



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 – ARTÍCULO 288

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., dos (2) de mayo de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Actor: PAPELES NACIONALES S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera, Subsección «C», en Descongestión, que en parte resolutive dispuso:

«PRIMERO.- DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010, proferida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira, que liquidó la respectiva sanción por inexactitud, y de la Resolución No. 900188 del 18 de octubre de 2011, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, que resolvió el correspondiente recurso de reconsideración, por las razones expuestas en la parte considerativa.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, se deja e firme la Declaración Privada del Impuesto de Renta y Complementarios identificada con el No. 9100000615478, presentada por la Sociedad Papeles Nacionales S.A. el 16 de mayo de 2007, relativa al año gravable 2006.

TERCERA.- NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTA.- ABSTIÉNESE de condenar en costas en esta instancia».



ANTECEDENTES

El 16 de mayo de 2007, Papeles Nacionales S.A. presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, en la cual registró un saldo a favor de \$3.577.251.000, que fue compensado mediante la Resolución 454 del 8 de noviembre de 2007¹.

El 20 de junio de 2008, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira expidió el Auto de Apertura 160762008001050 dentro del programa «PD – Post Devoluciones», en relación con la declaración tributaria señalada². Así mismo, el 9 de septiembre de 2009 emitió el Auto de Inspección Contable 162382009000092 y el 21 de septiembre de 2009 el Auto de Inspección Tributaria 162382009000061³.

El 28 de diciembre de 2009, la citada División de Gestión de Fiscalización formuló el Requerimiento Especial 162382009000003, en el cual propuso modificar «*los ingresos brutos operacionales de \$222.685.005.000 a \$229.373.536.000, como consecuencia del análisis de los ingresos reportados en la exógena del contribuyente y lo reportado por los terceros informantes, así como los cruces de información que se adelantaron en la etapa de investigación*»⁴.

El 28 de septiembre de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira profirió la Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098⁵, en la cual adicionó ingresos brutos operacionales en la suma de \$1.871.949.816⁶, fijó una sanción por inexactitud de \$1.153.121.087 y determinó un total saldo a favor de \$2.424.130.000.

Contra el acto señalado, el 25 de noviembre de 2010 se interpuso recurso de reconsideración (fl. 168 vto. c.a.1), el cual fue decidido por la Resolución 900188 del 18 de octubre de 2011⁷ en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

¹ Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 - Fl. 150 del c.p.

² Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 - Fl. 150 del c.p.

³ Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 - Fl. 154 del c.p.

⁴ Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 - Fl. 150 del c.p.

⁵ Fls. 148 a 167 del c.p.

⁶ Para un total de ingresos brutos operacionales de \$224.556.955.000.

⁷ Fls. 168 a 180 del c.p.



DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho establecido en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

«3.1.- Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 proferida por la Jefe de la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Pereira.

3.2.- Se declare la nulidad de la Resolución No. 900188 del 18 de octubre de 2011 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

3.3.- Como consecuencia de las anteriores declaraciones, se restablezca en su derecho a la sociedad PAPELES NACIONALES S.A., identificada con NIT 891.400.378-8, declarando la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006.

3.4.- Que se condene a la DIAN por el valor de las costas en las cuales ha incurrido o incurrirá mi representada con relación a este proceso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 171 del CCA, y 392 del CPC».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 29 y 83 de la Constitución Política
- Artículos 2, 35, 59 y 84 del Código Contencioso Administrativo
- Artículos 647, 742, 743, 745, 750, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario
- Artículos 177, 187 y 252 del Código de Procedimiento Civil
- Artículo 51 del Código de Comercio
- Artículos 12 y 123 del Decreto 2649 de 1993

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Dijo que la DIAN no podía desconocer el valor probatorio de las notas débito y crédito allegadas al proceso, pues dichos documentos registran las modificaciones a la información de las facturas, con posterioridad a su expedición, y son soportes



internos de la contabilidad de la compañía, que por haber sido llevada en debida forma constituyen prueba a su favor⁸.

Afirmó que las diferencias entre los reportes de información de terceros y los ingresos declarados, se originaron en devoluciones de mercancía o descuentos que disminuyeron los valores inicialmente registrados en las facturas. Agregó que se violó el principio de buena fe al endilgarle a la compañía una omisión de ingresos que fue desvirtuada en el proceso.

