



IMPEDIMENTO DE CONSEJERA DE ESTADO POR HABER CONOCIDO EL PROCESO EN INSTANCIA ANTERIOR – Configuración. Al integrar la Sala que dictó la sentencia apelada

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior. La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que integró la Sala que dictó la sentencia apelada. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 141 NUMERAL 2

COSTO DE ACTIVOS MÓVILES ENAJENADOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Sistemas de determinación. Se aplican el juego de inventarios, inventarios permanentes o continuos o cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Constitución del costo. Se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable / SISTEMA DE INVENTARIO PERMANENTE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Contabilización del costo / SISTEMA DE INVENTARIO PERMANENTE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Aplicación. Prevé la disminución de inventarios por faltantes de mercancía

Para resolver, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que para establecer el costo de los activos móviles enajenados, debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: *“juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”,* autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, *“deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”*. Al respecto, la Sala ha señalado que *“en el sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido está constituido por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo, de la cual debe sustraerse el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final”*. A su vez, ha precisado que *“en el sistema de “inventarios permanentes o continuos”, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, el costo se contabilizará en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado, y al final del ejercicio se hará constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias”*. Para los contribuyentes que adopten



el sistema de inventarios permanentes el artículo 64 del Estatuto Tributario (vigente) prevé la disminución del inventario por faltantes de mercancía.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 62 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 64

DISMINUCIÓN DE INVENTARIOS POR FALTANTES DE MERCANCÍA – Requisitos / SISTEMA DE INVENTARIOS PERMANENTES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Alcance. Si el contribuyente está obligado a llevar el costo del activo movable por este sistema, esta situación no es suficiente para rechazar los costos generados en la destrucción de inventarios / **DESTRUCCION DE INVENTARIOS – Alcance.** Es deducible si se prueban las razones que impiden su comercialización / **EXPENSA NECESARIA – Demostración.** Debe tener relación de causa-efecto con la producción del ingreso

[P]ara que haya lugar a la disminución de inventario por faltantes de mercancías, se fijan los siguientes requisitos a saber: 1. Que el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente. 2. Que se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida. 3. Que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción. 4. Que se cumpla con el límite establecido correspondiente al % de la suma del inventario inicial más las compras. Esta Corporación ha precisado que en aquellos casos en los que el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta circunstancia no es suficiente para rechazar las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tiene origen en cuestiones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada si se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. En efecto, cuando los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, constituye expensa necesaria el costo de tales bienes, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, siempre que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tienen relación de causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 107

INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PARA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE INVENTARIO PERMANENTE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Configuración / NO SE RECONOCE EL COSTO REGISTRADO EN LA DECLARACIÓN DE RENTA EN EL CONCEPTO DE DISMINUCIÓN DEL INVENTARIO FINAL DE FALTANTES DE MERCANCÍAS POR FALTA DE PRUEBA CONTABLE IDÓNEA – Configuración

Se advierte que la sociedad demandante no cumple con los requisitos exigidos en los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Reglamentario 187 de 1975, para los contribuyentes que determinan los costos de venta por el sistema de inventarios permanentes o continuos. Lo anterior, porque la actora no allegó las tarjetas u hojas especiales en las que debe llevar el control de las mercancías y en las que, como mínimo, debe especificarse lo siguiente: (i) la clase de artículo, (ii) la fecha de la operación que se



