestó y en qué condiciones, solo de esta manera se puede establecer la necesidad y la relación de causalidad del servicio prestado por un tercero (sin vínculo laboral), respecto de la actividad productora de renta. 6.2 Gastos diversos – casino, restaurante y otros: la parte actora aportó las facturas por transporte en autobús de personal de la ciudad de Manizales a Chinchiná, bebidas y otros (gaseosa, cerveza, ron, cigarrillos, entre otros), placa en oro (despedida Roberto Herman Saldarriaga) e inscripción al seminario de planeación fiscal cierre fiscal año 2007. También se aportó el documento equivalente por servicios de restaurante, alquiler finca y servicio de asado. 6.2.1 La sociedad demandante afirmó que estos gastos, vistos con criterio comercial, resultaban necesarios como “incentivo y reconocimiento a las labores desarrolladas en la empresa por estas personas que son las que permite (sic) el buen funcionamiento y continuidad de los negocios”, argumento, que por sí solo, no prueba el requisito de la necesidad y el nexo de causalidad con la actividad generadora de renta. 6.2.2 Aclara la Sala, que si el contribuyente determina una expensa con criterio comercial, por tratarse de aquellas que “son normalmente acostumbradas en cada actividad” (inc. 2 art. 107 ET), esta afirmación no es suficiente para que se acceda al beneficio, porque siempre se requerirá de los medios de prueba que acrediten de manera idónea que la expensa es necesaria, ya sea porque: (i) vista desde el entorno en el que se desarrolla la actividad productora de renta y en el marco del objeto social de la empresa, resulta ser de aquellas que son de usual, normal, común o de habitual aplicación por parte de otras empresas del sector en el que se desarrolla la actividad económica, para la generación de la renta o (ii) porque aunque no se trate de una conducta generalizada en el respectivo sector, el contribuyente prueba que al amparo de un criterio razonable y ostensible, la expensa en la que incurrió es de aquellas que resultan indispensables para el desarrollo de la actividad productora de renta. 6.2.3 En el caso concreto, la parte actora probó que incurrió en el gasto pero, no acreditó que todos los gastos a los que se ha hecho referencia, cumplieron con el criterio de necesidad al que se refiere el artículo 107 del ET, como tampoco al de causalidad. (...) 6.2.7 En conclusión, la parte actora no probó que los gastos en los que incurrió, que fueron cuestionados por la Administración, fueron necesarios y guardaron relación de causalidad con la actividad productora de renta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Conductas sancionables / SANCIÓN POR INEXACTITUD – Errores de apreciación o diferencia de criterios sobre el derecho aplicable / DIFERENCIA DE CRITERIO SOBRE EL DERECHO APLICABLE – Alcance / INTERPRETACIÓN ERRÓNEA – Alcance / INDEBIDA INTERPRETACIÓN – Alcance / SANCIÓN POR INEXACTITUD POR EROGACIÓN REAL – Procedencia. En cada caso particular se debe analizar si la inclusión de la erogación como costo, deducción o descuento es procedente o no o si su inclusión obedeció a una errada o indebida interpretación / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación

Conforme con el artículo 647 del ET, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor. 7.2 Esta

misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias 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. 7.3 Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterio relativos al derecho aplicable, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición que los hechos y cifras declaradas sean veraces y completos. De esta manera, existe diferencia de criterio “cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”. 7.4 Es por lo anterior que, aunque una erogación sea real, no necesariamente conduce a que se exonere al contribuyente de la sanción por inexactitud, porque en cada caso particular se debe analizar si la inclusión de esta, como costo, deducción o descuento, obedeció a una errónea interpretación que “se presenta cuando se aplica la norma pertinente, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no le corresponde”, caso en el cual, se debe examinar si el contenido de la norma se prestaba a distintas interpretaciones y, en concreto, a la dada por el contribuyente, o a una indebida interpretación que “ocurre cuando, sin mediar un error de entendimiento sobre el significado de la norma, se aplica a un hecho o situación no previsto en el supuesto fáctico de la disposición, o se le hace producir efectos distintos de los contemplados en el precepto legal”. 7.5 En casos como el presente, en el que la parte actora alega una diferencia de criterios en cuanto a la norma aplicable, es imprescindible que se parta del hecho que la redacción de la norma induce a varias interpretaciones, incluida la otorgada por el contribuyente, por lo que se descarta la exoneración de la sanción por inexactitud cuando la norma es clara o cuando se hace una interpretación forzada o carente de argumentación. 7.6 Conforme con lo anterior y descendiendo al asunto sub examine, aunque la suma de dinero solicitada por concepto de deducción es real, esta resulta improcedente, debido a una indebida interpretación de la norma aplicable, por lo que se descarta la diferencia de criterio alegada por la parte demandante, en la medida en que el artículo 107 del ET es claro en señalar los requisitos para que proceda la deducción de las expensas necesarias en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta y, las razones aducidas por la parte actora no son objetivas y lo suficientemente razonadas para soportar su actuación. 7.7 En este orden de ideas, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos se encuentra ajustada a derecho y se debe mantener, teniendo en cuenta lo resuelto en esta sentencia. 7.8 Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”. 7.9 Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -determinado en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

No se condena en costas [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho], en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C, dos (2) de agosto de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 17001-23-31-000-2012-00198-01 (20701)

Actor: DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S. A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL AÑO GRAVABLE 2007. EL BENEFICIO DE AUDITORÍA NO PROCEDE RESPECTO DE UNA DECLARACIÓN QUE MEDIANTE AUTO DECLARATIVO, QUE SE ENCUENTRA EN FIRME Y NO SE DEMANDA SU NULIDAD, LA ADMINISTRACIÓN TUVO POR NO PRESENTADA. LA COMPETENCIA DEL FUNCIONARIO SE EXAMINA EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO QUE DIO LUGAR A LA EXPEDICIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS DEMANDADOS. NO ES FORZOSO PARA LA ADMINISTRACIÓN LA ACEPTACIÓN INCONDICIONAL DE LA APARIENCIA DE LOS CONTRATOS CELEBRADOS POR EL CONTRIBUYENTE. INVERSIÓN DE LA CARGA DE LA PRUEBA. SE DEBE PROBAR QUE LOS GASTOS SON NECESARIOS Y GUARDAN RELACIÓN DE CAUSALIDAD PARA QUE PROCEDA LA DEDUCCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 107 DEL ET. LA SANCIÓN POR INEXACTITUD. APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de diecinueve (19) de septiembre de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

PRIMERO: *NEGAR las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la sociedad **DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES** contra la **Unidad Administrativa Especial – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN**, conforme con las consideraciones expuestas ut*

supra.

SEGUNDO: SIN COSTAS en esta instancia por lo expuesto en la parte considerativa:

TERCERO: Ejecutoriada esta providencia, liquídense los gastos del proceso (...)

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

De lo manifestado por las partes y lo probado en el expediente, se destacan los siguientes hechos:

El 24 de abril de 2008, la sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. presentó, por medio litográfico, la declaración del impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2007, en la que se liquidó un saldo a favor de \$38.248.000. Declaración que mediante el auto declarativo Nro. 102382009000149 de 15 de diciembre de 2009, expedido por la UAE – DIAN, se tuvo por no presentada¹.

Con fundamento en la anterior declaración tributaria, el 22 de octubre de 2008 (antes de que se tuviera por no presentada), la sociedad le solicitó a la Administración de Impuestos la devolución del saldo a favor declarado; petición que se resolvió con la Resolución Nro. 964 de 1º de diciembre de 2008, en el sentido de compensar \$28.040.000 y devolver \$10.208.000.

El 28 de abril de 2008, la sociedad presentó de manera virtual la declaración de renta del año gravable 2007, liquidando un saldo a favor de \$38.555.000, que posteriormente fue reducido a \$38.248.000, mediante declaración presentada, por el mismo medio, el 24 de noviembre de 2008.

Respecto de esta última declaración, la DIAN, previo requerimiento especial, profirió la **Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412010000088 de 9 de diciembre de 2010**, en el sentido de rechazar la suma de \$13.897.000 del renglón devoluciones, rebajas y

¹ Porque la declaración se presentó de manera litográfica, cuando el contribuyente está obligado a utilizar el sistema electrónico. Fl. 458 del c.a. Nro. 3 B.

descuentos, y la suma de \$426.648.000 del renglón gastos operacionales de venta, además, de imponer la sanción por inexactitud por \$239.193.000.

El rechazo respecto del renglón gastos operacionales de venta, se discrimina de la siguiente manera: (i) por un contrato de prestación de servicios por \$415.000.000, que la sociedad afirmó que corresponde a uno de cuentas en participación, (ii) por el rechazo de unos gastos de viaje – pasajes aéreos por \$1.551.431, cuyos beneficiarios no son empleados de la empresa, (iii) por el desconocimiento de gastos diversos por concepto de casino, restaurante y otros por \$4.915.914, porque unos no cumplían con el requisito de necesidad, otros no estaban facturados y los restantes se referían a capacitación, cuando la empresa no tiene nómina en la contabilidad y (iv) por el rechazo de otros gastos por \$5.180.000, porque no hay personal vinculado a la empresa.

Con la **Resolución Nro. 900263 de 19 de diciembre de 2011**, la UAE – DIAN confirmó en su integridad la citada liquidación oficial de revisión, al resolver el recurso de reconsideración.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte de demandante solicitó lo siguiente:

6.1 Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente solicito al Honorable Tribunal Administrativo de Caldas, que con base en las pruebas que obran en el expediente y los argumentos de hecho y de derecho expuestos, se sirva declarar la nulidad de:

6.1.1 LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No. 102412010000088 del 09 de diciembre de 2010.

6.1.2 La RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN No. 900263 del 19 de diciembre de 2011, notificada el día 22 del mismo mes y año.

6.2 Que como consecuencia de las anteriores declaraciones y a título de restablecimiento del derecho, se declare:

6.2.1 (sic) En firme el denunció rentístico presentado por la Sociedad D.C.P. AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. el día 24 de abril de 2008, correspondiente al año gravable 2007, declaración identificada con el No. de formulario 1107006210605 y Sticker 12050011043641.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante, la actuación de la UAE - DIAN está viciada de nulidad por vulnerar los artículos 6, 29, 95-9, 121, 122 y 363 de la Constitución Política (CP), 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), 107, 688, 689-1, 742 y 776 del Estatuto Tributario (ET), 507 y siguientes del Código de Comercio (C de Co) y 46, 47, 48 y 49 del Decreto 4048 de 2008.