Relacionó los soportes contables presentados en el procedimiento administrativo y dijo que la entidad demandada no podía valorar la información de terceros sin confrontarla con su contabilidad.

Sostuvo que no se demostró que la empresa llevara su contabilidad de forma indebida, y que las diferencias entre el reporte inicial de información en medios magnéticos y el informe final se originaron en un cambio de software que no afectó los ingresos declarados.

Expresó que la sociedad presentó documentos idóneos para demostrar los ingresos declarados, y que los aducidos por la DIAN para justificar mayores ingresos no reúnen los requisitos establecidos en la legislación fiscal.

Expuso que la carga de la prueba no se puede invertir para que la contribuyente demuestre «*la inexistencia de mayores ingresos que habían sido reportados por terceros*» - lo que constituye una afirmación o negación indefinida que debe ser desvirtuada por la DIAN-, pues solo debe probar la realidad de su declaración tributaria.

Manifestó que la DIAN no valoró bajo las reglas de la sana crítica las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración, mediante las cuales se desvirtuó la información reportada por terceros, y rechazó que la demandada justifique la adición de ingresos en que dicha información se encontraba soportada en «*sus respectivas contabilidades*», dado que en el expediente no aparece prueba de tal afirmación.

⁸ Citó los conceptos DIAN 12928 del 7 de marzo de 2005 y 44050 del 12 de enero de 2009.



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

Indicó que los actos demandados no se fundaron en hechos probados, y que la información de terceros se asimila a los testimonios y está sujeta a los principios de publicidad y contradicción, los cuales fueron transgredidos porque no fue puesta en el conocimiento de la compañía.

Argumentó que las dudas originadas en vacíos probatorios se resuelven a favor de la contribuyente, y que la DIAN restó mérito probatorio a los certificados de revisor fiscal allegados en la actuación administrativa, sin advertir que cumplen con las exigencias legales para ser considerados como prueba suficiente y que otorgan fe pública en materia contable.

Alegó que se violó el debido proceso y que los actos demandados están viciados de falsa motivación, porque la DIAN impuso a la compañía una carga probatoria que no le correspondía, y la resolución que decidió el recurso de reconsideración no resolvió los planteamientos del mismo.

Indicó que no procede la sanción por inexactitud, por inexistencia del hecho sancionable y por error de apreciación de las pruebas, pues se demostró que la contribuyente no omitió los ingresos adicionados por la DIAN, ni incluyó datos falsos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor.

Solicitó que se condene en costas a la entidad demandada, porque no ejerció sus facultades fiscalizadoras e incurrió en una actitud temeraria al inobservar los principios que regulan las actuaciones administrativas.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

Dijo que al comparar la información exógena con la suministrada mediante requerimientos ordinarios de información, se confirmó la existencia de ingresos no declarados por la actora, y que dicha información fue puesta en conocimiento de la sociedad con la notificación del requerimiento especial.



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

Señaló que la actora no presentó los auxiliares contables necesarios para determinar la realidad de los ingresos declarados, y que por cuenta de las verificaciones y cruces de información realizados se demostró la omisión de ingresos, con lo cual «*se invierte la carga de la prueba correspondiéndole a PAPELES NACIONALES S.A., probar lo contrario*».

Manifestó que la resolución que resolvió el recurso de reconsideración abordó las inconformidades planteadas en el mismo, y que las pruebas presentadas por la actora no son idóneas, pues son documentos de orden interno que no desvirtúan la información suministrada por terceros y el resultado los cruces de información realizados.

Sostuvo que la sociedad demostró sus propios ingresos, pero no desvirtuó los reportados por terceros, y que el certificado de revisor fiscal tampoco hizo lo propio en relación con la diferencia de ingresos establecida.

Pidió confirmar la sanción por inexactitud, pues se demostró que la actora omitió ingresos, con lo cual se concretó el hecho sancionable. Agregó que no procede la condena en costas porque la actuación administrativa está enmarcada en la legalidad y el debido proceso.

TRÁMITES JUDICIALES PREVIOS

El 1º de octubre de 2012⁹, el Tribunal Administrativo de Risaralda ordenó la práctica de dictamen pericial en relación con las operaciones realizadas por la actora, el cual fue presentado el 5 de octubre de 2013¹⁰ y adicionado el 12 de mayo de 2014¹¹.

Mediante auto 260 del 30 de abril de 2015¹², el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección «C» en Descongestión, avocó conocimiento del proceso.

