

SANCION POR INEXACTITUD - No procedía por falta de pruebas. Evolución jurisprudencial / FALTA DE PRUEBA DE LOS COSTOS Y GASTOS - Hay lugar a imponer la sanción por inexactitud. Cambio jurisprudencial / CARGA DE LA PRUEBA - La tiene el contribuyente quien debe probar la realidad y la veracidad de las glosas declaradas / SANCION POR INEXACTITUD - Finalidad de la sanción / COSTOS Y DEDUCCIONES - La falta de prueba da lugar a la sanción por inexactitud

La Sección venía sosteniendo de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor. Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud. En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario. Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos. Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes. En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales. Ante la falta de demostración de los costos y deducciones declarados, da lugar a que se tenga como costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria, con los cuales se derivó un mayor saldo a favor para la sociedad que da lugar a la sanción por inexactitud

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C. cinco (5) de mayo de dos mil once (2011)

Radicación número: 47001-23-31-000-2002-00306-01(17306)

Actor: COMERCIALIZADORA DE LICORES DEL MAGDALENA S.A-COLIMAG S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de mayo de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo del Magdalena, que dispuso:

“PRIMERO. DECLÁRESE (sic) no probadas las excepciones de inepta demanda y caducidad de la acción.

SEGUNDO. DECLÁRESE la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 190642001000001 de 15 de enero de 2001.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho se declara que el valor a pagar o a cargo de la demandante, por concepto de impuesto de renta y complementarios, año gravable 1997, es la suma de mil quinientos veinticuatro millones ciento setenta mil pesos M/cte. (\$1.524.170.000.00), según liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

CUARTO. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

QUINTO. Sin costas para las partes.

SEXTO. A este fallo se le deberá dar cumplimiento en los términos de los artículos 176 y 177 del C.C.A.”

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda y corrección a la demanda

La sociedad COMERCIALIZADORA DE LICORES DEL MAGDALENA S.A. COLIMAG S.A. formuló las siguientes pretensiones:

“Por las razones expuestas y con fundamento en la declaración de renta y complementarios de 1997 del demandante, así como en las pruebas que enumero y adjunto, con todo respeto solicito al honorable

tribunal acceda a declarar la nulidad de la Resolución Sanción No. 190642000000102 de Noviembre 4 de 2000; de la Liquidación Oficial de Revisión No. 190642001000001 de enero 15 de 2001 expedidas por la DIAN, e igualmente a declarar la nulidad de las Resoluciones No. 900016 de diciembre 4 de 2001, confirmatoria de la citada sanción y la No. 900017 de diciembre 4 de 2001 confirmatoria de la citada Liquidación Oficial de Revisión.”.

Los actos administrativos demandados corresponden, de una parte, a la actuación que modificó el impuesto de renta de la sociedad COLIMAG S.A. por el año gravable 1997 y, de otra, a la actuación que impuso sanción por no enviar información relacionada con el mismo impuesto y año gravable.

Por medio del acto liquidatorio la DIAN desconoció del total de costos y deducciones declarados la suma de \$4.921.328.000, porque el renglón de costos y deducciones (CI) de la declaración estaba por encima del 97% del tope de los ingresos netos (IG). Que como la sociedad no envió la información solicitada por la DIAN y no dio respuesta al requerimiento especial se aceptaba sólo el 75% de los costos declarados (artículo 82 del Estatuto Tributario), y se rechazaban todas las deducciones solicitadas. Se impuso sanción por inexactitud.

La actuación sancionatoria se fundamentó en la falta de respuesta al Oficio No. 8001976-00265 del 16 de septiembre de 1999, por medio del cual la DIAN solicitó a la actora una relación discriminada de los renglones de costos y deducciones de la declaración de renta de 1997.

Para desvirtuar la legalidad de los anteriores actos, la demandante citó como normas violadas los artículos 243 de la Constitución Política; 82, 651, 683, 732, 742 y 744 del Estatuto Tributario y 176 y 248 del Código de Procedimiento Civil. También señaló que se violaron las Sentencias C-160 del 29 de abril de 1998 de la Corte Constitucional y del 7 de mayo de 1999 (Exp. 9175) del Consejo de Estado.