También se desconoció doctrina oficial, concretamente, los oficios de la DIAN Nros. 099599 de 24 de noviembre de 2006 y 041483 de 16 de julio de 2004, así como el concepto Nro. 27154 de 1º de abril de 1997.

El concepto de la violación se sintetiza así²:

1.3.1 Firmeza de la liquidación privada, presentada el 24 de abril de 2008, por beneficio de auditoría

Para la fecha en la que se profirió el auto declarativo que tuvo por no presentada la declaración litográfica del 24 de abril de 2008, esta se encontraba en firme, por el beneficio de auditoría; por lo tanto, era inmodificable³.

Lo anterior conduce a que las declaraciones presentadas de manera virtual, así como el auto que tuvo por no presentada la declaración por medio litográfico, y toda la actuación surtida en relación con la determinación oficial del tributo, carezcan de validez y eficacia⁴.

1.3.2 Gastos operacionales de ventas

² Conforme con lo expuesto en la demanda (Fls. 2 a 20 del c.p.) y en su reforma (Fls. 92 a 106 del c.p.).

³ Al respecto, transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 28 de noviembre de 2007 (no se indicó el número del proceso).

⁴ En este sentido cfr. la sentencia del Consejo de Estado de 23 de junio de 2000, radicado Nro. 10062.

La DIAN le dio la connotación de contrato de prestación de servicios al de colaboración empresarial Nro. 01-2007, celebrado entre DCP Auditores y Revisores Fiscales S.A. (partícipe activo) y D&D Consultores y Asesores S.A. (partícipe inactivo).

Ese equívoco condujo a que se le exigiera que la deducción solicitada estuviera soportada con facturas o documentos equivalentes, conforme con lo previsto en el artículo 771-2 del ET.

En el contrato de colaboración consta que las sociedades contratantes, contrario a lo afirmado por la DIAN, sí hicieron aportes, tanto de bienes como de servicios.

Conforme con el oficio de la DIAN Nro. 099599 de 24 de noviembre de 2006, el aporte de servicios en el contrato de colaboración empresarial es válido y, por ende, con dicho contrato, se prueban las erogaciones solicitadas fiscalmente.

El hecho que no se haya registrado en cuentas de orden los derechos y las obligaciones derivadas de esa operación comercial, no desvirtúa su naturaleza, porque se trata de un tema eminentemente contable que tiene su propio régimen sancionatorio. En todo caso, se debe tener presente que los comprobantes prevalecen sobre los asientos de contabilidad.

La DIAN no puede interpretar los contratos privados y, en casos como el presente, desconocer un acuerdo de voluntades que consta en un documento suscrito por sus intervinientes que, adicionalmente, está debidamente autenticado.

En el caso concreto, si bien es cierto que el objeto principal del contrato es el de participar sobre las utilidades o pérdidas, no lo es menos, que en esta clase de contratos, en virtud de la autonomía de la voluntad privada, se pueden pactar diferentes pagos.

Por lo anterior, el hecho que las partes, en un principio, hayan determinado un pago de \$415.000.000, no implica que se haya transformado la naturaleza del contrato, pues, se trata de una cláusula accidental. Esta cifra se refiere a un pago que indefectiblemente está ligado a la liquidación de las utilidades, como en efecto se hizo.

1.3.3 Rechazo por devoluciones, rebajas y descuentos

Gastos de viaje – pasajes aéreos: la DIAN rechazó la suma de \$1.551.431, porque las personas que se transportaron no eran funcionarios directos de la empresa.

Sin embargo, en el caso de los señores Felipe Arango y Rodrigo Jaramillo, estos eran empleados de la firma D&D Consultores y Asesores S.A, encargada de suministrar el personal a la sociedad contribuyente. El primero, viajó a la ciudad de Medellín para realizar unas revisiones de la empresa Metálicos PER y, el segundo, se desplazó a la ciudad de Manizales, sede principal de esa sociedad, para la rendición de informes.

En el caso del señor Fernando Estupiñán, se le reconoció el pago del transporte por la capacitación que realizó en las instalaciones de la empresa.

Además, en el contrato de colaboración, no se acordó que D&D Consultores y Asesores S.A. cubriera el costo de desplazamiento de sus empleados, que en ocasiones resultó necesario para la prestación de un “*excelente*” servicio a los clientes.

Tampoco existe disposición de carácter legal o reglamentaria que disponga que cuando se reconocen costos o gastos a terceras personas, estas deben estar incluidas en la nómina de la empresa.

Gastos diversos – casino, restaurante y otros: la Administración rechazó la suma de \$4.915.914 por los gastos de restaurante, alquiler de finca y atención al personal (independientemente de su vinculación laboral), que vistos con criterio comercial, eran necesarios, porque tenían por finalidad incentivar y reconocer la labor desarrollada, en pro del funcionamiento y continuidad de los negocios.

Otros gastos: la demandada rechazó la suma de \$5.180.000 que tienen que ver con gastos viaje a Chinchiná, gastos para auditoría, actualización tributaria, seminario ley de insolvencia, seminario de cierre contable y actualización tributaria, que corresponden a gastos necesarios.

En todo caso, los pagos realizados a los empleados de la firma D&D Consultores y Asesores S.A. no se trataron como pagos laborales.

En conclusión, las erogaciones en las que incurrió la sociedad, además de ser necesarias para el desarrollo del objeto social, fueron proporcionales y cumplen con el requisito de la causalidad.

1.3.4 Falta de competencia

Las funcionarias Gloria Nancy Correa Rivas y Gloria Patricia Marín Arenas, carecían de competencia para recaudar pruebas e incluso, para proyectar el acta final que le antecedió al requerimiento especial, proferido en el curso del proceso de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2007, presentada por la sociedad actora.

En efecto, conforme con el artículo 688 del ET, el requerimiento especial y los actos de trámite previos a la determinación del impuesto, son de competencia del jefe de la División de Fiscalización de la UAE – DIAN; por lo tanto, se requería que en virtud de lo previsto en el Decreto 4048 de 2008, estas funcionarias fueran comisionadas por dicho funcionario o, en su defecto, que quienes las designaron (Carmen Méndez Soto e Isabel Cristina Valencia), estuvieran debidamente facultadas para tal fin.

El funcionario Alexander Vanegas Charchai profirió el requerimiento ordinario de información Nro. 191 de 22 de octubre de 2008, sin tener facultad para hacerlo, máxime, si se tiene en cuenta que está adscrito a la División de Recaudación⁵.

Además, el 16 de abril de 2009, la funcionaria Isabel Cristina Valencia Valencia, sin ser jefe de la División de Gestión de Fiscalización, incluyó en la investigación a la funcionaria Gloria Patricia Marín Arenas, a quien también comisionó para que adelantara la investigación ordenada mediante auto de verificación o cruce Nro. 102382009000007, quien, luego de recopilar todo el material probatorio, expidió el acta explicativa de dicho auto de verificación y proyectó el requerimiento especial.

⁵ Cfr. los hechos 3.1.3 y 3.1.4 de la reforma de la demanda. Fl. 94 del c.p.

En este orden de ideas, las actuaciones adelantadas, sin competencia, carecen de validez, así como las pruebas recaudadas, por violación del principio del juez natural y desconocimiento del derecho fundamental al debido proceso, lo que conduce a su exclusión del acervo probatorio.

1.3.5 La sanción por inexactitud

No se cumplen los presupuestos para que proceda la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, porque en la declaración de renta del año gravable 2007 no se incluyeron datos falsos, equivocados o inexistentes.

Por el contrario, se probó que la declaración gozaba del beneficio de auditoría, que la DIAN desconoció el contrato de colaboración empresarial y que los gastos en los que incurrió la sociedad tienen relación con su objeto social.

En todo caso, se debe tener en cuenta que se presentó una diferencia de criterios en torno a la naturaleza del contrato suscrito con la firma D&D Consultores y Asesores S.A.

1.4 La contestación de la demanda y de su reforma

La UAE - DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

1.4.1 La firmeza de la declaración por el beneficio de auditoría

La declaración de renta presentada el 24 de abril de 2008 por la sociedad actora, no cumplió con los requisitos para acceder al beneficio de auditoría, porque se presentó en forma litográfica, cuando se debió utilizar el sistema electrónico; en consecuencia, se tiene como no presentada (art. 579-2 del ET).

Conforme con el Concepto de la DIAN Nro. 062921 de 4 de agosto de 2009, en el que se cita el Concepto Nro. 072848 de 2000, una declaración presentada con la inconsistencia prevista en el artículo 579-2 del ET, no goza del beneficio de auditoría, en consecuencia,

el “*auto declarativo*” para dar por no presentada una declaración, se somete a los términos ordinarios previstos en el artículo 714 del ET.

En estas condiciones, como la sociedad presentó solicitud de devolución el 22 de octubre de 2008, la DIAN tenía hasta el 22 de octubre de 2010 para proferir el correspondiente auto declarativo y el requerimiento especial, plazo que fue observado por la Administración en su actuación.

No es acertado afirmar que la declaración presentada el 24 de noviembre de 2008 sea inválida, porque esta se presentó dentro del término de firmeza y es prueba contundente de que la declaración inicial no se presentó en debida forma.

1.4.2 Rechazo de la deducción por el supuesto contrato de cuentas en participación

Tratándose de este tipo de contratos, conforme con lo dispuesto en el Plan Único de Cuentas para Comerciantes –Decreto 2650 de 1993-, el gestor (sociedad actora) debía contabilizar en la cuenta y subcuentas de orden los bienes aportados al acuerdo, tanto por este como por los partícipes inactivos.

Pero, en este caso, la sociedad contribuyente efectuó la contabilización como gasto operacional de venta (cuenta 52), subcuenta “*diversos*” (cuenta 5295) y cuenta a nivel de terceros “*D&D Consultores y Asesores S.A.*” (cuenta 52959505), desconociendo lo previsto en el Decreto 2650 de 1993, en lo que respecta a la contabilización de dichos rubros.

De la tabla de liquidación no proviene el valor de las utilidades. Por el contrario, fue en el contrato en el que se fijó la cuantía a percibir por parte de la sociedad D&D.

De acuerdo con lo anterior, las partes no se pusieron de acuerdo para celebrar un contrato de participación de utilidades; por el contrario, lo que se evidencia es el pacto de un precio por la prestación de un servicio.

Además, en los estados financieros no se refleja la liquidación del contrato de participación para determinar la utilidad y la participación del partícipe inactivo.