⁹ Fls. 444 a 445 del c.p.

¹⁰ Fls. 489 a 519 del c.p.

¹¹ Fls. 528 y 529 del c.p.

¹² Fls. 601 y 602 del c.p.



SENTENCIA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera Subsección «C», en descongestión, declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, dejó en firme la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2006 y no condenó en costas, por las consideraciones que se exponen a continuación:

Precisó que las notas débito y crédito presentadas en la actuación administrativa debieron ser valoradas por la DIAN, porque constituyen comprobantes internos de la contabilidad que afectan los reportes de información exógena, y que el hecho de que tales documentos reposen en la contabilidad de la contribuyente, y no en la de terceros, no les resta mérito probatorio.

Manifestó que las diferencias de información, en relación con los ingresos obtenidos por la demandante están soportadas en facturas y documentos internos que no fueron tenidos en cuenta por la DIAN al momento de adicionar ingresos, los cuales fueron detallados con precisión en el dictamen pericial practicado en el proceso.

Agregó que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud, porque la actora no declaró ingresos diferentes a los obtenidos, y la diferencia establecida en los actos demandados está soportada en documentos que forman parte de la contabilidad de la demandante y no fueron objeto de tacha de falsedad por la autoridad fiscal.

Se abstuvo de imponer condena en costas, porque no advirtió una conducta temeraria, maliciosa o malintencionada en el proceso.

RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN interpuso recurso de apelación, con fundamento en los siguientes argumentos:



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

Dijo que la actora no desvirtuó los mayores ingresos establecidos mediante información de terceros y cruces de información, con los cuales se cuestionó la declaración privada y se trasladó la carga de la prueba, y que los documentos presentados con el recurso de reconsideración solo demuestran los valores declarados.

Sostuvo que la demandante no aportó prueba idónea para demostrar que los valores informados por terceros son errados, pues las allegadas se originaron en su contabilidad, como se señaló en la actuación administrativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora sostuvo que demostró la realidad de los valores declarados mediante documentos que forman parte de su contabilidad, y que a la DIAN le correspondía verificar las pruebas aportadas y demostrar la existencia de mayores ingresos mediante la revisión de la contabilidad de los terceros.

La DIAN, por su parte, dijo que en el procedimiento administrativo se demostró que los ingresos declarados no correspondían con los recibidos por la actora, y que las pruebas de terceros desvirtúan el valor probatorio de las notas crédito y débito allegadas al proceso.

El Ministerio Público no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, presentada por Papeles Nacionales S.A.

En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si la actora desvirtuó los mayores ingresos establecidos mediante información de terceros y



cruces de información y, en el evento negativo, si procede la sanción por inexactitud.

Valoración probatoria en el procedimiento administrativo

El artículo 746 del Estatuto Tributario establece que «*Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija*».

La presunción de veracidad admite prueba en contrario y la autoridad fiscal, para asegurar el «*efectivo cumplimiento de las normas sustanciales*», puede desvirtuarla mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹³.

Así pues, la carga probatoria de desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos corresponde en principio a la autoridad tributaria, y se traslada al contribuyente frente a una comprobación especial o una exigencia legal¹⁴.

El artículo 742 del Estatuto Tributario señala que la determinación de tributos se debe fundar en los hechos que aparezcan probados en el expediente, y son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la legislación civil¹⁵; no obstante, el artículo 743 *ibídem* señala que la idoneidad¹⁶ de los mismos depende de las exigencias legales para demostrar determinados hechos.

¹³E.T. «Art. 684. *Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:*

a. *Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.*

b. *Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.*

c. *Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.*

d. *Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.*

e. *Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.*

f. *En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).*»

¹⁴ Artículo 746 del E.T.

¹⁵ Código de Procedimiento Civil (hoy Código General del Proceso).

¹⁶ Aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.



En ese orden de ideas, el artículo 772 del Estatuto Tributario¹⁷, establece que la contabilidad constituye un medio de prueba admisible en materia fiscal, y los artículos 773¹⁸ y 774¹⁹ *ejusdem* señalan la forma y requisitos para llevarla y para que constituya prueba suficiente.

Uno de los requisitos referidos es que la contabilidad esté respaldada por «*comprobantes internos y externos*». En ese sentido, las notas débito y crédito son comprobantes internos de la contabilidad, en los cuales se registran los ajustes contables a cuentas de terceros originados en circunstancias que disminuyen o incrementan su valor.