Los cargos de la demanda se pueden resumir así:

1. Dijo que, conforme con la Sentencia C - 160 de 1998, cuyo texto era cosa juzgada, la DIAN no podía imponer la sanción por no informar, porque la información requerida fue presentada por la actora en el Recurso de Reconsideración dentro de la vía gubernativa.
2. señaló que la DIAN se había apartado del criterio del Consejo de Estado en cuanto a la valoración probatoria, pues no practicó ninguna de las pruebas que la ley le facultaba y obligaba y procedió a aplicar la sanción en una simple presunción, sin comprobación alguna.
3. Manifestó que la sanción aplicada con base en el artículo 651 del Estatuto Tributario implicó el desconocimiento de costos, gastos y deducciones de la declaración de renta de la actora sin que se hubiera comprobado previamente que el hecho de no informar produjo daño a la Administración.
4. Aseguró que el hecho de que el renglón (CI) Total de Costos y Deducciones fuera superior al 97% del tope de los ingresos, no era prueba de que se hubieran incluido costos y deducciones inexistentes y que tuviera lugar la sanción por inexactitud. Se trató de un indicio de que ese rubro podía contener costos o deducciones inexistentes, pero, conforme con el artículo 82 del Estatuto Tributario,

debía conducir a la Administración a que comprobara si se daba no esa inexistencia.

Contestación de la demanda

La **DIAN**, en la contestación de la demanda, propuso las excepciones de caducidad de la acción, por cuanto, la sociedad presentó la demanda después de 4 meses de haberse notificado los actos demandados. También propuso la excepción de inepta demanda, porque no se hizo estimación razonada de la cuantía de la pretensión y por cuanto no se demandó la resolución sanción ni la liquidación oficial, sino los actos que decidieron el recurso de reconsideración interpuesto contra esos actos.

En cuanto a los cargos de la demanda, señaló que la sanción por no enviar información era una infracción tributaria que causaba traumatismos en la potestad fiscalizadora del Estado, pues de esa información se podían conocer o prevenir las evasiones de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

En relación con la liquidación de revisión, advirtió que la sociedad pretendió probar los costos y deducciones con una relación de los presuntos costos y deducciones, cuando, conforme con el Estatuto Tributario, el requisito para la procedencia de los mismos son las facturas o documentos equivalentes, los cuales deben cumplir los requisitos de los artículos 617 y 618 ibídem. En conclusión, no fueron probados.

Respecto de la sanción por inexactitud y la sanción por no enviar información, precisó que según la Corte Constitucional, en el ámbito de las sanciones administrativas, era posible trasladar principios y garantías propias del derecho penal, ya que en el campo sancionatorio debía garantizarse el interés general implícito en las sanciones, sin desnaturalizar el área correspondiente.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probadas las excepciones propuestas y la nulidad parcial de la liquidación de revisión. En consecuencia, estableció un nuevo impuesto a cargo. Negó las demás pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

1. Dijo que no había operado la caducidad de la acción, pues las resoluciones que decidieron los recursos de reconsideración contra la liquidación de revisión y la resolución sanción se notificaron personalmente el 12 de diciembre de 2001 y la demanda fue presentada el 12 de abril de 2002.

2. Negó la excepción de inepta demanda, porque, en primer lugar, la actora corrigió la demanda e incluyó como actos demandados la liquidación de revisión y la resolución sanción. En segundo lugar, porque la cuantía de las pretensiones podía ser deducida de los actos demandados, conforme con el artículo 134E del Código Contencioso Administrativo.

3. En cuanto a los cargos dirigidos contra la liquidación de revisión, señaló que correspondía al contribuyente demostrar la totalidad de los costos y deducciones solicitados y desvirtuar los valores determinados por la Administración, mediante la presentación de documentos de orden contable como facturas, libros o certificación del contador. Dijo que estas pruebas no podían ser reemplazadas con una simple relación de costos y deducciones. Que ante la falta de la actividad

probatoria de tales valores, correspondía dar aplicación al artículo 82 del Estatuto Tributario.

4. En cuanto a los cargos propuestos contra la sanción por no informar, explicó que la sentencia de la Corte Constitucional, a la que se refería la actora, estaba relacionada con la información que presentara algún tipo de error, pero no para los casos en que no se cumplía con el requerimiento de información por parte de la DIAN que, sin duda, producía daños a la Administración.