El contrato de participación aportado como prueba, no resulta suficiente para que, en materia tributaria, se acepte la deducción solicitada, porque debe estar acompañado de los soportes idóneos y otros medios de prueba, como la contable, para que se tenga certeza de la procedencia de la deducción.

Está probado que la contabilidad de la sociedad demandante adolece de serias inconsistencias que conducen a que la deducción en discusión no se encuentre debidamente soportada.

1.4.3 Rechazo de los pagos realizados por viajes, casino, restaurante y otros

Pago realizado por gastos de viaje – pasajes aéreos: en la actuación administrativa se determinó que la sociedad actora no posee personal a cargo y que los rubros por concepto de pasajes aéreos se pagaron a terceros trabajadores de la sociedad D&D.

Como la sociedad no maneja nómina, esos pagos no tienen relación de causalidad con la actividad productora de renta y, además, no son necesarios en los términos del artículo 107 del ET.

Pago realizado por casino, restaurante y otros: la fiesta de fin de año no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, además, los beneficiarios fueron terceras personas que no son trabajadoras de la sociedad (esta no maneja nómina); en consecuencia, tampoco es un gasto necesario.

Además, la factura aportada para soportar el pago por la asistencia a un seminario en Apulo está a nombre de un tercero.

Tampoco se reconoce lo pagado por concepto de capacitaciones de personal, porque, se insiste, la sociedad no tiene a su cargo trabajadores y no presenta nómina en su contabilidad.

En conclusión, estas erogaciones no cumplen con los requisitos de necesidad y causalidad a los que se refiere el artículo 107 del ET.

Gastos de personal: como la sociedad no tiene personal a su cargo y en su contabilidad no existen registros de nómina, tampoco se cumple con los requisitos exigidos en el artículo 107 del ET.

1.4.4 La falta de competencia

No se configura, porque la doctora Isabel Cristina Valencia Valencia intervino en la actuación cuestionada en su calidad de Jefe de Grupo de Auditoría Tributaria⁶; por lo tanto, estaba facultada para proferir el auto de apertura y designar funcionarios para que adelantaran la investigación correspondiente⁷.

1.4.5 La sanción por inexactitud

Esta sanción procede porque la sociedad, en su declaración privada, incluyó datos equivocados en los renglones correspondientes a devoluciones, rebajas y descuentos, así como gastos operacionales de administración, circunstancia que derivó en un saldo a favor improcedente, conducta que constituye inexactitud sancionable.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

1.5.1 La falta de competencia

Aunque el auto de apertura de investigación Nro. 1023820080000037 de 26 de noviembre de 2008 lo profirió la funcionaria Carmen Méndez Soto, quien para esa fecha no tenía competencia para adelantar dicha actuación, esta irregularidad se subsanó con el auto de

⁶ Conforme con la Resolución Nro. 000005 de 4 de noviembre de 2008.

⁷ Con la Resolución Nro. 0011 de 4 de noviembre de 2008, se crearon los grupos internos de trabajo de auditoría tributaria I en la División de Gestión de Fiscalización de las direcciones seccionales de impuestos.

apertura Nro. 102382009000079 de 28 de enero de 2009, expedido por Isabel Cristina Valencia Valencia, en su calidad de Jefe del Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la División de Fiscalización de la DIAN Seccional Manizales, es decir, por quien tenía competencia en virtud de lo previsto en los artículos 47 y 48 del Decreto 4048 de 2008, y 63 de la Resolución de la DIAN Nro. 011 de 4 de noviembre de 2008.

En este lapso, no se practicaron pruebas como tampoco se adelantó ninguna actuación administrativa por parte de la Administración.

Así las cosas, la funcionaria Gloria Patricia Marín Arenas estaba facultada para adelantar la investigación en contra de la sociedad contribuyente (realizar visita, recaudar pruebas y elaborar el informe final o anexo al auto de verificación), porque fue comisionada para tal fin por la funcionaria competente.

Por su parte, la funcionaria Gloria Nancy Correa Rivas, solo participó en las actuaciones que se adelantaron con ocasión de la solicitud de devolución del saldo a favor declarado por la sociedad contribuyente en la declaración de renta del año 2007, trámite que es diferente al analizado en esta oportunidad.

1.5.2 El beneficio de auditoría

La sociedad demandante incumplió con uno de los requisitos previstos en el artículo 689-1 del ET para acceder al beneficio de auditoría, específicamente, el relacionado con la presentación, en debida forma, de la declaración privada, lo que condujo a la pérdida del beneficio.

Como la declaración de renta del año 2007 se presentó el 24 de abril de 2008 por medio litográfico, cuando debió hacerse de manera virtual, mediante auto declarativo Nro. 102382009000149 de 17 de diciembre de 2009, la DIAN la tuvo como no presentada, decisión que quedó en firme, porque contra la misma no se interpuso recurso alguno, además, este acto administrativo no aparece demandado en este proceso.

En lo que tiene que ver con la declaración de renta del año 2007, presentada de manera virtual el 24 de noviembre de 2008, es claro que con esta se pretendía enmendar el error en el que se incurrió con la anterior declaración.

Pero, es evidente que su presentación se hizo dentro del término de firmeza general, no dentro del especial previsto en el artículo 689-1 del ET y que en estricto sentido no corresponde a una corrección, porque no se modificó ninguno de los datos inicialmente registrados.

Como la declaración presentada el 24 de noviembre de 2008 no gozaba del término especial de firmeza, y la sociedad presentó solicitud de devolución el 22 de noviembre de 2008, la expedición y notificación del requerimiento especial se hizo dentro del término legal.

1.5.3 Desconocimiento de los gastos operacionales de venta

La cláusula sexta del contrato "*de colaboración empresarial*" consagra a favor del partícipe inactivo la suma de \$415.000.000 por concepto de utilidad operacional, que conforme con lo explicado por la parte actora, corresponde a una fórmula que indicaba que en ningún momento las utilidades de este partícipe podían superar dicho monto.

Sin embargo, la anterior afirmación se contradice con lo probado en el expediente, en especial, con la tabla para la liquidación del contrato de colaboración empresarial, en la que se estableció un porcentaje (de 0% a 95%), dependiendo del margen de utilidad (el máximo establecido es de \$910.000.000).

Acorde con los estados de resultado de la empresa (periodo comprendido entre el 1 de enero y el 30 de diciembre de 2007), la utilidad operacional de dicho contrato correspondió a \$557.482.771; por lo tanto, conforme con la mencionada tabla de liquidación, el porcentaje que le correspondía al partícipe inactivo era del 75%, es decir, \$418.112.078, que no coincide con la indicada en la liquidación del contrato (\$415.000.000), pero, sí con la pactada en la cláusula sexta del contrato.

Al verificarse el movimiento de la cuenta auxiliar 52959502, se observa que el pago por concepto de colaboración empresarial por \$415.000.000 se encuentra contabilizado el 1º de diciembre de 2007, es decir, antes del cierre financiero y contable del año 2007, y de que se supiera el resultado de la utilidad operacional por ese año.

En este orden de ideas, el contrato de cuentas en participación no resulta coherente con los soportes contables, como tampoco con los estados financieros y las demás pruebas aportadas al expediente.

Aunque las partes le dieron una denominación al contrato suscrito, la realidad comercial es que se trata de un contrato de prestación de servicios, en el que desde un principio, se puede saber el valor que se le debe pagar a D&D, que coincidió con el “*pagado*” el 1º de diciembre de 2007.

En estas condiciones, por tratarse de un contrato de prestación de servicios, los soportes aportados para efectos tributarios no son válidos, porque en virtud del artículo 771-2 del ET, se requería la factura o el documento equivalente.

Finalmente, se aclaró que la DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, tiene la competencia para establecer la realidad de los hechos económicos de los contribuyentes.

1.5.4 Rechazo gastos operacionales⁸

El Tribunal concluyó que los gastos por concepto de transporte no cumplen los requisitos de causalidad y de necesidad, porque no hay razón para que la sociedad haya asumido los gastos de transporte de empleados de otra sociedad, máxime cuando en la cláusula segunda del contrato al que se ha hecho referencia con antelación, se acordó que la sociedad D&D aportaría toda la capacidad intelectual y comercial de sus empleados, y que asumiría los gastos que esto implicara, con el fin de cumplir con el objeto contractual.

Conforme con el anterior razonamiento, tampoco proceden los gastos de personal que aparecen reflejados en el libro mayor y balances.

⁸ El Tribunal advirtió que la suma en discusión (\$13.897.000) no corresponde al concepto de devoluciones, rebajas y descuentos, sino al de gastos operacionales; por lo tanto, en aplicación del principio de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal, se estudió este cargo, como gastos operacionales.

Los gastos por casino, restaurante y otros, y los relacionados con capacitación de personal, tampoco cumplen con los requisitos señalados, porque en el año 2007 la sociedad demandante no tenía personal a cargo y se trata de una erogación que no resulta indispensable en la producción de la renta.

El gasto por el seminario en Apulo no cumple con el requisito de causalidad, porque la factura con el que se acredita, está expedida a nombre de un tercero.

1.5.5 Sanción por inexactitud

No se advierte la diferencia de criterio como causal de exoneración de la sanción por inexactitud; por el contrario, los artículos 107 y 771-2 del ET son lo suficientemente claros, pese a lo cual, fueron desconocidos por la parte actora.

1.6 El recurso de apelación

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:

1.6.1 El desconocimiento del beneficio de auditoría

Para que una declaración privada se tenga por no presentada, es necesario que la Administración expida un acto administrativo que así lo declare, que en el caso concreto, se profirió el 15 de diciembre de 2009, cuando ya se encontraba en firme la declaración presentada el 24 de abril de 2008, porque estaba cobijada por el beneficio de auditoría.

Conforme con la Circular de la DIAN Nro. 066 de 2007, el auto por el que se tiene por no presentada la declaración, debe expedirse antes de que opere la firmeza de la declaración.

1.6.2 La ausencia de sustento fáctico de la liquidación oficial de revisión

Si se acepta que el auto declarativo por el que se tiene por no presentada la declaración presentada por medio litográfico tiene los efectos predicados por la DIAN, que fueron aceptados por el Tribunal, la liquidación oficial de revisión que se demanda en este proceso carece de fundamento, porque no es posible hacer la revisión de algo que no existe.

En estas condiciones, la Administración debió adelantar un proceso de aforo, máxime, si se tiene en cuenta que tampoco se puede corregir una declaración que no existe.

