

DECLARACIONES DE CORRECCIÓN PROVOCADAS POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Normativa aplicable / CORRECCIÓN DE DECLARACIÓN PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Alcance / INCLUSIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES ASOCIADOS A INGRESOS ADICIONADOS EN LA CORRECCIÓN A LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Procedencia. La jurisprudencia ha admitido que, aunque la corrección provocada por el requerimiento especial debe concretarse en aceptar las glosas planteadas por la Administración respecto de la autoliquidación privada, este mandato no obsta para reconocer los costos y deducciones que sean del caso, con los cuales se deben depurar los ingresos brutos / INCLUSIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES ASOCIADOS A INGRESOS ADICIONADOS EN LA CORRECCIÓN A LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Justificación / INCLUSIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES ASOCIADOS A INGRESOS ADICIONADOS EN LA CORRECCIÓN A LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Carga probatoria / PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD PROBATORIA - Alcance / FACTORES NEGATIVOS DE LA BASE IMPONIBLE DEL TRIBUTO - Carga probatoria. Reiteración de jurisprudencia / CARGA DE LA PRUEBA - Noción y alcance

Las declaraciones de corrección que se presentan voluntariamente, pero que son provocadas por la notificación del requerimiento especial, están contempladas en el artículo 590 del ET y reguladas, en lo que atañe al procedimiento bajo el cual se llevan a cabo y a las consecuencias punitivas que arrastran, en los artículos 588 y 709 *ibidem*. A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que tales declaraciones tributarias tienen connotaciones diferentes a las correcciones no precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración, en la medida en que las modificaciones sobre el denuncia preexistente solo pueden versar sobre las glosas planteadas formalmente por la Administración en el requerimiento (sentencia del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate). En este sentido, el artículo 709 del ET dispone que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial el declarante puede aceptar, total o parcialmente, los hechos propuestos por la Administración, para lo cual debe presentar una declaración de corrección en la que incluya los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud correspondiente reducida a una cuarta parte; y adjuntar al memorial de respuesta al requerimiento especial una copia de la declaración de corrección con prueba del pago o acuerdo de pago de la mayor deuda tributaria determinada. Con todo, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), la Sección ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados (*i.e.* rentas brutas), la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos, aproximación a la realidad económica sometida a imposición que conecta directamente con los dictados del «*espíritu de justicia*» proclamado en el artículo 683 del ET, según el cual la aplicación recta de las disposiciones tributarias conlleva no exigirle al contribuyente «*más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas*» (sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, CP: María Inés Ortiz Barbosa). Por esta circunstancia, jurisprudencialmente se ha admitido que, aunque la corrección provocada por el requerimiento especial debe concretarse en aceptar las glosas planteadas por la Administración respecto de la autoliquidación privada, este mandato no obsta para reconocer los costos y deducciones que sean del caso, con los cuales se deben depurar los ingresos brutos (sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 14712, CP: Héctor Romero Díaz). Huelga señalar que el reconocimiento fiscal de esas erogaciones se sujeta a la debida demostración de

la expensa por parte del obligado tributario, de modo que tendrán que rechazarse los costos o deducciones adicionados en la corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta cuando los documentos aportados por el contribuyente no demuestren fielmente su existencia o las condiciones en que se produjo (sentencia del 01 de agosto de 2016, exp. 21000, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Así lo impone el principio de responsabilidad probatoria consagrado actualmente en el artículo 167 del Código General del Proceso (CGP) y antes en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil (CPC), según el cual le corresponde a cada parte «probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen»; carga que debe cumplirse a través de medios de prueba que resulten idóneos, pertinentes y conducentes. (...) [L]a Sala considera que una corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta puede incluir, además de los ingresos propuestos por la autoridad, costos asociados a ellos, aunque no hayan sido contemplados en los actos administrativos (...) Lo que se debe analizar es si los costos en cuestión se corresponden con los ingresos y si se encuentran suficientemente probados, teniendo en cuenta que la carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre el obligado tributario, aspecto en cuya consideración se detuvo la Sala en la sentencia del 31 de mayo de 2018, (...) (expediente 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez) (...) La anterior precisión resulta relevante, pues la noción de carga de la prueba no solo constituye una regla de conducta para la parte a quien le incumbe, sino que también es una regla de juicio para el juzgador en la medida en que le indica cómo debe fallar a falta de la demostración de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 89 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 178 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 588 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 590 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 683 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 709 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 167 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTÍCULO 177

COSTO FISCAL DEL GANADO VENDIDO - Determinación / DETERMINACIÓN DEL PRECIO COMERCIAL DEL GANADO BOVINO – Periodicidad y competencia / COSTOS ASOCIADOS A INGRESOS POR VENTA DE SEMOVIENTES INCLUIDOS EN CORRECCIÓN A LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Rechazo por falta de prueba idónea. Los certificados de contador públicos que se aportaron para probar los costos contienen afirmaciones, pero no brindan los detalles imprescindibles para determinar el costo fiscal de en la venta de ganado, por lo que no constituyen prueba adecuada ni suficiente de la erogación / CERTIFICACIONES DE CONTADOR PÚBLICO Y REVISOR FISCAL - Alcance probatorio en materia tributaria. Reiteración de jurisprudencia. Los certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, de modo que no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental alguno