Así, las notas débito registran el incremento del valor de la deuda o del saldo de la cuenta de compradores o clientes (terceros)²⁰, lo que representa un **ingreso** para su emisor; por el contrario, las notas crédito relacionan la disminución del valor de la deuda o del saldo de la cuenta del tercero²¹, lo que constituye una **erogación**.

Las notas débito y crédito se emiten con posterioridad a la facturación *-por la imposibilidad de eliminar facturas expedidas-*, y deben indicar las razones que originaron su expedición y reunir la información a que se refieren los artículos 619 del Estatuto Tributario²², y 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993²³.

¹⁷ E.T. «Art. 772. La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma».

¹⁸ E.T. «Art. 773. Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

1. *Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*
2. *Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o más libros, la situación económica y financiera de la empresa».*

¹⁹ E.T. «Art. 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. *Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;*

2. *Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*

3. *Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*

4. *No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*

5. *No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio».*

²⁰ Se originan generalmente en errores de facturación, o en intereses generados en facturas no pagadas

²¹ Entre otras circunstancias, por descuentos o bonificaciones otorgadas con posterioridad a la facturación, devoluciones, resciliaciones, exceso de facturación.

²² E.T. «Art. 619. En la correspondencia, facturas y demás documentos se debe informar el NIT. En los membretes de la correspondencia, facturas, recibos y demás documentos de todas empresas y de toda persona natural o entidad de cualquier naturaleza, que reciba pagos en razón de su objeto, actividad o profesión, deberá imprimirse o indicarse, junto con el nombre del empresario o profesional, el correspondiente número de identificación tributaria»

²³ D.2649/93 «Art. 123. **Soportes.** Teniendo en cuenta los requisitos legales que sean aplicables según el tipo de acto de que se trate, los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

Los soportes pueden conservarse en el idioma en el cual se hayan otorgado, así como ser utilizados para registrar las operaciones en los libros auxiliares o de detalle.



De otro lado, en cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *ejusdem* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, **haberse acompañado al memorial del recurso** o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias²⁴.

Lo anterior supone que en el recurso de reconsideración el contribuyente puede controvertir las pruebas allegadas por la autoridad fiscal en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal por constituir una garantía de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala precisó que²⁵ *«con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar»*.

Caso concreto

Papeles Nacionales S.A. argumenta que demostró la realidad de los ingresos declarados, mediante documentos internos de su contabilidad, los cuales no fueron valorados por la autoridad fiscal.

Art. 124. **Comprobantes de contabilidad.** Las partidas asentadas en los libros de resumen y en aquél donde se asienten en orden cronológico las operaciones, deben estar respaldadas en comprobantes de contabilidad elaborados previamente. Dichos comprobantes deben prepararse con fundamento en los soportes, por cualquier medio y en idioma castellano. Los comprobantes de contabilidad deben ser numerados consecutivamente, con indicación del día de su preparación y de las personas que los hubieren elaborado y autorizado.

En ellos se debe indicar la fecha, origen, descripción y cuantía de las operaciones, así como las cuentas afectadas con el asiento.

La descripción de las cuentas y de las transacciones puede efectuarse por palabras, códigos o símbolos numéricos, caso en el cual deberá registrarse en el auxiliar respectivo el listado de códigos o símbolos utilizados según el concepto a que correspondan.

Los comprobantes de contabilidad pueden elaborarse por resúmenes periódicos, a lo sumo mensuales.

Los comprobantes de contabilidad deben guardar la debida correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y en aquel en que se registren en orden cronológico todas las operaciones».

²⁴ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²⁵ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Por su parte, la DIAN señaló que la sociedad demandante no desvirtuó los mayores ingresos establecidos mediante información de terceros y cruces de información, y que las pruebas de la actora se originaron en su contabilidad.

En el requerimiento especial, la DIAN propuso incrementar los ingresos brutos operacionales declarados de \$222.685.005.000 a \$229.373.536.000, en razón a las diferencias establecidas entre la información exógena, la reportada por terceros y los cruces de información²⁶.