registre, (iii) el número de comprobante que respalde la operación asentada, (iv) el número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas, existencias, costo de lo comprado, vendido, consumido, etc, y (v) el costo de las existencia. Tampoco presentó el libro de inventarios, ni las actas de destrucción y de baja de los bienes o las denuncias por la pérdida de las mercancías, tal como lo afirmó la DIAN en el proceso de determinación del impuesto. En consecuencia, la falta de prueba contable es suficiente para negar el reconocimiento del costo registrado en la declaración de renta del año gravable 2007, a cargo de la actora, por concepto de la disminución del inventario final por faltantes de mercancías de que trata el artículo 64 del Estatuto Tributario. Aunado a lo anterior, si bien en el estudio técnico del Ingeniero Metalúrgico Edilberto Moreno Díaz, se hizo una relación de las entradas y salidas de los meses julio, agosto y septiembre de 2007 y se concluyó que de todas *“las referencias compradas se observa una merma a nivel general del 2.5% en cuanto a peso se refiere”*, esta no es la prueba idónea para justificar el costo por concepto de la disminución o pérdida de inventarios que la sociedad demandante registró en la declaración privada, ni reemplaza los soportes contables que debía llevar la contribuyente por el sistema de inventarios permanentes y tampoco fueron allegadas las actas de destrucción ni kardex en las que se evidencie la pérdida de inventario.

FUENTE FORMAL: DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 29 / DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 30 / DECRETO REGLAMENTARIO 187 DE 1975 – ARTÍCULO 31

RECHAZO DEL COSTO DE VENTA REGISTRADO EN LA DECLARACIÓN DE RENTA POR PROVEEDORES NO INSCRITOS EN EL RUT – Configuración / EL HECHO QUE LA COMPRA DE CHATARRA SE DESARROLLE POR LA COSTUMBRE MERCANTIL NO ES JUSTIFICACIÓN PARA QUE NO SE EXIJA A LOS PROVEEDORES LA INSCRIPCIÓN EN EL RUT – Alcance / SÍ SE RECONOCEN LOS COSTOS REGISTRADOS EN LA DECLARACIÓN DE RENTA POR PROVEEDORES QUE NO ACTUALIZARON SU INSCRIPCIÓN EN EL RUT – Configuración

Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que la Administración rechazó los costos de \$2.112.847.000 por tratarse de compras a proveedores no inscritos en el RUT. En los actos demandados, la DIAN desconoce (i) las operaciones por valor de \$543.774.050, relacionadas con proveedores que efectuaron la inscripción en el RUT después del año 2007; (ii) operaciones por valor de \$1.389.269.500, relacionadas con proveedores que no se encuentran inscritos, o no existe registro de ellos en la base de datos de la entidad. Lo anterior, con fundamento en lo previsto en el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, (...) Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y gastos por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se acredita que están inscritas en dicho régimen. Según el último inciso del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado opera a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 del mismo estatuto. Por su parte, el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente para el año gravable en discusión, que reglamentó el artículo 555-2 el E.T.(...) De acuerdo con las normas citadas, es claro para la Sala que a partir del 1 de julio de 2005,