La Sala se pronunciará en primer lugar sobre la procedencia de los costos alegados como relativos a los «*otros ingresos*» (renglón 38) obtenidos por las operaciones de venta de ganado, los cuales fueron incluidos en el renglón 43 «*otros costos*» en cuantía de \$34.598.000. (...) Respecto del costo fiscal de esa clase de activos, el artículo 94 del ET (en el texto que tenía para la época de los hechos, antes de ser subrogado por el artículo 57 de la Ley 1819 de 2016) disponía que el costo fiscal del ganado vendido está conformado por el precio de

adquisición, siempre que el ganado enajenado se hubiera adquirido durante el mismo año gravable; mientras que si el ganado se había adquirido en otro año, el costo fiscal correspondería al valor que figurara en el inventario a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. En todo caso, según la misma norma, cuando el ganado enajenado se haya adquirido en un año distinto al de la venta, el costo fiscal aceptable no puede ser inferior al precio comercial del ganado el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, que en el caso del ganado bovino se determina anualmente por el Gobierno, mediante resolución del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, de conformidad con el artículo 276 del ET, vigente para la época de los hechos pero actualmente derogado por virtud del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016. Para probar los costos asociados a los ingresos por la venta de semovientes (*i.e.* ganado bovino para el caso), la contribuyente aportó un certificado de contador público, fechado el 05 de febrero de 2008, que señala que el costo total de los semovientes vendidos en el año 2007 fue de \$34.597.600 (f. 72), junto con la indicación de que «*el costo de los semovientes vendidos se encuentra por encima del valor mínimo establecido por el Gobierno según Resolución No. 038 emitida en febrero 5 del 2008*», sin afirmaciones ni datos adicionales. En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que estas se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. Adicionalmente, las certificaciones deben informar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (requisito que vino a ser derogado por el artículo 175 del Decreto Ley 019 de 2012); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno. De la valoración probatoria realizada sobre el referido certificado de contador público, la Sala observa que se limita a dar cuenta de que el costo total de los semovientes vendidos en 2007 fue de \$34.597.600 y de que esa cifra resulta superior al valor comercial fijado por el Gobierno mediante la Resolución nro. 038 de 2008, expedida por el Ministerio de Agricultura. Así las cosas, contiene afirmaciones sin brindar detalles en cuanto a (i) si se trataba de una persona obligada o no a llevar contabilidad; (ii) los comprobantes internos o externos que respaldan la operación; y (iii) el año de adquisición de los semovientes en cuestión, dato que resultaba imprescindible para el caso particular, pues, como se explicó anteriormente, la determinación del costo fiscal en la venta del ganado varía dependiendo de si los semovientes fueron adquiridos o no en el mismo año de la venta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 94 del ET. Al no existir demostración suficiente del costo que en derecho correspondería reconocer, la Sala juzga que el recurso de apelación interpuesto por la DIAN con relación a este costo prospera y, por ende, hay lugar a modificar la sentencia apelada toda vez que en el expediente no existe prueba adecuada en cuanto a los costos asociados al ingreso por la venta de semovientes.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 94 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 276 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 777 / DECRETO LEY 019 DE 2012 - ARTÍCULO 175 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 57 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 376 / RESOLUCIÓN 038 DE 5 DE FEBRERO DE 2008 MINISTERIO DE AGRICULTURA Y DESARROLLO RURAL

COSTO FISCAL DE BIENES INMUEBLES QUE CONSTITUYEN ACTIVOS FIJOS - Determinación. Regla general / DETERMINACIÓN DEL COSTO FISCAL DE BIENES INMUEBLES QUE CONSTITUYEN ACTIVOS FIJOS - Alternativas / AJUSTE DE COSTO FISCAL DE BIENES INMUEBLES QUE

CONSTITUYEN ACTIVOS FIJOS - Alternativas / RECONOCIMIENTO DE COSTO FISCAL ASOCIADO A INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES INCLUIDOS EN CORRECCIÓN A LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PROVOCADA POR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL - Procedencia. Se probó el costo fiscal de los inmuebles, a través de las liquidaciones del impuesto predial de los inmuebles correspondientes al año inmediatamente anterior a aquél en el que se llevó a cabo la venta, conforme lo permite el artículo 72 del Estatuto Tributario

Las normas que regulan la determinación del costo fiscal de los inmuebles que tienen la condición de ser activos fijos de titularidad de las personas naturales, fijan dos posibilidades. En primer lugar, la regla general consagrada en el artículo 69 del ET dispone que el costo fiscal estará conformado por el precio de adquisición, más las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y las contribuciones de valorización pagadas; menos las depreciaciones y otras disminuciones fiscales que hubieran sido disminuidas. Además, el valor resultante podrá ser ajustado, bien sea anualmente por el porcentaje regulado en el artículo 70 *ibidem*, equivalente al 100% del incremento del índice de precios al consumidor medido del 01 de octubre del año anterior al gravable, a la misma fecha del año gravable; o, alternativamente, por el factor que se determine reglamentariamente en aplicación del artículo 73 del ET, para establecer «*el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz*», «*que se haya registrado en el periodo comprendido entre el 01 de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 01 de enero del año en el cual se enajena*». De otra parte, en segundo lugar, si el obligado tributario lo prefiere, podrá tomar como costo fiscal, por autorización brindada por el artículo 72 *ibidem*, el avalúo catastral del bien o el autoavalúo declarado en la declaración inicial del Impuesto Predial Unificado (IPU) correspondiente al año anterior al de la enajenación, sin que para estos fines se puedan considerar los valores incluidos en las declaraciones de corrección ni los avalúos no formados a los que se refiere el artículo 7.º de la Ley 14 de 1983. Partiendo de las anteriores premisas, la Sala encuentra que, de las pruebas allegadas al proceso, como soporte del costo asociado con el ingreso obtenido por la venta de los inmuebles (...) obran los formularios de las Liquidaciones Oficiales del impuesto predial del año 2006, expedidas por la Alcaldía del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, correspondientes a los mencionados inmuebles, en los que se señala como base gravable del impuesto la suma de \$4.392.000 y \$199.303.000, respectivamente, para un total de \$203.695.000 (...). Es decir, que la demandante solicita que el costo fiscal relativo a los ingresos por venta de inmuebles se determine de conformidad con la regla consagrada en el artículo 72 del ET, en la versión vigente para la época, a efectos de lo cual aporta copia de la liquidación del IPU del año inmediatamente anterior a aquél en el cual se llevó la enajenación de los activos. Por consiguiente, en aplicación del derecho que rige el caso, la Sala concluye que se debe reconocer el costo de \$203.695.000 como asociado al ingreso causado por la venta de los inmuebles en mención.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 69 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 70 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 72 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 73 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 7