Aunque este argumento no fue expuesto en sede administrativa, esta petición no entraña desconocimiento al principio de justicia rogada, porque lo que está en discusión son derechos de carácter fundamental como el debido proceso y el derecho de defensa, que se enmarcan dentro de las causales de nulidad invocadas en la demanda⁹.

1.6.3 El desconocimiento de la existencia del contrato de cuentas en participación

En cumplimiento del artículo 507 del C de Co, las partes convinieron que el reparto de las utilidades del contrato de cuentas de participación consistía en el pago de una suma máxima (\$415.000.000), que dependía estrictamente de la obtención de ganancias iguales o superiores a dicha cifra.

De esta manera, si las utilidades eran inferiores a \$415.000.000, el resultado obtenido sería el monto que le correspondería a D&D por concepto de participación en las utilidades, pero, si las utilidades superaban dicha cifra, la participación sobre esa utilidad no podía excederla.

Es posible que los \$415.000.000 generen dudas, pero, si se analiza el acuerdo, se evidencia que su inclusión constituye una forma válida de DCP para neutralizar las utilidades de D&D ante el eventual crecimiento del negocio, es decir, no constituye un precio pactado y menos aún una cifra inmodificable a cargo de DCP, se repite, era la suma máxima que la sociedad D&D podía percibir como participación en las utilidades, en cumplimiento del acuerdo contractual.

⁹ Refuerza este argumento con lo expuesto por el Consejo de Estado en la sentencia de 16 de septiembre de 2010, radicado Nro. 16691, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

La sociedad tenía claro que después del 1º de diciembre de 2007 no habría variación en los ingresos y, por lo mismo, el cálculo de utilidades no variaría a 31 de diciembre del mismo año; por esta razón, se decidió pagar con anterioridad las utilidades convenidas.

Es cierto que la utilidad operacional en el año 2007 ascendió a \$557.482.771 y que conforme con la tabla de liquidación del contrato de colaboración empresarial correspondería al 75% de la utilidad operacional, por lo que el socio gestor debía pagar la suma de \$418.112.0078; sin embargo, ese pago nunca se hizo, porque como se expuso con anterioridad, desde el momento en el que se suscribió dicho contrato, las partes acordaron una forma diferente de liquidar el contrato. Acuerdo que se mantuvo incólume.

La DIAN no discutió la existencia del pago como tampoco su cuantía (\$415.000.000), circunstancia que necesariamente conduce a tener certeza de que el citado contrato existió.

En conclusión, es posible que las partes acuerden una forma diferente de distribución a la señalada en el artículo 507 del C de Co¹⁰, acuerdo de voluntades que debe ser respetado por la DIAN, porque, se destaca, no existe una fórmula sacramental para realizar el reparto de utilidades.

1.6.4 La procedencia de las devoluciones, rebajas y descuentos en discusión

El hecho que los tiquetes aéreos no correspondan a empleados directos de DCP, no desvirtúa la necesidad de la erogación, porque si se analiza con criterio comercial, se trata de un gasto necesario, en la medida en que el señor Felipe Arango debía hacer “revisiones” a la empresa Metálicos PER, “*situación en la que estaba en juego el prestigio y nombre de la sociedad*” y, por su parte, el señor Rodrigo Jaramillo tuvo que viajar a Manizales para presentar informes al socio gestor sobre el estado de varios negocios que estaban a su cargo.

En relación con los demás gastos, tales como: gastos por casino, restaurante, pago de seminario en Apulo, gastos de capacitación de personal y gastos operacionales, vistos desde un criterio comercial, era necesario incurrir en ellos, con el fin de incentivar las

¹⁰ En este sentido, cfr. la sentencia del Consejo de Estado de 1º de abril del 2004, radicado Nro. 2001-01539-01 (13724), C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

labores desarrolladas en la empresa, en pro del buen funcionamiento y continuidad de los negocios.

En conclusión, todas las erogaciones que fueron rechazadas por la DIAN, cumplen con los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad, previstos en el artículo 107 del ET.

1.6.5 La falta de competencia de los funcionarios que adelantaron la investigación

El Tribunal convalidó la actuación irregular de la funcionaria Carmen Méndez Soto, quien profirió el auto de apertura en el expediente Nro. DI 2007 2008 000037, sin tener competencia.

Adicionalmente, el Requerimiento Ordinario de Información Nro. 191 de 22 de octubre de 2008, suscrito por el funcionario Alexander Vanegas Chacón (funcionario interno de trabajo - recaudación), está viciado de nulidad por falta de competencia del funcionario que lo profirió, que pertenece a una división distinta a la de fiscalización.

En consecuencia, las pruebas aportadas por la parte actora en cumplimiento de dicho acto administrativo, entre otras, el contrato de cuentas en participación, son ilegales, porque se incorporaron con violación al debido proceso.

1.6.6 La improcedencia de la sanción por inexactitud

En el caso concreto se configura la diferencia de criterios, porque la sociedad actuó con la plena convicción de que la deducción solicitada en relación con el contrato de cuentas en participación era procedente.

Además, la Administración no ha desconocido el pago de la suma en discusión o la existencia del contrato entre DCP y D&D; por lo tanto, los hechos y cifras denunciados por la sociedad en la declaración privada, resulta completos y verdaderos.

1.7 Los alegatos de conclusión

La **parte demandada** insistió en los planteamientos propuestos con la contestación a la demanda y a su reforma.

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar, en primer lugar: (i) si la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, presentada el 24 de abril de 2008 (por medio litográfico), estaba cobijada por el beneficio de auditoría y, por ende, si para la fecha en la que se expidió el acto administrativo que la tuvo por no presentada, ya se encontraba en firme y (ii) si al proferirse el auto que tuvo por no presentada la declaración del impuesto de renta del año 2007, la liquidación oficial de revisión demandada, se quedó sin sustento.

En el evento en el que se determine que la DIAN estaba facultada para adelantar el proceso de fiscalización por el impuesto de renta del año 2007, porque la liquidación privada no se encontraba en firme, debe la Sala analizar: (i) si los funcionarios que actuaron en dicho trámite tenían competencia para hacerlo, (ii) si el contrato de cuentas en participación se debe tener en cuenta como soporte para el reconocimiento del “*gasto operacional de ventas*”, o si por el contrario, se requería de la factura como soporte de la erogación, porque conforme con las pruebas recaudadas por la Administración, el contrato que en apariencia correspondía al de cuentas en participación, en realidad, era un contrato de prestación de servicios, (iii) si las erogaciones en las que incurrió la sociedad por pasajes aéreos, casino, restaurante y otros, cumplieron con los requisitos de necesidad y de proporcionalidad en los términos del artículo 107 del ET y (iv) si la parte actora incurrió en alguno de los hechos sancionables por inexactitud o si por el contrario, se configuró una diferencia de criterios entre las partes.

2. La declaración respecto de la que se predica que operó el beneficio de auditoría, se tuvo por no presentada mediante acto administrativo que goza de presunción de legalidad

2.1 El artículo 63 de la Ley 1111 de 2006, vigente para la época de los hechos, modificó el inciso tercero y adicionó dos incisos al parágrafo 3 del artículo 689 del ET.

Conforme con esta norma:

Si el incremento del impuesto neto de renta es de al menos cinco (5) veces la inflación causada en el respectivo año gravable, en relación con el impuesto neto de renta del año inmediatamente anterior, la declaración de renta quedará en firme si dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su presentación no se hubiere notificado emplazamiento para corregir, siempre que la declaración sea debidamente presentada en forma oportuna¹¹ y el pago se realice en los plazos que para tal efecto fije el Gobierno Nacional.

Cuando se trate de declaraciones que registren saldo a favor, el término para solicitar la devolución y/o compensación será el previsto en este Parágrafo para la firmeza de la declaración.

El beneficio contemplado en este artículo se prorroga por cuatro (4) años a partir del año gravable 2007 (Subraya la Sala).

2.2 De lo anterior se infiere que uno de los requisitos previstos por el legislador para que proceda el beneficio de auditoría, es que **la declaración se presente en debida forma** y de manera oportuna.

2.3 Si el contribuyente está obligado a presentar su declaración de forma virtual y lo hace por otro medio, como ocurrió en este caso, que lo hizo por medio litográfico¹², hecho que no es controvertido por la parte actora, esa declaración se tiene por no presentada. Así lo dispone el artículo 579-2 del ET, modificado por el artículo 38 de la Ley 633 de 2000; por lo tanto, el contribuyente no se podía acoger al beneficio de auditoría.

¹¹ Conforme con el Decreto 4818 de 2007, el plazo para que la sociedad contribuyente presentara de manera oportuna la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, venció el 24 de abril de 2008. La declaración que se presentó por medio litográfico, se hizo dentro del plazo señalado por el Gobierno Nacional. Pero, con posterioridad a este, por el mismo tributo y periodo, se presentaron las declaraciones de manera virtual, esto es, el 28 de abril de 2008 y el 24 de noviembre de 2008.

¹² La parte demandante no discutió este hecho.

2.4 Ahora bien, al margen de la discusión respecto del término que tenía la Administración para proferir el auto por el que se tuvo por no presentada la declaración del 24 de abril de 2008 (por medio litográfico)¹³, lo cierto es que la DIAN, mediante el auto Nro. 102382009000149 de 15 de diciembre de 2009, de conformidad con el artículo 580 del ET, decidió que el “*formulario correspondiente al impuesto de Renta, periodo 1, año gravable 2007, radicado bajo el número 12050011043641, de fecha 24 de ABRIL (sic) de 2008 SE TIENE COMO NO PRESENTADA*”¹⁴, porque se presentó por un medio diferente al que el contribuyente estaba obligado.

2.5 El anterior auto declarativo se notificó por correo¹⁵, sin que conste o se alegue que contra el mismo se agotó la vía gubernativa (contra este acto procedía el recurso de reposición y en subsidio apelación), como tampoco que se haya demandado su nulidad, menos aún, que se encuentre suspendido; por lo tanto, conforme con lo previsto en el artículo 66 del CCA, norma aplicable al caso concreto, su observancia resulta obligatoria, en este caso, por presumirse su legalidad.

2.6 En este orden de ideas, no se puede predicar la firmeza de una declaración que (i) no se presentó en debida forma y (ii) que se tuvo por no presentada por la DIAN, mediante acto administrativo que goza de presunción de legalidad.