Que en este caso, la actora no dio respuesta al pliego de cargos del 5 de abril de 2000, ni suministró la información requerida. Que como estos hechos no fueron desvirtuados en el proceso correspondía aplicar la sanción.

5. En relación con la sanción por inexactitud de \$2.511.730.000, señaló, con base en la jurisprudencia del Consejo de Estado, que lo que se sancionaba era la inclusión en la declaración de costos y deducciones inexistentes, aspecto que no fue probado en este proceso, pues la determinación oficial se debió a la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario y no por la inexistencia de los costos.

Señaló que si bien las irregularidades presentadas en la contabilidad de COLIMAG eran susceptibles de sanción, no daban lugar a la sanción por inexactitud, pues ésta no se derivó del solo hecho de la estimación o presunción oficial, sino que debía ser consecuencia inmediata del establecimiento de la inexistencia material, la falsedad o simulación del costo real, que en el caso concreto no ocurrió. En consecuencia, levantó la sanción por inexactitud.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** solicitó que se revocara la decisión de primera instancia y se dejara en firme los actos acusados. Sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

Señaló que, de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, cuando el contribuyente no podía demostrar los costos y deducciones declarados por ningún otro medio, la Administración de Impuestos podía no solamente rechazarlos, sino también aplicar la sanción por inexactitud, pues una de las causales para la imposición de la sanción era la inclusión de costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria, previamente comprobada a través del proceso regulado en los artículos 702 y ss ídem y por los medios probatorios legales.

Dijo que el Consejo de Estado había precisado que lo inexistente era lo no real, por lo tanto, no podía predicarse inexactitud cuando los costos y deducciones declarados, reales, no fueran aceptados o fueran rechazados por ausencia de requisitos formales o por deficiencias en su comprobación. Pero, cuando en contra de la presunción no se allegaba prueba en contrario, equivalía al hecho realmente acaecido, con las consecuencias legales, entre ellas la sanción por inexactitud. Consideró que, de acuerdo con lo anterior, resultaba indiferente si se probaba en forma directa los ingresos omitidos o si estos eran el resultado de las presunciones no desvirtuadas, caso en el cual, procedía imponer la sanción por inexactitud.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** no presentó alegatos de conclusión.

La **parte demandada** señaló que la sanción por inexactitud era procedente porque la sociedad declaró costos y deducciones sobre los cuales no probó, siquiera sumariamente, la existencia. Con ello generó un menor impuesto a cargo. Que, por lo tanto, no se trataba del incumplimiento de requisitos formales para la procedencia de las partidas.

Enfatizó que, en este caso, la actora no solo no presentó los soportes contables de las operaciones de compra, cuando le fueron requeridos, sino que pretendió deducir por ese concepto una suma equivalente al 97% de los ingresos, hecho que tampoco pudo justificar.

Dijo que se debía tener en cuenta que los argumentos expuestas por la actora no tenían el alcance de generar un mínimo de duda en cuanto a la posible existencia de los costos declarados. Esto justificaba la aplicación plena de la sanción por inexactitud. Solicitó, finalmente, que si se decidía mantener la jurisprudencia invocada en el fallo apelado, se graduara la sanción sobre la diferencia no reconocida.

El **Ministerio Público** no conceptuó

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de la imposición de la sanción por inexactitud, en cuantía de \$2.511.730.000, en la liquidación oficial de revisión del impuesto de renta y complementarios a cargo de la sociedad COMERCIALIZADORA DE LICORES DEL MAGDALENA S.A COLIMAG por el año gravable 1997.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

Que el **16 de abril de 1998** la sociedad COLIMAG S.A presentó la **declaración del impuesto sobre la renta y complementarios** del año gravable 1997 con un saldo a favor de \$45.661.000¹.

Que la DIAN, mediante **Oficio** No. 8001976-00265 del 16 de septiembre de 1999, solicitó a la actora una relación discriminada de los renglones de costos y deducciones de la declaración de renta de 1997².

Que como la sociedad no dio respuesta al mencionado requerimiento de información, la DIAN le expidió el **Pliego de Cargos** No. 190762000000016 del **5 de abril de 2000**, mediante el cual propuso la aplicación de la sanción por no enviar información, prevista en el artículo 651 del Estatuto Tributario, por \$134.300.000, correspondiente al 5% del valor de los costos y deducciones de \$4.921.328.000³. Que la sociedad no dio respuesta al pliego de cargos.