En la respuesta al requerimiento especial, la actora afirmó que los ingresos del año 2006 son los registrados en su declaración, están debidamente soportados en su contabilidad y obedecen a los siguientes conceptos²⁷:

Cuenta contable Libro Mayor y Balances	Concepto	Valor
4120	Industria Manufacturera	\$222.603.832.647
4135	Cio. por mayor y por menor	\$81.172.618
Total declarado Renta 2006 Renglón 45		\$222.685.005.265

Como soporte de sus afirmaciones, la actora allegó «*certificado de existencia y representación legal, certificado de revisor fiscal de Papeles Nacionales S.A. y listado detallado de facturas de los clientes solicitados por la DIAN²⁸*», lo cual fue reconocido por la autoridad fiscal²⁹.

En el Certificado de Revisor Fiscal del 10 de febrero de 2012, se indicó que³⁰:

«De acuerdo con los registros en libros oficiales de Papeles Nacionales S.A., al 31 de diciembre de 2006, los ingresos brutos operacionales ascienden a un valor total de \$222.685.005.265, los cuales coinciden con el renglón No. 45 de la declaración de renta y complementarios del año gravable 2006. (...)».

Por su parte, la liquidación de revisión señaló que la información exógena y la reportada por terceros constituyen prueba testimonial, y que a la contribuyente le corresponde contradecir dichas pruebas y demostrar la exactitud de sus ingresos.

²⁶ Fl. 150 del c.p.

²⁷ Fl. 151 del c.p.

²⁸ Fls. 183 a 351 del c.p.

²⁹ Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010 – Fls. 152 y 153 del c.p.

³⁰ Fl. 182 del c.p.



En relación con el certificado de revisor fiscal, el acto de determinación anotó que no reúne los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario, pues no es completo, detallado y coherente.

Destacó, además, que la contribuyente no aportó el auxiliar contable de terceros que le fue solicitado en la investigación administrativa, sino una lista de clientes y valores, lo que por disposición del artículo 781 del Estatuto Tributario se considera indicio en contra, y que dicho documento, junto con los comprobantes de orden interno y externo, eran necesarios para determinar el monto real de los ingresos.

En el recurso de recurso de reconsideración³¹, la sociedad demandante alegó que se presentaron errores en la información suministrada por terceros, los cuales omitieron registrar facturas y notas crédito de la compañía, que demostraban un menor valor de los ingresos.

La resolución que decidió la reconsideración aceptó que, con el recurso se adjuntaron los siguientes documentos: *«certificado de existencia y representación legal, el certificado de revisor fiscal del contribuyente; documentos que soportan los ingresos percibidos por cada uno de los terceros de los que la administración halló diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo reportado por información exógena y cruces realizados con esos terceros, aspecto sobre el cual adjunta documentos que constan en carpetas anexas al recurso³²»*.

Así mismo, señaló que el certificado de revisor fiscal *«da cuenta de los registros contables del contribuyente, en el registro de los ingresos en el Libro Mayor y Balances y demás libros de contabilidad con el detalle de los folios donde constan los ingresos operacionales código PUC 4 de 2006 para afirmar que los percibidos por la sociedad contribuyente fueron de \$222.685.005.265 (folios 1544 a 1545), la cual acompaña con detalle de la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2006, clasificada por tercero (folios 1546 a 1585) y posteriormente con copia de facturas, libros, registros contables, notas crédito (...)»³³*.

No obstante, la DIAN concluyó lo siguiente:

³¹ Referida en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración – Fls. 168 a 180 del c.p.

³² Fl. 172 del c.p.

³³ Fls. 173 y 173 Vto. del c.p. - Resolución que resuelve el recurso de reconsideración.



- Las pruebas aportadas con el recurso no son *«idóneas para justificar la diferencia existente entre lo reportado por terceros en información exógena y cruces de información y lo declarado»*.
- Las notas crédito y demás documentos allegados no son prueba suficiente, *«toda vez que con ellas se demuestran los valores declarados y no se desvirtúa el mayor valor de los ingresos percibidos que estableció la administración³⁴»*, ni tampoco evidencian la existencia de errores en la información de terceros, pues se originaron en la contabilidad de la actora.
- Las pruebas de la actora no se refieren a *«la contabilidad de terceros o certificados de estos que corrijan las cifras reportadas, razón por la que se concluye que las pruebas aportadas con el recurso no son conducentes»*.
- A pesar de algunas inconsistencias entre la información exógena y la presentada con ocasión de requerimientos ordinarios, el valor de los ingresos adicionados *«corresponde al informado en las respuestas a requerimientos ordinarios, por provenir del resultado de la constatación que hicieron frente a los datos incluidos en los medios magnéticos³⁵»*.
- Si bien en otros casos no se pudo realizar cruces de información para confirmar las sumas reportadas, ello *«no refleja o supone la existencia de errores en la información exógena reportada³⁶»*.