2.7 En conclusión, la declaración de renta del año 2007, presentada por medio litográfico el 24 de abril de 2008, respecto de la cual, la parte actora afirmó que operó el beneficio de auditoría, se tuvo por no presentada mediante acto administrativo que goza de presunción de legalidad, que por no estar demandado en este proceso, no es posible referirse al mismo.

3. Los actos administrativos demandados en este proceso se refieren a una declaración del impuesto de renta del año 2007, diferente a la que la DIAN tuvo por no presentada. El procedimiento de determinación oficial del impuesto de renta del año 2007, cuestionado en este asunto, se adelantó respecto de la declaración virtual, presentada por el contribuyente, que no se encontraba en firme

¹³ En el informe final de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la UAE DIAN Seccional Manizales, proferido en el expediente Nro. DI 2007 -2008 0091 (Devolución), se concluyó que “*la declaración de renta del año gravable 2007 no fue debidamente presentada por lo que el contribuyente PIERDE el Beneficio de Auditoría*” Fl. 179 del c.a. Nro. 3 A.

¹⁴ Fl. 458 del c.a. Nro. 3B.

¹⁵ Fl. 459 del c.a. Nro. 3B.

3.1 Expuso la parte actora que si se acepta que el auto declarativo por el que se tiene por no presentada la declaración presentada por medio litográfico tiene los efectos predicados por la DIAN, la liquidación oficial de revisión que se demanda en este proceso carece de fundamento, porque no es posible hacer la revisión de algo que no existe.

3.2 Al respecto, observa la Sala que no le asiste razón a la parte actora en su argumento, porque en la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412010000088 de 9 de diciembre de 2010¹⁶ -demandada-, la Administración decidió modificar la liquidación privada presentada de manera virtual el 24 de noviembre de 2008 por la sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A¹⁷. Decisión que se confirmó con la Resolución Nro. 900263 de 14 de diciembre de 2011¹⁸, con la que se agotó la vía gubernativa.

3.3 Es decir, los actos administrativos demandados en este proceso, se refieren a una declaración del impuesto de renta del año gravable 2007, diferente a la presentada el 24 de abril de 2008, que se tuvo por no presentada mediante el auto Nro. 102382009000149 de 15 de diciembre de 2009.

3.4 Aunque la parte actora insiste en que la declaración presentada de manera virtual el **24 de noviembre de 2008**¹⁹ –a la que se refieren los actos administrativos demandados-, corresponde a la corrección de la declaración litográfica del **24 de abril de 2008**²⁰ –que se tuvo por no presentada-, de hecho, en el formulario de esa declaración así se indica²¹, lo cierto es que antes de esta última declaración, le precedió otra presentada de manera virtual el **28 de abril de 2008**²², en la que no se indicó que se tratara de una corrección a la que le antecedía, es decir, a la litográfica, menos aún, se prueba que se haya seguido el trámite previsto en el artículo 589 del ET²³, vigente para la época de los

¹⁶ En el Requerimiento Especial Nro. 102382010000004 de 22 de abril de 2010, la DIAN propuso “*modificar mediante liquidación de Revisión: la liquidación privada No. 9100006113833 de fecha 24 de Noviembre (sic) de 2008*”. Fls. 460 a 482 del c.a. Nro. 3B.

¹⁷ Fls. 522 a 539 del c.a. Nro. 3 B.

¹⁸ Fls. 588 a 601 del c.a. Nro. 3B.

¹⁹ Fl. 171 del c.a. Nro. 3 A.

²⁰ Fl. 8 c.a. Nro. 3.

²¹ En el formulario se indicó que corresponde a una corrección de la declaración con número de formulario 1107006210605, que coincide con el número del formulario de la declaración de renta del año 2007 presentada por medio litográfico el 24 de abril de 2008.

²² Fl. 169 del c.a. Nro. 3 A.

²³ El artículo 589 del ET, antes de la modificación introducida por el artículo 274 de la Ley 1819 de 2016, era del siguiente tenor literal: “[p]ara corregir las declaraciones tributarias, disminuyendo el valor a pagar o aumentando al saldo a favor, se elevará solicitud a la Administración de Impuestos y Aduanas correspondiente, dentro de los dos* años siguientes al vencimiento del término para presentar la declaración.

La Administración debe practicar la liquidación oficial de corrección, dentro de los seis meses siguientes a la fecha de la solicitud en debida forma; si no se pronuncia dentro de este término, el proyecto de corrección sustituirá a la declaración inicial. La corrección de las declaraciones a que se refiere este artículo no impide la

hechos, que se debía atender en el caso de las declaraciones de corrección que aumentan el saldo a favor, como ocurrió en este caso²⁴.

3.5 De esta manera, es razonable que la DIAN haya proferido los actos administrativos respecto de la declaración del 24 de noviembre de 2008, porque a esta le antecedió una presentada de manera virtual el 28 de abril del 2008, respecto de la cual, el contribuyente no indicó que correspondiera a una corrección de la del 24 de abril del mismo año (litográfica), que se tuvo por no presentada mediante auto de 15 de diciembre de 2009 por haberse presentado por un medio que no correspondía.

3.6 En este orden de ideas, se concluye que una es la declaración litográfica del 24 de abril de 2008, que se repite, se tuvo por no presentada y otra, a la que se refieren los actos administrativos demandados, respecto de la cual, la DIAN bien podía iniciar el proceso de determinación del tributo, porque no se encontraba en firme, en la medida en que no había transcurrido el término previsto en el artículo 714 del ET²⁵, antes de la modificación introducida por el artículo 277 de la Ley 1819 de 2016²⁶

4. Los funcionarios a los que se refiere la parte actora y respecto de los cuales acusa su falta de competencia, actuaron en el procedimiento en el que se resolvió la solicitud de devolución del saldo a favor, que es diferente al analizado en este proceso. Las funcionarias que intervinieron en el procedimiento de determinación oficial del impuesto tenían competencia para actuar

facultad de revisión, la cual se contara a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso.

(...)"

²⁴ Nótese que en la liquidación presentada el 24 de abril de 2008 (litográfica), la sociedad se liquidó un saldo a favor de \$38.248.000, ese saldo a favor se aumentó con la liquidación presentada el 28 de abril de 2008 (virtual), en la medida en que se liquidó un saldo a favor de \$38.555.000, que posteriormente fue reducido a \$38.248.000, mediante declaración virtual presentada el 24 de noviembre de 2008.

²⁵ "ARTÍCULO 714. FIRMEZA DE LA LIQUIDACIÓN PRIVADA. La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.
La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó".

²⁶ El Requerimiento Especial Nro. 102382010000004 de 22 de abril de 2010, se notificó el 24 de abril de 2010. (Fl. 461 del c.a. Nro. 3 B). Conforme con el Decreto 4818 de 2007, este contribuyente tenía como fecha máxima para declarar el 24 de abril de 2008.

4.1 Según se desprende de los antecedentes administrativos que obran en el expediente, en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007, presentada por la sociedad actora, la Administración de Impuestos adelantó tres procedimientos, a saber: (i) resolvió la solicitud de devolución del saldo a favor, (ii) profirió el auto que tuvo por no presentada la declaración litográfica y (iii) liquidó de manera oficial el impuesto, siendo este último el que interesa analizar en esta oportunidad.

4.2 En efecto, se advierte que mediante el auto de archivo Nro. 103 de 14 de mayo de 2009, la División de Gestión de Fiscalización –Grupo Interno de Trabajo Auditoría Tributaria I, *“una vez culminada la investigación adelantada en el programa DI DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS TRIBUTARIOS expediente DI 2007-2008-0037, del contribuyente **D.C.P. AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A.**, (...) profiere auto de archivo 103, a la solicitud de devolución y/o compensación de la declaración de renta del año gravable 2007”,* porque el *“saldo a favor solicitado por el contribuyente se origina de las retenciones en la fuente que le practicaron en el año gravable 2007, las cuales fueron soportadas”*²⁷.

4.3 En este mismo auto se hace alusión a que mediante acta de comité Nro. 004 del 25 de noviembre de 2008, *“se decide trasladar el expediente al programa PD-Postdevoluciones”*²⁸, acta en la que consta que se *“presenta incertidumbre del vínculo que existe entre la empresa D&D Consultores y Asesores S.A. y la empresa objeto del presente estudio”*²⁹.

4.4 Trasladado el expediente a la División de Gestión de Fiscalización Grupo Interno de Auditoría Tributaria I de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Manizales, la funcionaria **Isabel Cristina Valencia Valencia**, mediante el auto de apertura Nro. 102382009000079 de 28 de enero de 2009, inició la correspondiente investigación³⁰, con el fin de determinar si había lugar a determinar de manera oficial el tributo.

4.5 Respecto de esta funcionaria, la parte actora, en la reforma a la demanda, manifestó que *“[n]o reposa en el expediente acto administrativo alguno que faculte a la*

²⁷ Fl. 199 del c.a. Nro. 3 A.

²⁸ Fl. 199 del c.a. Nro. 3 A.

²⁹ Fl. 183 del c.a. Nro. 3 A.

³⁰ Fl. 193 del c.a. Nro. 3A.

funcionaria ISABEL CRISTINA VALENCIA VALENCIA para ejecutar las funciones de la Jefe de División de Fiscalización”³¹.

4.6 Argumento que fue controvertido por el apoderado de la DIAN, quien, con ocasión de la contestación a la reforma de la demanda, aportó copia de la Resolución Nro. 0000005 de 4 de noviembre de 2008, en la que consta que esa funcionaria pertenece al Grupo Interno de Trabajo de Auditoría Tributaria I de la UAE – DIAN y se le designó como Jefe del Grupo³².

Grupo interno que fue creado con la Resolución Nro. 0011 de 4 de noviembre de 2008³³, en cuyo artículo 63 numeral 7 se dispuso que tiene por funciones, entre otras, proferir “autos de apertura” y “demás actos preparatorios de la determinación de las obligaciones tributarias, en relación con las investigaciones que estén a su cargo y de las demás funciones propias de la División”³⁴, dentro de los que se encuentra el auto por inclusión Nro. 102382009000158 de 16 de abril de 2009, por el que incluyó “en la investigación ordenada mediante Auto de Apertura No. 10232009000079 (sic) de fecha 28 de ENERO de 2009 al (los) funcionario (os)” **Gloria Patricia Marín Arenas**³⁵.

4.7 Esta última funcionaria, fue comisionada³⁶ por Isabel Cristina Valencia Valencia, en su calidad de Jefe GIT Auditoría Tributaria I de la División de Gestión de Fiscalización DIAN – Manizales, para adelantar investigación respecto de la declaración del impuesto de renta del año 2007, expediente Nro. PD 2007-2009-0079³⁷.