Que el **14 de abril de 2000**, la DIAN envió a la sociedad el **Requerimiento Especial** No. 190762000000002, mediante el cual propuso la modificación de la declaración de renta y complementarios presentada por la actora por el año gravable de 1997, en el sentido de desconocer del total de costos y deducciones declarados la suma de \$4.921.328.000 y la aplicación de una sanción por

¹ Folio 12 c. ppal.

² Folio 13 c. ppal.

³ Folio 108 c. ppal.

inexactitud de \$2.511.730.000. En consecuencia, propuso un saldo a pagar de \$4.035.900.000⁴. Que la contribuyente no dio respuesta al requerimiento especial.

Que el **4 de noviembre de 2000**, la DIAN impuso la sanción por no enviar información por la suma de \$134.300.000, mediante la **Resolución Sanción No. 190642000000102**⁵.

Que el **15 de enero de 2001**, la DIAN expidió la **Liquidación Oficial de Revisión No. 190642001000001**, en la cual consideró que el renglón de costos y deducciones (CI) de la declaración de renta de la actora estaba por encima del 97% del tope de los ingresos netos (IG). Que como la sociedad no cumplió la obligación de enviar la información solicitada, según el artículo 651 del Estatuto Tributario, y no dio respuesta al requerimiento especial se aceptaba sólo el 75% de los costos declarados, de conformidad con el artículo 82 del Estatuto Tributario, y se rechazaban la totalidad de las deducciones solicitadas⁶.

Que la Resolución Sanción por no enviar información fue confirmada por medio de la **Resolución Recurso de Reconsideración No. 900016 del 4 de diciembre de 2001**, notificada personalmente el 12 de diciembre de 2001⁷.

Que la Liquidación de Revisión fue confirmada por medio de la **Resolución Recurso de Reconsideración No. 900017 del 4 de diciembre de 2001**, notificada personalmente el 13 de diciembre de 2001⁸. En este acto, la DIAN consideró que era deber de los contribuyentes atender los requerimientos de la DIAN con la presentación de los soportes o pruebas que sustentaran los datos de la declaración tributaria. Que, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para la procedencia de los costos y deducciones eran necesarias las facturas o documentos equivalentes y que no era suficiente la simple relación de los mismos, efectuada en el recurso. Que la inclusión de costos y deducciones inexistentes, en la medida en que no fueron probados suficientemente, era sancionable; además, sí causaba un daño a la Administración, pues de tales renglones se determinaban los valores a pagar o a favor del contribuyente.

Conforme con los anteriores hechos probados, procede la Sala a resolver.

La Sala advierte, en primer lugar, que si bien la demanda pretendía la nulidad tanto de los actos que impusieron a la actora la sanción por no enviar información, como de los que modificaron el impuesto de renta por el año gravable de 1997, en la segunda instancia, el debate se concreta a la legalidad de los actos que modificaron el impuesto de renta, específicamente en relación con la sanción por inexactitud que el Tribunal levantó, toda vez que las demás pretensiones de la demanda fueron negadas y la parte actora no apeló.

A juicio del Tribunal no procedía la sanción por inexactitud por \$2.511.730.000 porque, en este caso, no se estableció la inexistencia material de los costos y deducciones declarados, o la simulación o falsedad de los mismos, sino que la determinación oficial se debió a la aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

La DIAN considera que ante la falta de demostración de los costos y deducciones declarados, la Administración de Impuestos puede, además de rechazarlos,

⁴ Folio 25 c. ppal.

⁵ Folio 37 c. ppal.

⁶ Folio 15 c. ppal.

⁷ Folio 98 c. ppal.

⁸ Folio 103 c. ppal.

aplicar la sanción por inexactitud, pues se tratan de costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria. Señala que si contra una presunción que ha establecido la DIAN no se allega prueba en contrario, equivale al hecho realmente acaecido, que para este caso es la inexistencia de los costos y deducciones.

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone:

“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.

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.

[...]

No se configura inexactitud, 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.

[...]”

Sobre el alcance de esta disposición, la Sección venía sosteniendo de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción⁹. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba - contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor¹⁰.

⁹ Sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortiz y del 12 de mayo de 2010, exp. 16810. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁰ Sentencias del 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16663 y del 29 de abril de 2010, exp. 16886, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sin embargo, la Doctrina Judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario¹¹.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos¹².