constituye un requisito para el reconocimiento de costos y gastos, la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se le realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA y la conservación del documento de inscripción. (...) Bajo ese entendido, la DIAN tuvo fundamentos suficientes para el rechazo de costos por \$543.774.050 y \$1.389.269.500, pues de las pruebas aportadas con ocasión del requerimiento especial y durante la verificación que efectuó la División de Gestión de Liquidación en el proceso de determinación del impuesto, se demostró que los proveedores con quienes la sociedad demandante realizó operaciones por la suma de \$543.774.050, se inscribieron en el RUT con posterioridad al año fiscalizado, esto es, el año 2007. Asimismo, se determinó que los proveedores con los que se efectuaron operaciones por la suma de \$1.389.269.500, no están inscritos en el RUT ni aparecen en la base de datos de la entidad. Es de anotar que si bien es cierto como lo afirma la demandante y quedó expuesto en el punto anterior, la compra de chatarra es una actividad que se desarrolla por la costumbre mercantil, tal circunstancia no es justificación para que la contribuyente no cumpla, para el reconocimiento de costos en la declaración de renta, con el deber de exigir a los proveedores en calidad de persona natural del régimen simplificado y como beneficiarios del pago, que estén inscritos en el RUT como responsables del régimen simplificado de IVA. Así, el rechazo de los costos se produjo por el incumplimiento del requisito y procedencia y control relacionado con la inscripción en el RUT de los beneficiarios de los pagos como responsables del régimen simplificado de IVA. Esta decisión se encuentra ajustada al artículo 177-2 del E.T., pues, la consecuencia derivada del incumplimiento de dicho requisito es el rechazo de los costos en la declaración de renta del año gravable 2007, por las sumas de \$543.774.050 y \$1.389.269.500, respectivamente. (...) Para la Sala estos documentos expedidos por la Administración Tributaria, acreditan que estas personas como beneficiarias de los pagos por la compra de material no ferroso (aluminio, cobre, bronce y acero), se encuentran inscritas en el Registro Único Tributario – RUT y pertenecen al régimen simplificado. Circunstancia que efectivamente reconoce la Administración cuando afirma que estos proveedores están inscritos en el RUT, solo que este no se encuentra debidamente actualizado o tiene alguna inconsistencia. En consecuencia, no es de recibido el argumento de la DIAN para desconocer los costos por \$179.803.450, pues como lo manifestó el *a quo*, a la sociedad demandante no se le puede atribuir las inconsistencias o la falta de actualización del RUT por parte de los proveedores, solo se puede exigir el cumplimiento de lo previsto en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, en cuanto la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se le realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA y la conservación del documento de inscripción. Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la DIAN y se confirma la decisión del Tribunal en el sentido de reconocer los costos registrados en la declaración de renta del año 2007, por la suma de \$179.803.450.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 177-2 LITERAL C

PROCEDENCIA DE COSTOS CONDICIONADA A LA PRESENTACIÓN DE LA FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE – Requisitos / FACULTAD FISCALIZADORA DE LA DIAN – Alcance / RECHAZO DE COSTOS POR SIMULACIÓN DE OPERACIONES DE COMPRA DE CHATARRA – Pruebas que desvirtúan las supuestas operaciones / PRUEBA INDICIARIA PARA DESVIRTUAR LAS OPERACIONES DE COMPRA DE CHATARRA –



Admisibilidad y apreciación / RECHAZO DE PRUEBA DOCUMENTAL POR NO COINCIDIR EL CERTIFICADO DEL REVISOR FISCAL CON LO CERTIFICADO POR LAS ENTIDADES BANCARIAS – Configuración

En cuanto a la procedencia de los costos, el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario condiciona su procedencia a la presentación de la factura o documento equivalente, exigiendo específicamente que la factura debe cumplir los requisitos señalados en los literales a), b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario. Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la exigencia probatoria de la norma para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente, implica que se debe presentar la factura o el documento equivalente que los soporte con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario. Lo anterior, sin embargo, como lo ha señalado la Sala *“no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración”*. Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos y gastos pueden ser rechazados. Para ello, cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias. En el caso *sub examine*, se observa que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN rechazó los costos por la suma de \$1.031.038.000, (...) Para la Sala, el anterior acervo probatorio no se trata de indicios sino de pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las supuestas operaciones de compra de chatarra de las cuales se derivan los costos solicitados por la contribuyente por \$1.031.038.000, por las razones que pasan a explicarse: Las pruebas demuestran que las operaciones de compra de chatarra fueron simuladas por el contribuyente, en tanto de las mismas se verifican las siguientes inconsistencias: (i) Los supuestos vendedores que pudieron ser contactados, de forma personal, desconocieron la realización de venta de chatarra a la sociedad demandante. (ii) Los diferentes números de cédulas, que certificó el Banco, de las personas que cobraron los cheques, no corresponden a los proveedores que indica la actora. (iii) La Litografía Guillermo Impresores que expidió las facturas de compra de chatarra pudo ser ubicada y declaró que no habían realizado operaciones con el proveedor Jhon Fredy Benavides Peña, identificado con la Cédula de Ciudadanía 80204194. Además, de las facturas de compra de chatarra, no existe otro soporte contable de los costos, como se verificó en la inspección contable. El hecho de que las pruebas no fueran practicadas en presencia del contribuyente, ni recibidas bajo juramento, no le resta validez a dichas pruebas, porque tanto en la vía gubernativa como en la judicial, el