4.8 En virtud de dicha comisión, Gloria Patricia Marín Arenas realizó visita el 16 de julio de 2009 en las instalaciones de la sociedad contribuyente³⁸, visita que continuó el 30 de julio de 2009, oportunidad en la que se le solicitó al contribuyente “copia de la liquidación del contrato de colaboración empresarial Nro. 01-2007 celebrado entre DCP Auditores y Revisores Fiscales (...) y D&D Consultores y Asesores S.A. (...)”³⁹.

³¹ Cfr. el numeral 3.1.15 de la reforma de la demanda. Fl. 96 del c.p.

³² Fl. 125 del c.a.

³³ “Por la que se crean Grupos Internos de Trabajo y se asignan funciones en la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”. En el artículo 63 se crearon los Grupos Internos de Trabajo de Auditoría Tributaria I en la División de Gestión de Fiscalización de las Direcciones Seccionales de Impuestos, entre otras, de Manizales. Fl. 152 anverso del c.p.

³⁴ Fls. 152 anverso y 153 del c.p.

³⁵ Fl. 197 del c.a. Nro. 3 A.

³⁶ Oficio Nro. 110238416-01681 de 15 de julio de 2009.

³⁷ Fl. 202 del c.a. Nro. 3 A.

³⁸ De esta visita quedó constancia en el acta de visita visible en el folio 229 del c.a. Nro. 3 A.

³⁹ Fl. 429 del c.a. Nro. 3 B.

4.9 Esta funcionaria también suscribió el anexo de 1 de septiembre de 2009 al auto de verificación o cruce Nro. 102382009000007⁴⁰, en el que se determinó que la sociedad debía corregir el renglón de devoluciones para suprimir la suma de \$13.897.000 y el renglón de gastos operacionales de ventas para disminuirlo en \$426.648.000.

4.10 En este orden de ideas, se advierte que las funcionarias que actuaron en el trámite de determinación oficial del impuesto sobre la renta del año 2007 tenían competencia para hacerlo.

4.11 En lo que tiene que ver con los demás funcionarios citados en la demanda y en su reforma, la Sala advierte que estos actuaron en el trámite de la solicitud de devolución, procedimiento que es distinto del de determinación oficial del tributo, que es el que es objeto de análisis en este proceso.

4.12 En efecto, el funcionario **Alexander Vanegas Chacón** expidió el Requerimiento Ordinario de Información Nro. 191 de 22 de octubre de 2008, en el que se hizo referencia a la solicitud de devolución Nro. DI 2007 2008 991⁴¹ y la funcionaria **Carmen Méndez Soto** profirió el auto de apertura Nro. 102382008000037 de 26 de noviembre de 2008 (expediente Nro. 2007 2008 000037), por el que se dispuso “[i]niciar investigación a solicitud: de la ADMINISTRACIÓN [a la sociedad demandante y por concepto de renta del año 2007], por el programa: DEVOLUCIONES IMPUESTOS TRIBUTARIOS”⁴².

4.13 En este orden de ideas se concluye que: (i) no es posible analizar la presunta falta de competencia de los funcionarios que intervinieron en el trámite de devolución de un saldo a favor del impuesto de renta del año 2007, porque resulta ajeno a este proceso, en el que se examina la legalidad de los actos administrativos que determinaron de manera oficial dicho tributo. Es decir, la competencia del funcionario se examina en el marco del procedimiento que dio lugar a la expedición de los actos administrativos demandados y (ii) como las funcionarias que actuaron en el proceso de determinación oficial del tributo tenían competencia para hacerlo, las pruebas recaudadas no desconocieron el derecho al debido proceso y de defensa.

5. El contrato de cuentas en participación. No es forzoso para la Administración aceptar de manera incondicional la apariencia de los contratos suscritos por los

⁴⁰ Fls. 443 a 457 del c.a. Nro. 3 B.

⁴¹ Fls. 91 a 93 del c.a. Nro. 3.

⁴² Fl. 184 del c.a. Nro. 3 A.

contribuyentes, cuando de las pruebas aportadas en el trámite administrativo surge que, en realidad, el acuerdo de las partes corresponde a un contrato diferente al señalado por el contribuyente (reiteración). La parte actora no desvirtuó los argumentos que tuvo en cuenta la Administración para concluir que el acuerdo entre las partes corresponde a un contrato de prestación de servicios; por ende, al no presentarse la factura que soporta la erogación reclamada por el contribuyente, procedía el rechazo de la suma de \$415.000.000

5.1 Analizadas las pruebas que obran en el expediente, en especial, el anexo al requerimiento especial, se advierte que el 2 de enero de 2007, la sociedad actora suscribió un contrato con D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A, denominado CONTRATO DE COLABORACIÓN EMPRESARIAL (registrado el 4 de enero de 2007 en la Notaría 2 de Manizales)⁴³.

5.2 Las partes acordaron el objeto del contrato, los aportes y la participación y pago en los siguientes términos:

CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO.- *El objeto del presente contrato es la alianza para la prestación de servicios de Asesoría (sic) y consultoría contable, comercial, financiera y tributaria, auditorías y revisorías fiscales, y todo lo (sic) relacionado con la contaduría en general, con el fin de lograr un crecimiento en el mercado nacional y posicionamiento en la prestación de los servicios que ofrecen las sociedades DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A., y D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A., contemplados dentro de su objeto social.*

CLÁUSULA SEGUNDA: APORTES DE LAS PARTES.- *Los aportes consistirán en los siguientes:*

1. *DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. aporta para la ejecución de este contrato, los bienes y servicios que a continuación se relacionan, que son de su – (sic) exclusiva propiedad y desempeño:*

- *El Nombre Comercial del Establecimiento Comercial propiedad de DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. el cual se encuentra debidamente registrado ante la Cámara de Comercio de Manizales.*
- *Todos los muebles, enseres, equipo (sic) y demás elementos que son de su exclusiva propiedad y al servicio exclusivo de la Sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A.*
- *Toda su Infraestructura Organizacional.*

2. *D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A. aporta para la ejecución de este contrato, toda su capacidad intelectual y comercial de sus*

⁴³ Aportado con la respuesta al requerimiento especial. Fls. 513 a 518 del c.a. Nro. 3B.

empleados, asumiendo todos los gastos necesarios y los bienes que sean necesarios y de su exclusiva propiedad, para la promoción y posicionamiento de los productos y servicios que ofrecen ambas sociedades, para así aumentar el número (sic) de clientes con el fin de poder crecer en el mercado Nacional e Internacional y lograr un mejor posicionamiento de los bienes y servicios que ofrece la sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. y D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A.

(...)

CLÁUSULA SEXTA: PARTICIPACIONES Y PAGO.- EL PARTÍCIPE INACTIVO D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A., recibirá a título de participación sobre utilidades operacionales que generen el presente contrato por valor de CUATROCIENTOS QUINCE MILLONES DE PESOS (\$415.000.000,00) M/CTE, liquidados a la terminación del mismo.

El pago del valor de la participación sobre utilidades que corresponde a D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A. lo realizará la Sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A., a medida que tenga capacidad económica para ello y mediante el mecanismo de cruce de cuentas por medio de cuentas de cobro, notas contables u otro documento que sirva como soporte contable para las partes.

PARÁGRAFO.- La Sociedad DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A. podrá realizar anticipos a D&D CONSULTORES Y ASESORES S.A. sobre los cuales efectuará las retenciones en la fuente a que haya lugar, anticipos que se tendrán en cuenta al momento de la liquidación final del presente contrato⁴⁴.

5.3 El contrato de cuentas en participación, regulado en el Código de Comercio, es un “contrato por el cual dos o más personas que tienen la calidad de comerciantes toman interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas, que deberá ejecutar uno de ellos en su solo nombre y bajo su crédito personal, con cargo de rendir cuenta y dividir con sus partícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida”⁴⁵.

5.4 Aunque se trata de un contrato que no está sometido a solemnidades en cuanto a su formación y, por ende, el objeto, la forma, el interés y las demás condiciones se regirán por el acuerdo de los partícipes⁴⁶, es incuestionable que **en este tipo de contratos se requiere que el gestor reparta a sus copartícipes las ganancias o pérdidas en la proporción convenida.**

⁴⁴ Fl. 515 del c.a. Nro. 3 B.

⁴⁵ Artículo 507 C. de Co.

⁴⁶ Artículo 508 del C. de Co.

5.5 En cuanto al reparto de las ganancias o de las pérdidas, esta Corporación ha dicho que *“sostener que deben distribuirse utilidades y no ingresos y que éstos no deben repartirse cuando se perciben, o que no sea una actividad comercial la que desarrollan, son objeciones que atentan contra el principio de la autonomía de la voluntad que rige la contratación entre particulares”*⁴⁷; por ende, lo primordial, en esta clase de contrato, es que se pruebe el reparto de las ganancias o pérdidas, independientemente del mecanismo de reparto que hayan acordado las partes y de su periodicidad⁴⁸.

5.6 La Administración cuestionó que sin conocerse las utilidades que arrojaría la sociedad a 31 de diciembre de 2007, de antemano se había establecido un valor a favor del partícipe inactivo, por lo que en estricto sentido no se trataba de un reparto de utilidades y, agregó, que *“[f]ijar la remuneración al inicio de la ejecución del contrato, es un hecho que permite inferir que es una remuneración por prestación de servicios”*⁴⁹, lo que trae consecuencias en materia fiscal.

5.7 Respecto de la participación y pago, la parte actora afirmó que *“el hecho de que se haya determinado en un principio un pago de \$415.000.000, no le quita la connotación de contrato de cuenta en participación”*⁵⁰ y que esa cifra *“no correspondía[n] a un precio pactado previamente entre las sociedades, es decir que no era una obligación inmodificable a cargo de DCP, pues como se señaló (...) eran la suma máxima que la sociedad D&D podía recibir como participación en las utilidades, atendiendo el acuerdo inicial”*⁵¹.