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes¹³.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “*datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado*” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘*falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*’ no tienen, *prima facie*, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”¹⁴.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales.

Recientemente la Sala en sentencia de 24 de marzo de 2011¹⁵, hizo las siguientes precisiones:

¹¹ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹² Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

¹³ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁴ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

¹⁵ Sentencia 17152 C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

“Reitera que la sanción prevista en el artículo 647 del E.T. se impone cuando se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes. Y, que para que se perfeccione la infracción, la inclusión se debe ejecutar con el propósito de obtener un provecho que se traduce en el menor pago de impuestos o en la determinación de un mayor saldo a favor.

Asimismo, reitera que el adjetivo inexistente debe entenderse en sus dos acepciones: como adjetivo relativo a aquello que carece de existencia; y como adjetivo relativo a aquello que, si bien existe, se considera totalmente nulo, porque es “Falto de valor y fuerza para obligar o tener efecto, por ser contrario a las leyes, o por carecer de las solemnidades que se requieren en la sustancia o en el modo.

De ahí que el artículo 647 del E.T. prevea que, en general, lo que se quiere sancionar es 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, puesto que todos estos adjetivos, en últimas, implican la inexistencia de los egresos que se llevan como costo, deducción, descuento, exención, pasivo, impuesto descontable, retención o anticipo, sin serlo, por una de las siguientes razones: o porque en realidad no existen esos egresos; o porque, aún existiendo, no se probaron; o porque, aún probados, no se subsumen en ningún precepto jurídico del Estatuto Tributario que les de valor y fuerza para tener el efecto invocado, por carecer de las solemnidades que exige dicho estatuto para darles la calidad de tales, a menos que, en éste último caso, se verifique la interpretación errónea por parte del contribuyente que lo haya inducido a apreciar de manera errónea la norma y a subsumir los hechos económicos declarados en la misma.

Ahora bien, la Sala también precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con intención dolosa o culposa, pues la infracción se tipifica simplemente por la inclusión, por error de interpretación, de hechos económicos y de la subsunción de los mismos en la norma que se invoca para amparar el beneficio (infracción objetiva), o por la inclusión, de manera dolosa, de hechos falsos (infracción subjetiva)

Por lo tanto, no le asiste razón a la demandante cuando precisa que para imponer la sanción por inexactitud, la autoridad tributaria debe probar que el contribuyente incluyó datos falsos con el ánimo de defraudar al Estado, pues, como se precisó, ese es tan sólo uno de los hechos que tipifica la norma como infracción. No es necesario pues, que se compruebe el dolo con que actuó el contribuyente.

En efecto, la Sala reitera que en materia tributaria se aplican los principios y garantías propios del derecho penal, pero de manera restrictiva, pues el Estado también debe procurar garantizar el interés general que se promueve con su imposición.

En este caso, no hubo ninguna actividad probatoria tendiente a demostrar la realidad y certeza de las partidas cuestionadas por la DIAN. En principio, no hubo

ni siquiera una respuesta del contribuyente a los requerimientos efectuados por la Administración. Posteriormente, presentó con el recurso de reconsideración la relación de costos y deducciones declarados por el año gravable 1997, de los cuales, no sólo no se puede determinar su procedencia, sino que hayan sido reales o ciertos¹⁶. Esta relación no tiene ninguna autoría ni está respaldada por contador o revisor fiscal.

En este sentido, la Sala comparte el criterio de la parte demandada cuando considera que ante la falta de demostración de los costos y deducciones declarados, da lugar a que se tenga como costos y deducciones inexistentes en la declaración tributaria, con los cuales se derivó un mayor saldo a favor para la sociedad que da lugar a la sanción por inexactitud. En consecuencia, se confirmara el numeral primero de la sentencia apelada que declaró no probadas las excepciones propuestas y se revocará en lo demás, para en su lugar negar las pretensiones de la demanda.

F A L L A:

1. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada que declaró no probadas las excepciones propuestas.
2. **REVÓCASE**, en lo demás, la sentencia apelada. En su lugar, dispone:
3. **DENIÉGANSE LAS SÚPLICAS DE LA DEMANDA.**
4. **RECONÓCESE** personería a la abogada María Helena Caviedes Camargo como apoderada de la DIAN.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

¹⁶ Folio 41 y ss. c. ppal.