contribuyente tuvo la oportunidad procesal para desvirtuarlas mediante los medios de prueba admisibles o con la tacha de falsedad, situación que como da cuenta el expediente, no ocurrió. En consecuencia, al analizar en conjunto todas las pruebas, la Sala considera que dicho acervo probatorio le resta credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúa la operación de compra de chatarra que esos documentos registran. (...) De la valoración de las pruebas, se evidenciaron inconsistencias de las compras reportadas por el contribuyente durante el año gravable 2007 por la suma de \$14.472.123.000 (...) La Sala en esta oportunidad concluye que estos indicios desvirtúan la realidad de las operaciones reflejadas en las facturas de compra de chatarra. Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado. De acuerdo con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso. Por su parte, el artículo 242 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso. Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Solo ante la falta de estas puede acudir a los indicios, que deben ser valorados en conjunto. La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto. Por esa razón, sostuvo que ante la contundencia de los indicios *“se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió”*, pues la demandante se limitó a *“esgrimir las presunciones a su favor y omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber”*. Así pues, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN determinó que eran inexistentes las operaciones comerciales, por lo que se desvirtuó la realidad de los costos declarados en el año 2007 por la suma de \$14.472.123.000. (...) De las pruebas recaudadas por la DIAN en sede administrativa y de las visitas de verificación, se advierte que si bien el revisor fiscal de la COMERCIALIZADORA ALMETAL S.A. certificó que los pagos por la sociedad demandante en el año 2007 fueron por \$84.490.769.243, los cuales tienen soporte en las correspondientes facturas, esta suma no coincide con las certificadas por las entidades bancarias (23.284.415.682) y los libros auxiliares o soportes contables de la actora (84.069.330.825). En esa medida este documento no se puede tener como plena prueba, ya que no le resta valor probatorio al conjunto de indicios que evidencian la inexistencia de los pagos que adujo a través de transferencias bancarias, debido a las diferencias encontradas en la información exógena reportada por el proveedor, los comprobantes de los Bancos, los registros



contables y la imposibilidad de constatar el movimiento en el libro de inventario y balances, porque este se encuentra diligenciado a partir del folio 1010 desde el 31 de diciembre de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2009. (...) Es claro que la suma certificada por \$48.848.123.283, tal como lo sostuvo el *aquo*, no coincide con los registros que aparecen en los libros auxiliares y soportes contables de la actora. Además, el revisor fiscal de la entidad bancaria hace una salvedad que no permite tener esta certificación como plena prueba, pues no cumple con los presupuestos previstos en el artículo 774 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 777 del mismo estatuto, toda vez que no especifica si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, por el contrario, manifiesta que no hace ninguna representación sobre si los registros contables son adecuados y estaban en debida forma, lo cual imposibilita llegar al convencimiento de los hechos que pretenden probarse. En consecuencia, no existe certeza del monto total pagado por la sociedad demandante a la COMERCIALIZADORA ALMETAL S.A., pues al analizar en conjunto todas las pruebas recaudadas por la DIAN en sede administrativa, estas le quitan credibilidad a las facturas y al certificado del revisor fiscal, toda vez que desvirtúan las operaciones de compra de chatarra que esos documentos registran, máxime cuando los soportes contables de la actora y los reportados por los Bancos no coinciden. Por lo tanto, el cargo no prospera.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 771-2 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 240 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 242 / CÓDIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTÍCULO 177

SANCIÓN POR INEXACTITUD – Configuración / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA – Procedencia. Presupuestos de análisis de la Ley 1819 de 2016 / REDUCCIÓN DE LA SANCIÓN – Inviabile. Porque no se cumplió el supuesto de subsanación de la infracción por el contribuyente