SANCIÓN POR INEXACTITUD - Procedencia. Inclusión en la declaración del impuesto sobre la renta de costos inexistentes / DISMINUCIÓN DE LA SANCIÓN POR INEXACTITUD POR DISMINUCIÓN DE LA BASE DE CÁLCULO - Procedencia / PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO – Aplicación. Disminución de la sanción por inexactitud

[L]a Sala debe modificar la sanción por inexactitud determinada en los actos

acusados (...) por dos circunstancias: de una parte porque el enjuiciamiento adelantado por esta judicatura llevó a que disminuyera la base sobre la cual se calcula la sanción (*i.e.* la diferencia entre el saldo a pagar determinado y el autoliquidado por el contribuyente); y, de otra parte, porque después de que se profirieron los actos acusados se adelantó una reforma legislativa con la cual se redujo el porcentaje de sanción por la elaboración de autoliquidaciones inexactas. Señaladamente, con las modificaciones adoptadas por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 sobre los artículos 647 y 648 del ET, se redujo del 160 al 100% el porcentaje de sanción aplicable a la conducta infractora consistente en determinar un menor impuesto como resultado de incluir en la declaración tributaria costos inexistentes. En consecuencia, en el *sub lite*, con posterioridad a la comisión de la conducta, se estableció una pena menor para la infracción cometida. Dada esa circunstancia, resulta imperativo para la Sala atender al mandato previsto en el inciso 3.º del artículo 29 constitucional, de conformidad con el cual «*en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*»; reproducido en el actual párrafo 5.º del artículo 640 del ET (en la redacción introducida por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016), que señala que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 29 INCISO 3 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 PARÁGRAFO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

CONDENA EN COSTAS - Normativa aplicable / CONDENA EN COSTAS - Improcedencia por falta de prueba de su causación

[E]n relación con la condena en costas en esta instancia, el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil (actualmente CGP). Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el ordinal octavo que «*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*». En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba que justifique la imposición en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8 / LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 08001-23-31-000-2012-00335-01(21366)

Actor: OLGA LUCÍA MACÍAS AZUERO

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 23 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que decidió:

1.º Declárase no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa formulada por la DIAN.

2.º Declárase la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412010000089 de 24 de noviembre de 2010, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Local Barranquilla.

3.º Declárase la nulidad de la Resolución No. 900264 de 22 de diciembre de 2011, expedida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos-Dirección de Gestión Jurídica, mediante la cual se confirmó la Liquidación Oficial de Revisión No. 022412010000089 de 24 de noviembre de 2010.

4.º A título de restablecimiento del derecho, ordénase a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales Local Barranquilla que practique nueva liquidación oficial a la señora Olga Lucía Macías Azuero en la cual tenga en cuenta los costos correspondientes a la enajenación del bien inmueble y comercialización de semovientes declarados por la actora en la corrección a la declaración de renta año gravable 2007. Igualmente, ordénase a la DIAN que la sanción por inexactitud se determine con los valores que resulten en la nueva liquidación oficial que se practique a la señora Macías Azuero.

5.º Deniéganse las demás pretensiones de la demanda.

6.º Sin costas

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 16 de junio de 2008, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la Renta del año gravable 2007, en la que determinó ingresos netos por \$59.573.000 y retenciones en la fuente por \$1.000 (f. 40).

Respecto de esa declaración, la DIAN profirió el Requerimiento Especial nro. 022382010000147, en el que propuso adicionar ingresos y retenciones en la fuente, imponer sanción por inexactitud y determinar un saldo a pagar de \$ 251.419.000.

Las modificaciones propuestas fueron aceptadas parcialmente por la demandante a través de la corrección de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007, en la que adicionó los mayores valores propuestos, incluyó todos los costos asociados y liquidó la sanción por inexactitud reducida y los intereses moratorios correspondientes (f. 42).

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412010000089, del

24 de noviembre de 2010, la DIAN reconoció la corrección señalada y confirmó la adición de ingresos aceptada por la demandante, pero desconoció los costos asociados a los mismos y la determinación de la sanción por inexactitud (ff. 43 y 44).

El recurso de reconsideración formulado por la demandante contra la liquidación oficial de revisión fue decidido a través de la Resolución nro. 900264, del 22 de diciembre de 2011, en el sentido de confirmar lo decidido en el acto administrativo (ff. 33 a 36).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), Olga Lucía Macías Azuero formuló ante el Tribunal Administrativo de Atlántico las siguientes pretensiones:

Primera: Declárese la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 02241201000089 de 24 de noviembre de 2010, proferido por el Jefe de División de Gestión de Liquidación de la DIAN.

Segunda: Declárese la nulidad de la Resolución que resuelve el Recurso de Reconsideración No. 900264 de 22 de Diciembre de 2011, proferida por la Jefe de División de Gestión Jurídica de la DIAN.

Tercera: Como consecuencia de la nulidad de los citados actos administrativos y como restablecimiento del derecho, se ordene el archivo del expediente.

CUARTA: Que se condene a la Nación, Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN–, a pagar los perjuicios económicos ocasionados a mi poderdante, así mismo a pagar las costas del proceso, agencias en derecho y demás gastos.

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 2, 29, 95, 209 y 363 de la Constitución; 26, 27, 58, 59, 60, 67, 68, 69, 71, 72, 73, 299, 300, 311, 314, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario (ET); 12, 13, 38, 39, 97 y 98 del Decreto 2649 de 1993; 2, 3 y 35 del Decreto Ley 01 de 1984; y 4, 174 y 187 del Código Civil.

El concepto de la violación de esas disposiciones planteado se resume así (ff. 1 a 31):

Señaló que la DIAN violó el principio de justicia y el derecho al debido proceso, al rechazar los costos asociados a los ingresos que fueron aceptados en la corrección de la declaración de renta del año 2007, efectuada con ocasión del requerimiento especial, por valor de \$238.293.000; corrección que, agregó, se ajusta a las previsiones del artículo 709 del ET.