La Sala considera que la entidad demandada no podía adicionar los ingresos declarados por la contribuyente sin tener en cuenta las pruebas aportadas con el recurso de reconsideración. Al respecto se advierte que, si bien la carga de demostrar la veracidad de los ingresos declarados se trasladó a la contribuyente, por cuenta de las diferencias entre los ingresos declarados y los registrados en información de terceros establecidas por la DIAN, no lo es menos que, como lo ha reiterado la Sección, con el recurso de reconsideración la actora podía presentar las pruebas que considerara necesarias para demostrar el derecho pretendido, y la autoridad fiscal estaba en la obligación de observarlas, y verificar las posibles situaciones que surgieran con ocasión de su valoración.

³⁴ Fl. 172 Vto. del c.p.

³⁵ Fl. 174 del c.p.

³⁶ Fl. 176 Vto. del c.p.



En ese sentido, llama la atención de la Sala que en la liquidación de revisión, la Administración cuestione que la demandante no presentó los soportes contables de orden interno y externo necesarios para determinar la realidad de los ingresos, y que al ser allegados con el recurso de reconsideración, omite valorarlos y sólo tenga en cuenta la información de terceros.

Cabe señalar que la realidad comercial de las operaciones realizadas por la actora puede demostrarse por otros medios probatorios diferentes de la información de terceros, como son los comprobantes internos de la contabilidad, entre los que se encuentran las notas crédito³⁷ que, como se explicó, registran la disminución del valor de la deuda o del saldo del tercero y constituyen una erogación para la contribuyente, por situaciones ocurridas con posterioridad a la facturación.

Si bien la DIAN debió verificar la realidad del monto de las operaciones cuestionadas, teniendo en cuenta no solo la información de terceros, sino las pruebas suministradas por la actora que forman parte de su contabilidad y cuentan con mérito probatorio suficiente para demostrar los ingresos declarados, la Sala observa que en el dictamen pericial practicado en el proceso³⁸ y en su aclaración³⁹ se justificaron algunas diferencias encontradas por la DIAN en la liquidación de revisión⁴⁰, al comparar la contabilidad de la actora y la de los terceros con quienes realizó operaciones, lo cual arrojó los siguientes resultados:

Identificación Tercero	Ingresos reportados	Ingresos declarados	Diferencia	Dictamen
Alejandro Prieto Ruiz	\$147.691.205	\$146.134.405	\$1.556.800	\$146.134.405
Alfonso Elías Ardila González	\$509.955.550	\$501.496.161	\$8.459.389	\$501.496.161
Luis Miguel Forero Rodríguez	\$175.740.004	\$174.079.663	\$1.660.341	\$174.079.663
Mario Ernesto Hernández Gallo	\$131.199.775	\$130.652.070	\$547.705	\$130.652.070
Fernando Rojas Collazos	\$122.753.220	\$107.359.192	\$15.394.028	\$107.359.192
William Tarazona Pacheco	\$711.787.494	\$709.272.012	\$2.515.482	\$709.272.012
Raúl Ricardo Parra Santos	\$182.077.965	\$173.527.261	\$8.550.704	\$173.527.261
Jorge Enrique Delgado Duarte	\$193.611.157	\$191.419.438	\$2.191.719	\$191.419.438
Julio César Vallejo López	\$308.085.351	\$265.353.435	\$42.731.916	\$265.353.435
Luis Alfonso Urrea Aristizabal	\$107.801.357	\$102.255.530	\$5.545.827	\$102.255.530
Mario Guevara Rodríguez	\$254.773.307	\$250.575.499	\$4.197.808	\$250.575.499
Rubén Díaz y CIA Ltda	\$786.012.379	\$718.059.341	\$67.953.038	\$718.059.341
CIA Comercializadora	\$442.799.641	\$381.217.308	\$61.582.333	Por diferencias con la

³⁷ Originadas en su mayoría por descuentos, como se anota en el dictamen pericial.

³⁸ Fls. 489 a 519 del c.p.

³⁹ Fls. 528 y 529 del c.p.

⁴⁰ Fls. 161 y 162 del cp.