Habida consideración que se encuentra demostrado que el contribuyente declaró costos inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud frente a estos y solamente procede levantarla frente el cargo que prospera parcialmente. Además, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la sociedad demandante se resolvieron desfavorablemente por falta de soporte probatorio, y en tanto la Administración demostró que las cifras declaradas por la contribuyente no eran reales. La Sala pone de presente que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria, previsto en el artículo 29 de la Constitución Política. Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias (...) Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%. No es viable la



reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad.

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

CONDENA EN COSTAS EN SEGUNDA INSTANCIA – Improcedencia. Por falta de prueba de su erogación

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

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

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2012-00054-01(20844)

Actor: C. I. MUNDO METAL S.A. EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia del 14 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda¹.

¹ Folios 357 a 403 c. p.



La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000013 de 4 de marzo de 2011 y la Resolución No. 900050 de 12 de marzo de 2012, proferidas por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes y la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, mediante las cuales modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios del año gravable 2007, de la sociedad CI MUNDO METAL S.A. en Liquidación, NIT 800.177.471-8.

SEGUNDO. A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, MODIFÍCASE la liquidación oficial del impuesto sobre la renta del año 2007 de la sociedad CI MUNDO METAL S.A. EN LIQUIDACIÓN, identificada con NIT 800.177.471-8, de acuerdo con la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia².

TERCERO. No se condene por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

[...].”

ANTECEDENTES

El 18 de marzo de 2008, C.I. MUNDO METAL S.A. EN LIQUIDACIÓN presentó la declaración de renta por el año gravable 2007, en la que en la que registró costos por \$406.704.353.000, una renta líquida gravable de \$2.367.913.000, un total impuesto a cargo de \$805.090.000 y un total saldo a pagar de \$24.843.000.

Previo Requerimiento Especial 312382010000012 de 9 de marzo de 2010³, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 312412011000013 de 4 de marzo de 2011⁴, en la que rechazó costos por \$84.957.594.000. Por lo tanto, determinó una renta líquida de \$87.325.507.000, un impuesto a pagar de \$29.690.672.000, una sanción por inexactitud de \$46.216.931.000 y un saldo a pagar de \$75.127.356.000.

El 9 de mayo de 2011, la sociedad actora radicó el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y por Resolución 900.050 de 12 de marzo de 2012, la DIAN confirmó en reconsideración el acto recurrido⁵.

DEMANDA

La sociedad C.I. MUNDO METAL S.A. en liquidación, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁶:

² Se reconocen costos por \$179.803.450 (operaciones con SOTOMAYOR OVALLE MANUEL, HERNÁNDEZ GERMÁN, LOPERA RIVERA HERMÓGENES Y RENTERÍA VALLECILLA JONNY) y se ajusta la sanción por inexactitud.

³ Folios 2 a 25 c. a.

⁴ Folios 26 a 91 c. p.

⁵ Folios 92 a 110 c. p.

⁶ Folio 2 c. p.



“Los actos administrativos que demandan su nulidad y restablecimiento del derecho son:

- a) **Liquidación Oficial de Revisión No. 312412011000013** del 4 de marzo de 2011, emitida por la Dirección Seccional de Impuestos de Grandes Contribuyentes, por medio de la cual se modificó la declaración del impuesto a la renta correspondiente al año 2007.
- b) **Resolución 900050** de fecha 12 de marzo de 2012, proferido por la Gestión de Recursos Jurídicos Dirección de Gestión Jurídica, por la cual se decide el recurso de reconsideración instaurado en contra de la liquidación oficial de revisión anotada.