⁴⁷ Sentencia de 1º de abril de 2004, radicado Nro. 25000-23-27-000-2001-01539-01(13724), C.P. María Inés Ortiz Barbosa. En esta providencia, la Sala de dio la razón a la parte actora, quien sostuvo que libertad y autonomía contractual, podían repartirse ingresos o utilidades indistintamente y ello podía hacerse en cualquier momento. Al respecto, se precisó que *“En el presente caso los particulares en ejercicio de la autonomía de la voluntad celebraron verbalmente un contrato de cuentas en participación, en el que acordaron la distribución entre los partícipes, de los ingresos en el momento de percibirlos. En cuanto a la forma de reparto, que si bien no corresponde a la definición que de esta clase de contrato hace el artículo 507 del Código de Comercio, no hay impedimento legal para ello, al no tener el carácter de norma orden público pues regula un tema de estricto derecho privado, no está involucrado el interés general ni establece cláusula alguna que contenga disposiciones tributarias por cuyo cumplimiento debe velar la DIAN”*. Providencia reiterada el 12 de octubre de 2006, radicado Nro. 25000-23-27-000-2002-00141-01(15272), M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁴⁸ En el caso analizado en la providencia antes citada, la DIAN sostuvo que no se podían repartir ingresos sin depurar. Que el *“reparto de las utilidades o pérdidas significa una depuración de los ingresos, lo que igualmente debe tener repercusión para efectos tributarios”*, en tanto que el contribuyente sostuvo que las *“disposiciones que rigen los contratos de cuentas en participación, artículos 507 y siguientes del C.Co, no exigen que las utilidades o pérdidas deban distribuirse por año, como lo pretende la administración. Las partes pueden acordar hacerlo por semestres, trimestres o por negocios, caso en el cual se pueden presentar unos que se desarrollen por períodos cortos, inferiores a un año, por lo cual no es necesario esperar la culminación del año calendario para dividir las utilidades o pérdidas”*.

⁴⁹ Fl. 475 del c.a. Nro. 3 B. Anexo del requerimiento especial.

⁵⁰ Fl. 13 del c.p.

⁵¹ Fl. 257 del c.p.

5.8 Al respecto, la Sala observa que los argumentos expuestos por la parte actora no están soportados en ninguna prueba adicional al contrato, del que vale la pena decir, no se infiere que los \$415.000.000 a la que se refiere la cláusula sexta del contrato corresponda al acuerdo de la suma máxima que la sociedad D&D podía recibir como participación en las utilidades obtenidas por la ejecución del contrato de colaboración empresarial.

5.9 Es decir, lo que consta en el expediente es que entre las partes intervinientes en el contrato denominado de “**COLABORACIÓN EMPRESARIAL**”, se acordó el pago de una suma determinada (\$415.000.000), a “*título de participación sobre utilidades operacionales*”, lo que contrasta con el reparto o la división de las ganancias o las pérdidas entre los partícipes, como lo prevé el artículo 507 del Código de Comercio.

5.10 En efecto, el acuerdo del pago de una suma determinada no se puede asimilar a un reparto⁵² de ganancias o pérdidas; por el contrario, este acuerdo se asimila más de un pacto de remuneración por servicios prestados.

5.11 Así las cosas, le correspondía a la parte actora controvertir los argumentos expuestos por la DIAN y aportar los medios de prueba que condujeran a tener certeza de que el contrato celebrado por las partes sí corresponde al denominado de colaboración empresarial, porque “*tratándose de los pactos o convenciones de los particulares y, en especial de los contribuyentes frente a un tercero de buena fe, como lo sería en el caso la Administración, el efecto de dichas convenciones, aun las que se hagan constar por escritura pública es susceptible de valorarse “conforme a las reglas de la sana crítica”, según el inciso final del artículo 264 del Código de Procedimiento Civil*⁵³, esto es, en el contexto de otras pruebas, lo cual quiere decir que no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o

⁵² Repartir significa “Distribuir algo dividiéndolo en partes” o “Entregar a personas distintas lo que han encargado o deben recibir”, conforme con el Diccionario de la Lengua Española. en <http://dle.rae.es/?id=W0fVFWP>.

⁵³ El artículo 267 del Código General del Proceso, se refiere al alcance probatorio de los documentos y de manera textual dice que: “*Las declaraciones que hagan los interesados en escritura pública tendrán entre estos y sus causahabientes el alcance probatorio señalado en el artículo 250; respecto de terceros se apreciarán conforme a las reglas de la sana crítica*”

El artículo 250 en cita señala lo siguiente: “**INDIVISIBILIDAD Y ALCANCE PROBATORIO DEL DOCUMENTO.** La prueba que resulte de los documentos públicos y privados es indivisible y comprende aun lo meramente enunciativo, siempre que tenga relación directa con lo dispositivo del acto o contrato”.

*verdadera*⁵⁴, de lo contrario, resultaría ineficaz la acción fiscalizadora⁵⁵.

5.12 En efecto, en esta oportunidad, la Sala reitera que no es forzoso para la Administración aceptar de manera incondicional la apariencia de los contratos suscritos por los contribuyentes, cuando de las pruebas aportadas en el trámite administrativo surge que en realidad, el acuerdo de las partes corresponde a un contrato diferente al señalado por el contribuyente.

5.13 Así las cosas, se concluye que si la Administración, en el proceso de fiscalización, encuentra serios elementos de juicio que le permiten inferir que un contrato, que en apariencia corresponde al de colaboración empresarial, en realidad, concierne a uno de prestación de servicios, se invierte la carga de la prueba⁵⁶, correspondiéndole al contribuyente probar la realidad contractual.

5.14 En el caso *sub examine* la parte actora no logró desvirtuar los argumentos expuestos por la Administración para rechazar la erogación en discusión, correspondiéndole la carga de la prueba; por ende, al no presentarse la factura que soporta la erogación reclamada por el contribuyente, procedía el rechazo de la suma de \$415.000.000.

6. Improcedencia de las deducciones solicitadas por incumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 107 del ET

6.1 **Gastos de viaje – pasajes aéreos:** la sociedad demandante solicitó el reconocimiento de la deducción por los gastos en los que incurrió por concepto de transporte de los señores Felipe Arango y Rodrigo Jaramillo, porque eran empleados de la firma D&D Consultores y Asesores S.A, encargada de suministrar el personal a la sociedad contribuyente.

⁵⁴ Consejo de Estado, sentencia del 7 de septiembre de 2001, radicado No. 12184, C.P. María Inés Ortiz Barbosa, en la que se reiteró lo expuesto en la sentencia del 11 de febrero de 2000, radicado No. 9743, C.P. Daniel Manrique Guzmán.

⁵⁵ Cfr. sentencia del Consejo de Estado del 22 de febrero de 2002, radicado No. 12323, C.P. Germán Ayala Mantilla, reiterada en las sentencias del 12 de diciembre de 2014, radicado Nro. 19121, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 15 de septiembre de 2016, radicado Nro. 20555, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁶ La Sala, en la sentencia de 15 de septiembre de 2016, radicado Nro. 20555, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiteró lo expuesto en las sentencias de 13 de marzo de 2003, radicado Nro. 12946 C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 13 de agosto de 2015, radicado Nro. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, en las que se afirmó que ante la contundencia de los indicios, se invierte de la carga de la prueba en contra del contribuyente.

6.1.1 Afirmó, que el primero viajó a la ciudad de Medellín para realizar unas revisiones de la empresa Metálicos PER y, el segundo, se desplazó a la ciudad de Manizales, sede principal de esa sociedad, para la rendición de informes.

6.1.2 En el caso del señor Fernando Estupiñán, se le reconoció el pago del transporte por la capacitación que realizó en las instalaciones de la empresa.

6.1.3 La Sala ha sido enfática en señalar que *“en materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que esta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición tributaria para la deducibilidad de las expensas que se dicen necesarias”*⁵⁷.

6.1.4 Por esta razón, no es suficiente, para que se reconozca la deducción por este gasto, que se aporten las facturas o documentos soportes que den cuenta de la existencia del mismo, porque, en todo caso, es imprescindible que se acredite el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 del ET para que proceda el beneficio.

6.1.5 En este caso, la parte actora omitió aportar y solicitar los medios de prueba que acreditaran que los gastos por concepto del transporte aéreo de las personas señaladas con anterioridad, además de ser forzosos para que se generara la actividad productora de renta, guardaban relación de causa-efecto con la actividad generadora de renta del contribuyente en la vigencia analizada.

6.1.6 Las facturas que obran en el expediente⁵⁸, dan cuenta de la existencia del gasto, es decir, del pago del pasaje aéreo, más no de la necesidad y del nexo de causalidad de la erogación en la que la sociedad actora incurrió; porque ni siquiera se aportó prueba del motivo del viaje.

6.1.7 En conclusión, no basta con que la sociedad afirme que los citados señores le *“prestaban servicios”* a la empresa, porque, en todo caso se necesita de la prueba que acredite qué clase de servicio se prestó y en qué condiciones, solo de esta manera se

⁵⁷ Sentencia del 7 de octubre de 2010, radicado Nro. 1695, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 19288, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁸ Fls. 397 a 405 del c.a. Nro. 3 B.

puede establecer la necesidad y la relación de causalidad del servicio prestado por un tercero (sin vínculo laboral), respecto de la actividad productora de renta.

6.2 Gastos diversos – casino, restaurante y otros: la parte actora aportó las facturas por transporte en autobús de personal de la ciudad de Manizales a Chinchiná, bebidas y otros (gaseosa, cerveza, ron, cigarrillos, entre otros), placa en oro (despedida Roberto Herman Saldarriaga) e inscripción al seminario de planeación fiscal cierre fiscal año 2007. También se aportó el documento equivalente por servicios de restaurante, alquiler finca y servicio de asado⁵⁹.

6.2.1 La sociedad demandante afirmó que estos gastos, vistos con criterio comercial, resultaban necesarios como *“incentivo y reconocimiento a las labores desarrolladas en la empresa por estas personas que son las que permite (sic) el buen funcionamiento y continuidad de los negocios”*⁶⁰, argumento, que por sí solo, no prueba el requisito de la necesidad y el nexo de causalidad con la actividad generadora de renta.

6.2.2 Aclara la Sala, que si el contribuyente determina una expensa con criterio comercial, por tratarse de aquellas que *“son normalmente acostumbradas en cada actividad”* (inc. 2 art. 107 ET), esta afirmación no es suficiente para que se acceda al beneficio, porque siempre se requerirá de los medios de prueba que acrediten de manera idónea que la expensa es necesaria, ya sea porque: (i) vista desde el entorno en el que se desarrolla la actividad productora de renta y en el marco del objeto social de la empresa, resulta ser de aquellas que son de usual, normal, común o de habitual aplicación por parte de otras empresas del sector en el que se desarrolla la actividad económica, para la generación de la renta o (ii) porque aunque no se trate de una conducta generalizada en el respectivo sector, el contribuyente prueba que al amparo de un criterio razonable y ostensible, la expensa en la que incurrió es de aquellas que resultan indispensables para el desarrollo de la actividad productora de renta.