Sostuvo que los ingresos por ganancias ocasionales asociados a la venta de activos fijos traen aparejados costos determinados en la ley. Así, de

la venta del inmueble y de semovientes, por los que obtuvo ingresos de \$244.530.000 y \$61.163.000, respectivamente, que fueron aceptados en la corrección de la declaración, se originan unos costos por valor de \$203.695.000 y \$34.598.000, debidamente soportados, que fueron incluidos en la corrección y que fueron rechazados por la DIAN no haber sido propuestos en el requerimiento especial.

Puntualizó que la DIAN debió aceptar los costos asociados a los ingresos adicionados y aceptados en la corrección de la declaración, con base en el principio contable de asociación, contemplado en el artículo 13 del Decreto 2649 de 1993.

Alegó que la DIAN violó el régimen probatorio tributario y contable al desconocer las pruebas aportadas en la discusión administrativa para acreditar los costos incluidos en la corrección, pruebas que a su parecer son pertinentes, conducentes e idóneas.

Finalmente, indicó que la sanción por inexactitud es improcedente, porque en el caso no se configuró maniobra fraudulenta, falsedad u omisión en la información declarada y porque su actuación no le ocasionó un daño patrimonial al estado.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual (ff. 86 a 100):

Propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa en relación con los cargos de violación de los principios de justicia y asociación, del derecho al debido proceso y del régimen probatorio tributario y contable, que, según dijo, no fueron alegados en la discusión administrativa.

Alegó que ninguno de los cargos de violación está probado, que la demandante omitió declarar ingresos por la venta de un bien inmueble y que corrigió en la declaración el renglón de los costos a pesar de que era un aspecto que no había sido cuestionado en el requerimiento especial.

Sostuvo que en las correcciones provocadas por el requerimiento especial, el contribuyente no puede efectuar modificaciones sobre aspectos no contemplados o no propuestos en el requerimiento especial. Por ello, agregó, los actos acusados rechazaron los costos registrados en la corrección de la declaración, en atención a lo dispuesto en los artículos 709 y 588 del ET y a la reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado sobre la materia.

De otra parte, manifestó que las pruebas aportadas por la demandante fueron valoradas al resolver el recurso de reconsideración y que, en todo caso, no eran idóneas para demostrar los costos asociados a los ingresos obtenidos en la venta de los inmuebles y del ganado.

Finalmente, adujo que la sanción por inexactitud fue disminuida en el porcentaje establecido en la ley y en consideración a la aceptación

parcial de las glosas propuestas en el requerimiento especial y que era procedente porque la demandante omitió ingresos que generaron un menor impuesto a pagar, conducta que está tipificada como sancionable en el artículo 647 del ET.

Sentencia apelada

El tribunal declaró no probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y accedió a las pretensiones de la demanda, porque consideró que los costos rechazados por la DIAN fueron probados por la actora y, en esa medida, era procedente incluirlos en la corrección provocada.

Precisó que, según los artículos 67, 69 y 70 del ET, para calcular el costo fiscal de los activos fijos se debe tomar el precio de adquisición o el costo consignado en la declaración de renta del año anterior, adicionado con el costo de las construcciones, las mejoras y las contribuciones de valorización pagadas en el caso de los inmuebles.

Estimó que, en el *sub lite*, el costo de adquisición del bien inmueble y el valor de la venta se demostraron con la escritura de compraventa, la certificación de retención en la fuente, el certificado de tradición y libertad del inmueble, la copia de la declaración de renta del 2006 y la copia del balance general, a 31 de diciembre de 2006.

En cuanto a los costos asociados a los ingresos que obtuvo la demandante por la venta de ganado, consideró que también estaban demostrados con el certificado expedido por la comercializadora cárnica, la relación del ganado vendido y el certificado de costo de semovientes enajenados en el 2007, suscrita por la contadora Gladys Stella Molina.

Por otro lado, determinó que la sanción por inexactitud era procedente, en los términos del artículo 647 del ET, porque la demandante omitió declarar ingresos que generaron un menor impuesto a pagar. No obstante, ordenó reliquidar la sanción, excluyendo de la base de cálculo los costos que fueron aceptados por el tribunal.

Así, el *a quo* anuló los actos acusados y ordenó una nueva liquidación del impuesto de renta del año 2007 a cargo de la demandante, en la que se tuvieran en cuenta los costos asociados a los ingresos adicionados por la DIAN y se reliquidara la sanción por inexactitud.

Recurso de apelación.

La parte demandada apeló la decisión de primera instancia, por las razones que se resumen a continuación (ff. 284 a 287):

Indicó que con la respuesta al requerimiento especial, la demandante podía corregir la declaración de renta cuestionada solo en los aspectos propuestos en el requerimiento, de tal forma que no podía adicionar el renglón de costos.

Sostuvo que no procede la liquidación de la sanción reducida en los términos del artículo 709 del ET, porque se encuentra afectada con

costos que no podía modificar la demandante.

Señaló que no es pertinente el reconocimiento de los costos que hizo el tribunal, porque aquellos no podían ser objeto de corrección en la etapa de revisión, pues no fueron cuestionados por la entidad y, porque sobre ellos no ejerció el derecho de defensa y contradicción.

Consideró que el *a quo* no puede desconocer que la función de la corrección provocada consiste en que el contribuyente acepte total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial, y se acoja a la sanción por inexactitud reducida. Añadió que el no atender las glosas planteadas en el requerimiento especial y añadir otros factores distintos a los planteados, corresponde a una corrección voluntaria, caso en el cual el término para promover la actuación ya había precluido.

Afirmó que, sin perjuicio de lo anterior, las pruebas aportadas por la contribuyente fueron analizadas, valoradas y desvirtuadas.