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

Listo				contabilidad del tercero, no se estableció el origen de la suma cuestionada
Almacenes la 14 S.A.	\$3.852.971.984	\$3.817.630.760	\$35.341.224	\$3.817.630.760
Amaury Martelo & CIA S.A.	\$193.076.239	\$182.930.739	\$10.145.500	\$182.930.739
Duflo S.A.	\$5.630.050.955	\$5.395.522.374	\$234.528.581	\$5.395.522.374
Makro Supermayoristas	\$8.740.766.643	\$8.603.796.866	\$136.969.777	\$8.603.796.866
Oscar Hernando Rivera Parada	\$171.328.738	\$135.740.537	\$35.588.201	Por falta de información contable del tercero no se estableció la diferencia
Hernando Correa Sandoval	\$166.680.995	\$165.128.957	\$1.552.038	Por falta de información contable del tercero no se estableció la diferencia
Hercopa S.A. en liquidación	\$810.831.198	\$677.631.281	\$133.199.917	Por falta de información contable del tercero no se estableció la diferencia
CIA Nacional de Distribución de Cali	\$1.161.046.777	\$263.092.347	\$897.954.430	Por falta de información contable del tercero no se estableció la diferencia
Diasa E.U.	\$138.400.230	\$0	\$138.400.230	Los ingresos de \$138.400.229 corresponden a Besile Fayad Jhon, quien actúa como accionista de DIASA. Fl. 145 del c.p.
Bodegas San Francisco Ltda.	\$113.180.961	\$87.798.133	\$25.382.828	\$87.798.133
Totales	\$25.052.623.125	\$23.180.673.309	\$1.871.949.816	

Al revisar el resultado de la prueba pericial señalada, la Sala advierte que, en relación con los terceros CIA Comercializadora Listo, Oscar Hernando Rivera Parada, Hernando Correa Sandoval, Hercopa S.A. en Liquidación, CIA Nacional de Distribución de Cali y Diasa EU, no fue posible justificar la diferencia existente entre los ingresos reportados y los ingresos declarados (\$1.268.277.149), por falta de información contable, diferencias entre las contabilidades o indebida identificación del tercero con quien se realizó la operación, circunstancias que impiden verificar la realidad de las operaciones registradas en las notas contables y demás documentos suministrados por la actora.

Así mismo, la entidad demandada tampoco pudo realizar cruces de información sobre algunos de los terceros mencionados, como lo advierte la resolución que resolvió el recurso de reconsideración al señalar que⁴¹, «Si la administración no pudo efectuar el cruce de información con los terceros RIVERA PARADA OSCAR HERNANDO, CORREA SALDOVAL HERNANDO, HERCOPA S.A. EN LIQUIDACIÓN, CIA NACIONAL DE DISTRIBUCIÓN DE CALI, DIASA E.U. (...) se le reitera al recurrente que la información en medios magnéticos es prueba documental (...)».

⁴¹ Fl. 176 del c.p.



En esas condiciones, al analizar bajo las reglas de la sana crítica las pruebas obtenidas por la Administración, las aportadas por la contribuyente y la prueba pericial, se considera que la actora no desvirtuó los ingresos reportados en relación con los terceros referidos.

Por lo tanto, la Sala revocará la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera, Subsección «C», en Descongestión y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁴².

El artículo 647 del Estatuto Tributario establece que, procede la sanción por inexactitud, entre otros eventos, cuando en la declaración se incluyen costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, o se utilizan datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a cargo o un mayor saldo a favor del contribuyente.

En este caso, en oposición a lo aducido en la demanda, se considera que es procedente la sanción, porque la actora incluyó en su declaración datos equivocados en relación con los ingresos obtenidos, de los cuales se derivó un menor valor a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Ahora bien, la Sala pone de presente que mediante el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴³, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, se estableció en el párrafo 5 que *«el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior»*.

Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴⁴, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁴⁵, al

⁴² Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

⁴³ *«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»*.

⁴⁴ E.T. *«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»*.



establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% - establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en las liquidaciones oficiales y el declarado por el contribuyente.