Como consecuencia de la nulidad solicitada, a título de restablecimiento del derecho se decreta lo siguiente:

Primero: Que la liquidación privada del impuesto a la renta por el año 2007, presentada por mi representada se encuentra en firme e inmodificable;

Segundo: Que se levante la sanción por inexactitud impuesta, por existir elementos que indican la inexistencia de hechos sancionables;

Tercero: Que en los términos del artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, se condene en costas a la demandada y se ordene su liquidación”.

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 83, 88, 333 y 671 de la Constitución Política de Colombia.
- Artículos 58, 59, 64, 177-2, 743, 746, 750, 771-2 y 781 del Estatuto Tributario.
- Artículo 769 del Código Civil.
- Artículo 835 del Código de Comercio.
- Artículo 252 del Código de Procedimiento Civil.

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

Desconocimiento de pérdidas de inventarios por \$6.049.759.000

CI MUNDO METAL S.A. EN LIQUIDACIÓN tiene como objeto social la exportación y promoción de productos colombianos al exterior y la comercialización nacional de excedentes industriales, compra y venta de chatarra ferrosa y no ferrosa, y en general cualquier tipo de chatarra.

La DIAN rechazó la pérdida de inventarios registrada en la declaración de renta del año gravable 2007, a cargo de la sociedad actora, porque a su juicio, los faltantes de mercancías no se presentan por facilidad de destrucción o pérdida sino por falta de control al momento de la compra.

La Administración desconoce que la actividad de comercialización de chatarra se rige por la costumbre mercantil y durante el proceso de compra de inventario se exigen controles de calidad para seleccionar la chatarra útil, hacer el alistamiento y la



exportación. En consecuencia, no puede verse la facilidad de destrucción de una forma subjetiva sino que debe analizarse frente a cada caso en particular.

De conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado⁷, las pérdidas de inventarios son una expensa que reduce la renta y que no solo aplica para medicamentos o productos de naturaleza similar, sino también para productos perecederos, es decir, la baja de inventarios está permitida como una deducción fiscal en cualquier tipo de inventarios y actividades.

La sociedad demandante no realizó ningún tipo de ocultamiento técnico contable, por el contrario, bajó del costo aquella chatarra que no sirve para la venta por no reunir los requisitos y condiciones para su exportación. En efecto, de acuerdo con el estudio técnico elaborado por el ingeniero metalúrgico Edilberto Moreno Díaz, se hace constar que el material no ferroso (desechos) adquirido está conformado por aluminio, cobre, bronce y acero, pero resulta ser que no todo lo que se compra a los proveedores sirve para la exportación y el desarrollo de la actividad de comercialización.

En consecuencia, se cumplen los requisitos previstos en el artículo 64 del Estatuto Tributario (vigente) para la deducción de la pérdida hasta en un 3% del inventario inicial, porque se trata de mercancías de fácil pérdida y el valor de la pérdida no excede el porcentaje autorizado legalmente.

Rechazo de proveedores no inscritos en el RUT por \$2.112.847.000

La Administración rechazó \$543.774.050 porque según los registros de la DIAN, dichos sujetos se inscribieron después de 2007 (año de fiscalización). La suma de \$1.389.269.500 porque no existen registros y la suma de \$179.803.450 porque los proveedores no actualizaron el RUT.

El artículo 177-2 del Estatuto Tributario exige que los proveedores tengan RUT, sin embargo, la falta de actualización del mismo no es razón suficiente para que la DIAN rechace la deducción solicitada por la comercializadora, puesto que esta obligación recae en los proveedores. Además, ante la informalidad de la actividad de chatarra y reciclaje, no es posible corroborar la veracidad de la información que suministran cada uno de los vendedores.

Así pues, la actividad desarrollada por la sociedad demandante se rige por el principio de buena fe, ya que dadas las condiciones reales del sector de mercado de chatarra, no es viable tener certeza de la información reportada por los proveedores.