Insistió en la procedencia de la sanción por inexactitud, porque la parte actora omitió ingresos que derivaron en un menor impuesto a pagar.

Alegatos de conclusión.

La actora reiteró los argumentos de la demanda y la DIAN insistió en lo planteado en el recurso de apelación.

Concepto del ministerio público.

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Corresponde a la Sala determinar la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la demandada formuló respecto de la sentencia dictada por el Tribunal Administrativo del Atlántico el 23 de mayo de 2014, que accedió a las pretensiones de la demanda.

Por tanto, el análisis se concentra en establecer si en una corrección a la declaración del impuesto sobre la renta, provocada por el requerimiento especial, se pueden incluir, además de los ingresos propuestos en el acto administrativo, costos asociados a ellos que no fueron contemplados en el requerimiento, como es la pretensión de la demandante a la cual se opone la autoridad de impuestos. Si se concluyera que existe habilitación legal para hacerlo, sería entonces necesario pasar a analizar si en el caso concreto existe prueba idónea para el reconocimiento de los costos.

2- Las declaraciones de corrección que se presentan voluntariamente, pero que son provocadas por la notificación del requerimiento especial, están contempladas en el artículo 590 del ET y reguladas, en lo que atañe al procedimiento bajo el cual se llevan a cabo y a las

consecuencias punitivas que arrastran, en los artículos 588 y 709 *ibidem*. A partir de esas disposiciones, la Sección ha aclarado que tales declaraciones tributarias tienen connotaciones diferentes a las correcciones no precedidas de apremio de la autoridad, porque el obligado tributario carece de libertad para configurar el contenido de la declaración, en la medida en que las modificaciones sobre el denunciado preexistente solo pueden versar sobre las glosas planteadas formalmente por la Administración en el requerimiento (sentencia del 03 de diciembre de 1993, exp. 4881, CP: Jaime Abella Zárate).

En este sentido, el artículo 709 del ET dispone que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial el declarante puede aceptar, total o parcialmente, los hechos propuestos por la Administración, para lo cual debe presentar una declaración de corrección en la que incluya los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud correspondiente reducida a una cuarta parte; y adjuntar al memorial de respuesta al requerimiento especial una copia de la declaración de corrección con prueba del pago o acuerdo de pago de la mayor deuda tributaria determinada.

Con todo, atendiendo a la estructura de la base gravable del impuesto sobre la renta (artículos 26, 89 y 178 del ET), la Sección ha reconocido que, para gravar rentas y no ingresos brutos no depurados (*i.e.* rentas brutas), la adición de ingresos debe estar aparejada con el reconocimiento de los costos y deducciones que le sean relativos, aproximación a la realidad económica sometida a imposición que conecta directamente con los dictados del «*espíritu de justicia*» proclamado en el artículo 683 del ET, según el cual la aplicación recta de las disposiciones tributarias conlleva no exigirle al contribuyente «*más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas*» (sentencia del 23 de noviembre de 2005, exp. 14794, CP: María Inés Ortiz Barbosa). Por esta circunstancia, jurisprudencialmente se ha admitido que, aunque la corrección provocada por el requerimiento especial debe concretarse en aceptar las glosas planteadas por la Administración respecto de la autoliquidación privada, este mandato no obsta para reconocer los costos y deducciones que sean del caso, con los cuales se deben depurar los ingresos brutos (sentencia del 15 de noviembre de 2007, exp. 14712, CP: Héctor Romero Díaz).

Huelga señalar que el reconocimiento fiscal de esas erogaciones se sujeta a la debida demostración de la expensa por parte del obligado tributario, de modo que tendrán que rechazarse los costos o deducciones adicionados en la corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta cuando los documentos aportados por el contribuyente no demuestren fielmente su existencia o las condiciones en que se produjo (sentencia del 01 de agosto de 2016, exp. 21000, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia). Así lo impone el principio de responsabilidad probatoria consagrado actualmente en el artículo 167 del Código General del Proceso (CGP) y antes en el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil (CPC), según el cual le corresponde a cada parte «*probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen*»; carga que debe cumplirse a

través de medios de prueba que resulten idóneos, pertinentes y conducentes.

Bajo los anteriores parámetros legales y jurisprudenciales, tendrán que analizarse los hechos de los cuales se conoce en la presente causa judicial.

3- Los medios probatorios reunidos en el expediente afirman los siguientes hechos relevantes:

(i) La actora presentó declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2007 el 16 de junio de 2008 (f. 193).

(ii) Mediante Requerimiento Especial nro. 0223820100000147, del 9 de junio de 2010, la DIAN propuso modificar la anterior declaración, en el sentido de adicionar valores en los renglones 37 *intereses y rendimientos financieros*, por \$15.000; 38 *otros ingresos*, por \$305.593.000; 65 *total retenciones*, por \$2.446.000; imponer sanción por inexactitud en cuantía de \$154.605.000; y fijar un saldo a pagar de \$251.419.000 (f. 207 a 214).

(iii) Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la demandante presentó una corrección a la declaración (f. 218). En ella, aceptó parcialmente las modificaciones propuestas en el acto administrativo, pues incluyó mayores valores por otros ingresos (renglón 38), por venta de semovientes en \$61.048.000; por ganancia ocasional (renglón 53), originados en la venta de un inmueble en cuantía de \$244.530.000; y retenciones en la fuente (renglón 65) de \$2.446.000. También adicionó costos (renglones 43 y 54), asociados a los mayores ingresos aceptados, por cuantía de \$34.598.000 (otros costos) y \$203.695.000 (costos por ganancias ocasionales); se autoimpuso una sanción por inexactitud reducida de \$550.000 y liquidó intereses moratorios de \$947.000 (f. 216 a 218).

(iv) En la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412010000089, del 24 de noviembre de 2010, la demandada incluyó los mayores ingresos aceptados por la contribuyente, pero rechazó los nuevos costos incluidos en la corrección provocada a la declaración del impuesto, en los renglones 43 y 54. Además, liquidó la sanción por inexactitud equivalente al 160% del mayor impuesto liquidado por \$120.339.000 (ff. 222 a 229).