6.2.3 En el caso concreto, la parte actora probó que incurrió en el gasto pero, no acreditó que todos los gastos a los que se ha hecho referencia, cumplieron con el criterio de necesidad al que se refiere el artículo 107 del ET, como tampoco al de causalidad.

⁵⁹ Fls. 410 a 426 del c.a. Nro. 3.

⁶⁰ Fl. 16 del c.p.

6.2.4 Ahora bien, después de revisadas en conjunto las pruebas que obran en el expediente, se establece relación de la sociedad demandante con los señores Ricardo Cano Baena y Rafael Eduardo López López, que se señalan en la factura Nro. 0702 de 25 de octubre de 2007 como unos de los asistentes al seminario de planeación fiscal cierre fiscal año 2007⁶¹.

6.2.5 Los citados señores aparecen relacionados en el certificado de la Cámara de Comercio de Bogotá aportado al expediente, en el que consta que por acta de asamblea de accionistas de 26 de junio de 2007, hacían parte de la junta directiva principal y suplente de la sociedad, respectivamente⁶², documento del que no se infiere que estos señores participaran en el desarrollo del objeto social de la empresa, es decir, prestaran los “SERVICIOS Y ASESORÍA RELACIONADAS CON LA CONTADURÍA PÚBLICA LA ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS, SISTEMAS DERECHOS INGENIAS, INDUSTRIA Y DE PRODUCCIÓN (...)”⁶³; por lo tanto, se mantiene el rechazo respecto de los pagos realizados por la sociedad demandante.

6.2.6 Finalmente, respecto de la factura Nro. 00436 de 8 de febrero de 2007, por el seminario en Apulo, que no se encuentra en el expediente, la Sala advierte que el rechazo del gasto de \$765.000 obedeció a que “*la factura no está a nombre de la sociedad*”⁶⁴, hecho que no fue controvertido por la parte actora.

6.2.7 En conclusión, la parte actora no probó que los gastos en los que incurrió, que fueron cuestionados por la Administración, fueron necesarios y guardaron relación de causalidad con la actividad productora de renta.

7. Procedencia de la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos demandados, porque la parte actora incurrió en la conducta sancionable. Aplicación del principio de favorabilidad

7.1 Conforme con el artículo 647 del ET⁶⁵, es claro que constituye inexactitud sancionable (i) la omisión de ingresos, la inclusión de costos, deducciones o descuentos

⁶¹ La inscripción al seminario a favor de los señores Ricardo Cano Baena, Camilo Giraldo Rendón, Diana Cristina Cardona, Diego Alzate Rendón, César Augusto Henao, Diego Sánchez Rivas, José Arturo Benites, Lina María Cárdenas, Lucía Cardona, Luz Deoledy Cortes y Rafael Eduardo López. Fl. 426 del c.a. Nro. 3B.

⁶² Fl. 21 anverso del c.p.

⁶³ Fl. 21 del c.p.

⁶⁴ Así se expuso en la liquidación oficial de revisión. Fl. 29 del c.p.

⁶⁵ Texto vigente antes de la modificación introducida por el artículo 287 de la Ley 1918 de 2016.

inexistentes y (ii) en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados; siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor.

7.2 Esta misma norma señala que no se configura inexactitud sancionable cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias 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.

7.3 Respecto de los errores de apreciación o de la diferencia de criterio relativos al derecho aplicable, la Sala ha dicho que debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición que los hechos y cifras declaradas sean veraces y completos. De esta manera, existe diferencia de criterio *“cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”*⁶⁶.

7.4 Es por lo anterior que, aunque una erogación sea real, no necesariamente conduce a que se exonere al contribuyente de la sanción por inexactitud, porque en cada caso particular se debe analizar si la inclusión de esta, como costo, deducción o descuento, obedeció a una **errónea interpretación** que *“se presenta cuando se aplica la norma pertinente, pero atribuyéndole un sentido o alcance que no le corresponde”*⁶⁷, caso en el cual, se debe examinar si el contenido de la norma se prestaba a distintas interpretaciones y, en concreto, a la dada por el contribuyente, o a una **indebida interpretación** que *“ocurre cuando, sin mediar un error de entendimiento sobre el significado de la norma, se aplica a un hecho o situación no previsto en el supuesto*

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

⁶⁶ Sentencia del 12 de marzo de 2009, radicado No. 16575, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en la sentencia del 6 de agosto de 2014, radicado Nro. 250002327000-2009-00220-01 [19288], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶⁷ Cfr. la sentencia de la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Labora, sentencia del 10 de abril de 2003, expediente Nro. 20059, M.P. Eduardo López Villegas.

*fáctico de la disposición, o se le hace producir efectos distintos de los contemplados en el precepto legal*⁶⁸.

7.5 En casos como el presente, en el que la parte actora alega una diferencia de criterios en cuanto a la norma aplicable, es imprescindible que se parta del hecho que la redacción de la norma induce a varias interpretaciones, incluida la otorgada por el contribuyente, por lo que se descarta la exoneración de la sanción por inexactitud cuando la norma es clara o cuando se hace una interpretación forzada o carente de argumentación.

7.6 Conforme con lo anterior y descendiendo al asunto *sub examine*, aunque la suma de dinero solicitada por concepto de deducción es real, esta resulta improcedente, debido a una indebida interpretación de la norma aplicable, por lo que se descarta la diferencia de criterio alegada por la parte demandante, en la medida en que el artículo 107 del ET es claro en señalar los requisitos para que proceda la deducción de las expensas necesarias en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta y, las razones aducidas por la parte actora no son objetivas y lo suficientemente razonadas para soportar su actuación.

7.7 En este orden de ideas, la sanción por inexactitud impuesta en los actos administrativos se encuentra ajustada a derecho y se debe mantener, teniendo en cuenta lo resuelto en esta sentencia.

7.8 Sin embargo, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁶⁹, que modificó el artículo 640 del ET, se estableció que “*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*”.

7.9 Al compararse la regulación de la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del ET⁷⁰, con la modificación efectuada por la Ley 1819 de 2016, la Sala aprecia que esta última establece la sanción más favorable para el sancionado en tanto disminuyó el valor del 160% -determinado en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el

⁶⁸ *Ibidem*.

⁶⁹ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones.

⁷⁰ **Artículo 647. Sanción por inexactitud.** [...]

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

7.10 En consideración a lo anterior, se dará aplicación al principio de favorabilidad y se establecerá el valor de la sanción por inexactitud en el 100% y no el 160% impuesto en los actos demandados⁷¹.

8. La condena en costas

No se condena en costas [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho], en esta instancia, porque en el expediente no se probó su causación, como lo exige el numeral 8 del artículo 365 del CGP, aplicable al caso concreto por expresa remisión del artículo 188 del CPACA.

9. Conclusión

Conforme con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia del Tribunal y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, para declarar que la sanción por inexactitud corresponde a la suma de **\$149.785.000**, tal como se desprende del siguiente cálculo:

	Liquidación DIAN	Liquidación C. de Edo.
Valor a pagar según modificaciones propuestas	\$111.537.000	\$111.537.000
Más saldo a favor según liquidación privada	\$38.248.000	\$38.248.000
Diferencia (base)	\$149.785.000	\$149.785.000
Porcentaje	160%	100%
	\$239.656.000	\$149.785.000

En consecuencia, el saldo a pagar se determina de la siguiente manera:

⁷¹ En este sentido, cfr. la sentencia de esta Sección, proferida el 20 de febrero de 2017, radicado Nro. 150012333000-2013-00685-01 (21089), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Concepto	Liquidación DIAN	Liquidación C. Edo.
Saldo a pagar por impuesto	\$111.537.000	\$111.537.000
Total sanciones	\$239.656.000	\$149.785.000
Total saldo a pagar	\$351.193.000	\$261.322.000

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

FALLA

Primero: REVÓCASE el numeral primero de la sentencia del diecinueve (19) de septiembre de dos mil trece (2013), proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas. En su lugar,

DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 102412010000088 de 9 de diciembre de 2010, proferida por la UAE- DIAN, por medio de la cual se determinó de manera oficial el impuesto sobre la renta a cargo de la sociedad DCP Auditores y Revisores Fiscales, S.A, por el año gravable 2007 y, de la Resolución Nro. 900263 de 19 de diciembre de 2011, que la confirmó.

A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se declara que la sanción por inexactitud corresponde a **\$149.785.000** y, por ende, el saldo a pagar por concepto del impuesto de renta del año gravable 2007 es de **\$261.322.000**, conforme con el cálculo que obra en la parte motiva de esta providencia.

Segundo: SIN CONDENA EN COSTAS.

Tercero: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor Pablo Nelson Rodríguez Silva, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, que obra en el folio 287 de este cuaderno.

Cuarto: Se confirma en lo demás.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

**PRUEBA IDÓNEA DE COSTOS Y DEDUCCIONES – Alcance del artículo 771-2
del Estatuto Tributario / FACULTAD COMPROBATORIA DE REALIDAD DE
TRANSACCIONES – No limitación**

Considero que en las providencias se debió precisar que aunque de acuerdo con el artículo 771-2 de Estatuto Tributario, la factura es la prueba documental idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas, lo anterior, no impide que se pueda acreditar la realidad de la transacción con otros medios de prueba. En esta medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Radicación número: 17001-23-31-000-2012-00198-01(20701)

Actor: DCP AUDITORES Y REVISORES FISCALES S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

El fallo que dictó la Sala en este proceso sostiene que le corresponde a la actora controvertir los argumentos expuestos por la DIAN y aportar los medios de prueba que condujeron a tener certeza de que el contrato celebrado por las partes corresponde al denominado de colaboración empresarial y que al no presentar la factura que soporta la erogación reclamada por el contribuyente, procedía el rechazo de la suma discutida.

Considero que en las providencias se debió precisar que aunque de acuerdo con el artículo 771-2 de Estatuto Tributario, la factura es la prueba documental idónea para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta e impuestos descontables en el impuesto a las ventas, lo anterior, no impide que se pueda acreditar la realidad de la transacción con otros medios de prueba. En esta medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria.

En los anteriores términos dejo expresadas las razones de mi aclaración de voto

MILTON CHAVES GARCÍA