Rechazo de costos inexistentes por \$1.031.038.000

Las facturas emitidas por los señores Jhon Fredy Benavides por \$42.044.000 y Sandra Yurany Bonilla Parra por \$907.672.100, cumplen con los requisitos exigidos legalmente para efectos de la aceptación de costos y deducciones de acuerdo con lo previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario. La Administración parte de unos indicios para desvirtuar la autenticidad de los documentos, lo que resulta ilegítimo y contrario a la valoración probatoria bajo los parámetros de la sana crítica.

⁷ Sentencias de 23 de febrero de 2011, exp. 17538, 10 de marzo de 2011, exp. 16966; 19 de mayo de 2011, exp. 17875; 31 de mayo de 2011, exp. 17150; y 27 de octubre de 2011, exp. 17115.



Rechazo por terceros no ubicados por \$14.472.123.000 – Operaciones inexistentes

Las facturas que reposan en el expediente administrativo evidencian la existencia de las operaciones realizadas con los proveedores Jhon Wilfredo Murillo Nieto, John Edwin Bayona Pinto, Gustavo Santos, John Jairo Grisales Navarrete y Helio Monroy Cruz. En esa medida, cuando los proveedores no proporcionan la información fidedigna acerca de su ubicación, no responden, o no comparecen ante la Administración, este asunto no puede trasladarse a la comercializadora quien actúa de buena fe.

Rechazo de costos por diferencias en cruce de información por \$61.291.827.000

Para la aceptación de costos y deducciones según lo previsto en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la Administración debe fundamentarse en las facturas y no en la verificación de pagos efectuados entre el proveedor y el cliente.

La exigencia del pago no determina la existencia del costo o de la deducción, ya que su nacimiento está supeditado únicamente a la causación, la cual se encuentra debidamente acreditada con las facturas que constituyen el soporte de las operaciones realizadas entre la sociedad demandante y su proveedor, la Comercializadora Almetal S.A.

Las facturas, como parte integrante de la contabilidad, gozan de presunción de veracidad y en tal sentido, no puede la Administración negarle calidad probatoria, mucho menos cuando no ha desvirtuado su idoneidad ni la ha tachado de falsedad.

La manifestación del proveedor de haberle vendido al cliente [C.I. MUNDO METAL S.A.] es un testimonio (artículo 750 del E.T.) que junto con las facturas, demuestran la existencia del costo que desconoce la DIAN en la liquidación oficial de revisión.

La DIAN solamente tuvo en cuenta los pagos que las entidades financieras certificaron a pesar del error, que en principio, incurrió Valores Bancolombia, el cual fue resarcido en el segundo cruce de información, en el que señaló que sí tramitó pagos a favor del citado proveedor. Además, no le da ninguna validez a la certificación del revisor fiscal del proveedor [ALMETAL S.A.], quien dio fe de que dicha empresa recibió la suma de \$84.490.796.243, por concepto de las ventas realizadas a la sociedad demandante.

Proveedores ficticios o insolventes

La DIAN desconoce lo previsto en el artículo 88 del Estatuto Tributario, pues no ha emitido ninguna publicación en un diario de ampliación circulación, en la que informe que los proveedores de CI MUNDO METAL fueron declarados ficticios e insolventes. Lo anterior, constituye una violación del debido proceso.

Sanción por inexactitud



No es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la actora, pues los datos de la declaración son verdaderos y completos, dado que no existieron proveedores ficticios ni operaciones simuladas. En consecuencia, las modificaciones propuestas obedecen a un error de apreciación de las pruebas y a una diferencia de criterios en la norma aplicable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos⁸:

Desconocimiento de pérdida de inventarios por \$6.049.759.000

Para efectos de la deducción por disminución de inventario final por faltantes de mercancías, el artículo 64 del Estatuto Tributario establece los siguientes requisitos: (i) Que el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente; (ii) que se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdidas, (iii) que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción y (iv) que se cumpla con el límite establecido correspondiente al porcentaje de la suma de inventario inicial más las compras.