(v) Al recurrir en reconsideración la liquidación oficial de revisión, la actora aportó como prueba de la realidad de los costos incluidos en la declaración de corrección los siguientes documentos: Escritura Pública nro. 4999, del 5 de noviembre de 2003 (f. 233); certificación de retención en la fuente, expedida por Leasing Bancolombia S.A. (f. 234); certificación de venta de ganado, expedida por Comercializadora Cárnica (f. 235); y cuadro de costos de ganado (f. 236).

(vi) También se aportaron al expediente: Certificados de Tradición y Libertad de Matricula Inmobiliaria expedidos por la Oficina de Registro de Instrumentos Públicos de Barranquilla el 15 de marzo de 2012, en los que se indica que mediante Escritura Pública nro. 1731, del 14 de marzo

de 2007, la demandante le vendió a Leasing Bancolombia los inmuebles con Matricula Inmobiliaria nro. 040-225293 y 040-225297, por un valor de \$244.530.000 (f. 45 a 50); Liquidaciones Oficiales del impuesto predial del año 2006 nros. 0002921145 y 0002921149, que determinaron la base gravable de los inmuebles con matrículas 040-225293 y 040-225297, respectivamente, en \$4.392.000 y \$199.303.000 (ff. 60 y 61); certificación emitida por Comercializadora Cárnica el 8 de marzo de 2008 que da fe de que durante el año gravable 2007 la entidad le compró ganado a la demandante, por un valor total de \$61.048.000 (f. 71); certificación de contador público, expedida el 5 de febrero de 2008, por medio de la cual se afirma que el costo total de los semovientes vendidos en el 2007 fue de \$34.597.600 (f. 72); y la declaración de renta del año gravable 2006 de la actora (f. 192).

4- Plantea la apelante que en la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial la demandante solo podía añadir los ingresos propuestos en el acto, por lo cual debía abstenerse de incluir los costos asociados a tales ingresos. Sin embargo, atendiendo al derecho aplicable al caso, identificado en el fundamento jurídico nro. 2 de la presente providencia, la Sala considera que una corrección provocada a la declaración del impuesto sobre la renta puede incluir, además de los ingresos propuestos por la autoridad, costos asociados a ellos, aunque no hayan sido contemplados en los actos administrativos.

En consecuencia, por sí solo no está llamado a prosperar el cargo de apelación. Lo que se debe analizar es si los costos en cuestión se corresponden con los ingresos y si se encuentran suficientemente probados, teniendo en cuenta que la carga de efectuar las demostraciones concernientes a los factores negativos de la base imponible recae sobre el obligado tributario, aspecto en cuya consideración se detuvo la Sala en la sentencia del 31 de mayo de 2018, en los siguientes términos (expediente 20813, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez):

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

(...)

Lo dicho resulta relevante en lo que respecta a la prueba de los aspectos negativos de la base imponible (costos, gastos, impuestos descontables, compras), en cuyo caso, según las voces del artículo 167 *ibid*, la carga de la prueba recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca. A *contrario sensu*, en aquellos casos en donde se pretenda alterar el aspecto positivo de la base gravable (entiéndase adición de ingresos u operaciones sometidos a tributación), la carga se asigna a la autoridad quien, de igual manera, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la modificación del caso¹.

La anterior precisión resulta relevante, pues la noción de carga de la prueba no solo constituye una regla de conducta para la parte a quien le incumbe, sino que también es una regla de juicio para el juzgador en la medida en que le indica cómo debe fallar a falta de la demostración de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión. Por tanto, en el caso

¹ Posición reiterada en el fallo del 29 de agosto de 2018, expediente 21349, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez.

de que no se evidencie en el expediente prueba suficiente de los costos solicitados por la demandante, tendrá que resolverse favorablemente el cargo de apelación.

5- La Sala se pronunciará en primer lugar sobre la procedencia de los costos alegados como relativos a los «*otros ingresos*» (renglón 38) obtenidos por las operaciones de venta de ganado, los cuales fueron incluidos en el renglón 43 «*otros costos*» en cuantía de \$34.598.000.

Según las explicaciones de la demandante, las operaciones que dieron lugar a los ingresos en cuestión fueron operaciones de venta de ganado, razón por la cual tiene la pretensión de que se le reconozcan en la liquidación del impuesto los costos correspondientes a la adquisición del ganado transado.

Respecto del costo fiscal de esa clase de activos, el artículo 94 del ET (en el texto que tenía para la época de los hechos, antes de ser subrogado por el artículo 57 de la Ley 1819 de 2016) disponía que el costo fiscal del ganado vendido está conformado por el precio de adquisición, siempre que el ganado enajenado se hubiera adquirido durante el mismo año gravable; mientras que si el ganado se había adquirido en otro año, el costo fiscal correspondería al valor que figurara en el inventario a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. En todo caso, según la misma norma, cuando el ganado enajenado se haya adquirido en un año distinto al de la venta, el costo fiscal aceptable no puede ser inferior al precio comercial del ganado el 31 de diciembre del año inmediatamente anterior, que en el caso del ganado bovino se determina anualmente por el Gobierno, mediante resolución del Ministerio de Agricultura y Desarrollo Rural, de conformidad con el artículo 276 del ET, vigente para la época de los hechos pero actualmente derogado por virtud del artículo 376 de la Ley 1819 de 2016.

Para probar los costos asociados a los ingresos por la venta de semovientes (*i.e.* ganado bovino para el caso), la contribuyente aportó un certificado de contador público, fechado el 05 de febrero de 2008, que señala que el costo total de los semovientes vendidos en el año 2007 fue de \$34.597.600 (f. 72), junto con la indicación de que «*el costo de los semovientes vendidos se encuentra por encima del valor mínimo establecido por el Gobierno según Resolución No. 038 emitida en febrero 5 del 2008*», sin afirmaciones ni datos adicionales.