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

En consecuencia, se procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto de renta del año gravable 2006, la cual quedará así:

PAPELES NACIONALES S.A. – AÑO GRAVABLE 2006			
CONCEPTO	Liq. Privada	L.O.R.	C de E
Total patrimonio Bruto	\$172.640.758.000	\$172.640.758.000	\$172.640.758.000
Pasivos	\$102.995.430.000	\$102.995.430.000	\$102.995.430.000
Total patrimonio Liquido	\$69.645.328.000	\$69.645.328.000	\$69.645.328.000
Ingresos Brutos Operacionales	\$222.685.005.000	\$224.556.955.000	\$223.953.282.000 ⁴⁶
Ingresos brutos no operacionales	\$8.370.016.000	\$8.370.016.000	\$8.370.016.000
Intereses y rendimientos financieros	\$4.868.289.000	\$4.868.289.000	\$4.868.289.000
Utilidades por exposición a la inflación	\$3.110.365.000	\$3.110.365.000	\$3.110.365.000
Total ingresos brutos	\$239.033.675.000	\$240.905.625.000	\$240.301.952.000
Devoluciones, descuentos y rebajas	\$25.456.578.000	\$25.456.578.000	\$25.456.578.000
Total ingresos netos	\$213.577.097.000	\$215.449.047.000	\$214.845.374.000
Costo de Venta	\$144.957.355.000	\$144.957.355.000	\$144.957.355.000
Otros costos distintos de los anteriores	\$7.531.525.000	\$7.531.525.000	\$7.531.525.000
Total Costos	\$152.488.880.000	\$152.488.880.000	\$152.488.880.000
Gastos Operacionales de administración	\$8.545.228.000	\$8.545.228.000	\$8.545.228.000
Gastos Operacionales de Ventas	\$38.740.793.000	\$38.740.793.000	\$38.740.793.000
Otras deducciones	\$16.103.769.000	\$16.103.769.000	\$16.103.769.000
Total deducciones	\$63.389.790.000	\$63.389.790.000	\$63.389.790.000
Pérdida líquida	\$2.301.573.000	\$429.623.000	\$1.033.296.000
Renta presuntiva	\$3.695.931.000	\$3.695.931.000	\$3.695.931.000
Rentas gravables	\$79.459.000	\$79.459.000	\$79.459.000
Renta líquida gravable	\$3.775.390.000	\$3.775.390.000	\$3.775.390.000
Impuesto sobre la renta gravable	\$1.321.386.000	\$1.321.386.000	\$1.321.386.000
Impuesto neto de renta	\$1.321.386.000	\$1.321.386.000	\$1.321.386.000

⁴⁵ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

⁴⁶ Cifra que incluye la adición de ingresos no demostrados por la actora en la suma de \$1.268.277.149.



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)

Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

Sobretasa impuesto a la renta	\$132.139.000	\$132.139.000	\$ 132.139.000
Total impuesto a cargo	\$1.453.525.000	\$1.453.525.000	\$1.453.525.000
Autorretenciones	\$5.030.776.000	\$5.030.776.000	\$5.030.776.000
Total retenciones año gravable	\$5.030.776.000	\$5.030.776.000	\$5.030.776.000
Sanciones		\$1.153.121.000	\$488.287.000
ó Total saldo a favor	\$3.577.251.000	\$2.424.130.000	\$3.088.964.000

CALCULO DE LA SANCION POR INEXACTITUD (E.T. art. 647-1)		
Pérdida declarada	\$2.301.573.000	
Pérdida líquida C. de E.	\$1.033.296.000	
Disminución de la pérdida		\$1.268.277.000
Tarifa renta + sobretasa		38.5%
Impuesto Teórico		\$488.286.645
Tarifa sanción inexactitud		100%
Sanción por inexactitud		\$488.286.645

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

FALLA

1.- REVOCAR la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Primera, Subsección «C» en Descongestión. En su lugar se dispone:

- 1. ANULAR** parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 162412010000098 del 28 de septiembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira y su confirmatoria, la Resolución 900188 del 18 de octubre de 2011, emitida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.
- 2. A título de restablecimiento del derecho, FIJAR** como total saldo a favor a Papeles Nacionales S.A., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, la suma de TRES MIL OCHENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS SESENTA Y CUATRO MIL PESOS M/CTE (\$3.088.964.000), de acuerdo con la liquidación contenida en la parte motiva de esta providencia.

2. RECONOCER personería para actuar en representación de la entidad demandada a Mauricio Andrés del Valle Chacón, conforme con el poder visible en el folio 757 del c.p.

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

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.



Radicado: 66001-23-31-000-2012-00087-01(22254)
Demandante: PAPELES NACIONALES S.A.

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
BASTO**
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**MILTON CHAVES GARCÍA
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