En cuanto al mérito probatorio de las certificaciones de revisores fiscales y contadores, reguladas en el artículo 777 del ET, la Sala ha considerado que estas se sujetan a valoración de acuerdo con las reglas de la sana crítica y deben llevar al convencimiento del hecho objeto prueba. Adicionalmente, las certificaciones deben informar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio (requisito que vino a ser derogado por el artículo 175 del Decreto Ley 019 de 2012); si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos; y contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse. De manera que estos medios probatorios no pueden versar sobre simples

afirmaciones o enunciados sin respaldo documental o contable alguno².

De la valoración probatoria realizada sobre el referido certificado de contador público, la Sala observa que se limita a dar cuenta de que el costo total de los semovientes vendidos en 2007 fue de \$34.597.600 y de que esa cifra resulta superior al valor comercial fijado por el Gobierno mediante la Resolución nro. 038 de 2008, expedida por el Ministerio de Agricultura.

Así las cosas, contiene afirmaciones sin brindar detalles en cuanto a (i) si se trataba de una persona obligada o no a llevar contabilidad; (ii) los comprobantes internos o externos que respaldan la operación; y (iii) el año de adquisición de los semovientes en cuestión, dato que resultaba imprescindible para el caso particular, pues, como se explicó anteriormente, la determinación del costo fiscal en la venta del ganado varía dependiendo de si los semovientes fueron adquiridos o no en el mismo año de la venta, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 94 del ET.

Al no existir demostración suficiente del costo que en derecho correspondería reconocer, la Sala juzga que el recurso de apelación interpuesto por la DIAN con relación a este costo prospera y, por ende, hay lugar a modificar la sentencia apelada toda vez que en el expediente no existe prueba adecuada en cuanto a los costos asociados al ingreso por la venta de semovientes.

6- El segundo de los costos solicitados por la demandante corresponde al costo de adquisición de los inmuebles por los cuales se causaron durante el periodo ingresos por ganancias ocasionales.

Las normas que regulan la determinación del costo fiscal de los inmuebles que tienen la condición de ser activos fijos de titularidad de las personas naturales, fijan dos posibilidades.

En primer lugar, la regla general consagrada en el artículo 69 del ET dispone que el costo fiscal estará conformado por el precio de adquisición, más las construcciones, mejoras, reparaciones locativas no deducidas y las contribuciones de valorización pagadas; menos las depreciaciones y otras disminuciones fiscales que hubieran sido disminuidas. Además, el valor resultante podrá ser ajustado, bien sea anualmente por el porcentaje regulado en el artículo 70 *ibidem*, equivalente al 100% del incremento del índice de precios al consumidor medido del 01 de octubre del año anterior al gravable, a la misma fecha del año gravable; o, alternativamente, por el factor que se determine reglamentariamente en aplicación del artículo 73 del ET, para establecer «*el incremento porcentual del valor de la propiedad raíz*», «*que se haya registrado en el periodo comprendido entre el 01 de enero del año en el cual se haya adquirido el bien y el 01 de enero del año en el cual se enajena*».

² Entre otras, las sentencias del 5 de diciembre de 2011 (exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 13 de octubre de 2016 (exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), del 15 de noviembre de 2017 (exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 13 de diciembre de 2017 (exp. 20858, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

De otra parte, en segundo lugar, si el obligado tributario lo prefiere, podrá tomar como costo fiscal, por autorización brindada por el artículo 72 *ibidem*, el avalúo catastral del bien o el autoavalúo declarado en la declaración inicial del Impuesto Predial Unificado (IPU) correspondiente al año anterior al de la enajenación, sin que para estos fines se puedan considerar los valores incluidos en las declaraciones de corrección ni los avalúos no formados a los que se refiere el artículo 7.º de la Ley 14 de 1983.

Partiendo de las anteriores premisas, la Sala encuentra que, de las pruebas allegadas al proceso, como soporte del costo asociado con el ingreso obtenido por la venta de los inmuebles identificados con las matrículas nros. 040-225293 y 040-225297, obran los formularios de las Liquidaciones Oficiales del impuesto predial del año 2006, expedidas por la Alcaldía del Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla, correspondientes a los mencionados inmuebles, en los que se señala como base gravable del impuesto la suma de \$4.392.000 y \$199.303.000, respectivamente, para un total de \$203.695.000 (ff. 60 y 61).

Es decir, que la demandante solicita que el costo fiscal relativo a los ingresos por venta de inmuebles se determine de conformidad con la regla consagrada en el artículo 72 del ET, en la versión vigente para la época, a efectos de lo cual aporta copia de la liquidación del IPU del año inmediatamente anterior a aquel en el cual se llevó la enajenación de los activos. Por consiguiente, en aplicación del derecho que rige el caso, la Sala concluye que se debe reconocer el costo de \$203.695.000 como asociado al ingreso causado por la venta de los inmuebles en mención.

No prospera el cargo de apelación atinente al reconocimiento de este costo.

7- En vista de lo anterior, se confirmará parcialmente la modificación judicial a la liquidación oficial del impuesto demandada y, de modo que la liquidación del saldo a pagar por impuesto de la demandante por concepto del impuesto de renta del año gravable 2007, se establece así:

Conceptos	Liquidación privada del contribuyente	Liquidación oficial de revisión	Liquidación del Consejo de Estado
Total patrimonio Bruto	\$ 382.003.000	\$ 382.003.000	\$ 382.003.000
Deudas	\$ 5.014.000	\$ 5.014.000	\$ 5.014.000
Total patrimonio Liquido	\$ 376.989.000	\$ 376.989.000	\$ 376.989.000
Salarios y demás pagos laborales	\$ 33.116.000	\$ 33.116.000	\$ 33.116.000
Intereses y rendimientos financieros	\$ 21.000	\$ 21.000	\$ 21.000
Otros ingresos	\$ 61.048.000	\$ 61.048.000	\$ 61.048.000
Total ingresos recibidos	\$ 94.185.000	\$ 94.185.000	\$ 94.185.000
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasionales	\$ 14.000	\$ 14.000	\$ 14.000
Total ingresos netos	\$ 94.171.000	\$ 94.171.000	\$ 94.171.000
Otros costos y deducciones	\$ 61.163.000	\$ 26.565.000	\$ 26.565.000
Total Costos y deducciones	\$ 61.163.000	\$ 26.565.000	\$ 26.565.000
Renta líquida del ejercicio	\$ 33.008.000	\$ 67.606.000	\$ 67.606.000
Renta liquida	\$ 33.008.000	\$ 67.606.000	\$ 67.606.000

Renta presuntiva	\$ 10.603.000	\$ 10.603.000	\$ 10.603.000
Rentas exentas	\$ 9.455.000	\$ 9.455.000	\$ 9.455.000
Renta líquida gravable	\$ 23.553.000	\$ 58.151.000	\$ 58.151.000
Ingresos por ganancia ocasional	\$ 244.530.000	\$ 244.530.000	\$ 244.530.000
Costos y gastos ganancias ocasionales gravables, exentas	\$ 203.695.000	\$ 0	\$ 203.695.000
Ganancia ocasional gravable	\$ 40.835.000	\$ 244.530.000	\$ 40.835.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$ 131.000	\$ 8.732.000	\$ 8.732.000
Impuesto neto de renta	\$ 131.000	\$ 8.732.000	\$ 8.732.000
Impuesto de ganancias ocasionales	\$ 3.883.000	\$ 70.430.000	\$ 3.883.000
Total impuesto a cargo	\$ 4.014.000	\$ 79.162.000	\$ 12.615.000
Total retención año gravable	\$ 2.446.000	\$ 2.446.000	\$ 2.446.000
Anticipo por año gravable siguiente	\$ 0	\$ 64.000	\$ 64.000
Saldo a pagar por impuesto	\$ 1.568.000	\$ 76.780.000	\$ 10.233.000

8- Además, la Sala debe modificar la sanción por inexactitud determinada en los actos acusados en cuantía de \$120.339.000, por dos circunstancias: de una parte porque el enjuiciamiento adelantado por esta judicatura llevó a que disminuyera la base sobre la cual se calcula la sanción (*i.e.* la diferencia entre el saldo a pagar determinado y el autoliquidado por el contribuyente); y, de otra parte, porque después de que se profirieron los actos acusados se adelantó una reforma legislativa con la cual se redujo el porcentaje de sanción por la elaboración de autoliquidaciones inexactas.

Señaladamente, con las modificaciones adoptadas por los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 sobre los artículos 647 y 648 del ET, se redujo del 160 al 100% el porcentaje de sanción aplicable a la conducta infractora consistente en determinar un menor impuesto como resultado de incluir en la declaración tributaria costos inexistentes.

En consecuencia, en el *sub lite*, con posterioridad a la comisión de la conducta, se estableció una pena menor para la infracción cometida. Dada esa circunstancia, resulta imperativo para la Sala atender al mandato previsto en el inciso 3.º del artículo 29 constitucional, de conformidad con el cual «*en materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable*»; reproducido en el actual párrafo 5.º del artículo 640 del ET (en la redacción introducida por el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016), que señala que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

La sanción por inexactitud procedente, equivalente al 100% de la diferencia existente entre el saldo a pagar aquí liquidado y el autoliquidado por la demandante en la declaración de corrección, se calcula así:

Saldo a pagar o a favor según liquidación de la Sala	\$ 10.233.000
Saldo a pagar o favor según la declaración de corrección	\$ 1.568.000

Diferencia (base para liquidar la sanción)	\$ 8.665.000
Tarifa de la sanción	100%
Sanción por inexactitud	\$ 8.665.000

9- En definitiva, de conformidad con las consideraciones expuestas y con los hechos probados, la determinación del total de la deuda tributaria de la demandante por concepto del impuesto de renta del año gravable 2007, se establece de la siguiente manera:

Conceptos	Liquidación privada del contribuyente	Liquidación oficial de revisión	Liquidación del Consejo de Estado
Saldo a pagar por impuesto	\$ 1.568.000	\$ 76.780.000	\$ 10.233.000
Sanciones	\$ 550.000	\$ 120.339.000	\$ 9.215.000
Total saldo a pagar	\$ 2.118.000	\$ 197.119.000	\$ 19.448.000

Como consecuencia de lo anterior, la Sala revocará los ordinales 2, 3 y 4 de la sentencia apelada.

9- Por último, en relación con la condena en costas en esta instancia, el artículo 188 del CPACA determina que la liquidación y ejecución de la eventual condena en costas se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil (actualmente CGP).

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el ordinal octavo que «Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

En el caso concreto, no aparece ningún elemento de prueba que justifique la imposición en esta instancia de las costas solicitadas. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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

FALLA:

1. **REVOCAR** los ordinales 2.º, 3.º y 4.º de la sentencia apelada, por los motivos expuestos en la presente providencia. En su lugar:

2.º **Declarar la nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 022412010000089, del 24 de noviembre de 2010, en lo relacionado con el desconocimiento de los costos asociados al ingreso por ganancia ocasional y la sanción por inexactitud.

3.º **Declarar la nulidad parcial** de la Resolución nro. 900264, del 22 de diciembre de 2011, en lo relacionado con el desconocimiento de los costos asociados al ingreso por

ganancia ocasional y la sanción por inexactitud.

4.º A título de **restablecimiento del derecho**, determinar como monto total de la deuda tributaria a cargo de la demandada por concepto de impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 y sanciones relativas a la declaración del impuesto la cifra de \$19.448.000.

2. **CONFIRMAR** en lo demás la sentencia apelada.

3. **RECONÓCER** personería para actuar en representación de la UAE DIAN al abogado Edwin Mauricio Torres Prieto, en los términos del poder que le fue otorgado.

4. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