Sostuvo que el rechazo de pérdida de inventario, obedece a que no fue probado el ajuste de inventario faltante de mercancía, pues a pesar de haberse solicitado mediante la notas crédito del 31 de diciembre de 2007, no fueron allegadas las actas de destrucción, ni las denuncias que probaran la pérdida de inventarios incluida en la declaración de renta.

Además, la demandante no cuenta con un programa para el manejo y control de inventarios, pues no lleva los registros contables conforme con las normas técnicas ni cuenta con soportes como Kardex, actas de baja y denuncias, tal como quedó señalado en el acta de inspección contable. Por lo tanto, resulta insuficiente el listado de contabilidad que contiene las órdenes de compras y las salidas de inventario.

No cumple con el requisito de que la mercancía sea de fácil destrucción o pérdida, pues las supuestas pérdidas de la mercancía “chatarra” no se dan por el deterioro o destrucción de la misma atribuible a factores físicos, químicos o atmosféricos que impidan su comercialización, sino que obedecen a un proceso de selección depurativo en el cual se escoge la mercancía susceptible de ser comercializada y se desecha la que no cumple con la calidad requerida para tales efectos.

El informe técnico del ingeniero metalúrgico allegado por la sociedad demandante no subsana la omisión probatoria de la supuesta pérdida de inventario ni acredita la calidad de difícil destrucción o pérdida, por el contrario, da cuenta del hecho de que al momento de adquisición de la mercancía, esta no se encontraba en condiciones de comercializarse.

En consecuencia, ante la falta de prueba contable que demuestre la existencia y justificación de los ajustes de inventario, de acuerdo con el artículo 781 del Estatuto Tributario, constituye un indicio en contra de la sociedad actora.

⁸ Folios 132 a 188 c. p.



Finalmente, resulta improcedente la solicitud de aplicación de la jurisprudencia del Consejo de Estado, ya que las sentencias citadas por el actor tratan un tema distinto al del caso en estudio, pues existen condiciones particulares que la hacen diferente en los supuestos de hecho y de derecho.

Rechazo de proveedores no inscritos en el RUT \$2.112.847.000

Según los artículos 177-2, 555-2 del Estatuto Tributario y 20 del Decreto 2788 de 31 de agosto de 2004, a partir del 1 de julio de 2005, constituye un requisito para el reconocimiento de costos y gastos, la inscripción previa en el RUT de las personas a las que se les realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA.

Los documentos que contienen las cédulas de ciudadanía de personas naturales con las que presuntamente la actora realizó operaciones, no tienen la vocación de sustituir o equiparar el requisito previsto de manera taxativa por el legislador para efectos del reconocimiento de costos y gastos.

Por lo tanto, ante el evidente incumplimiento legal en torno a la inscripción del RUT de los proveedores, se rechazó la deducción por \$2.112.847.000, puesto que (i) las operaciones por \$543.774.050 corresponde a proveedores que se inscribieron después del año 2007, (ii) las operaciones por \$1.389.269.500 a proveedores de los cuales no existen registros del RUT; y las operaciones por \$179.803.450 a proveedores pendientes de actualizar.

Rechazo de costos inexistentes por \$1.031.038.000

Con ocasión de los requerimientos ordinarios expedidos en el proceso de determinación, se obtuvo respuesta por parte de los supuestos proveedores SANDRA YURANY BONILLA PARRA y JHON FREDY BENAVIDEZ PEÑA, quienes manifestaron no haber realizado operaciones con la contribuyente.

Con el objeto de verificar quiénes habían cobrado o reclamado el valor de los cheques que obran en el expediente, se requirió al Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Colombia S.A., el cual manifestó que no era viable dicha solicitud porque los cheques fueron girados sin cruce restrictivo y, por ende, no se podían identificar las firmas del endoso. Adicionalmente, la Registraduría Nacional del Estado Civil, certificó que los números de las 8 cédulas que constan en los cheques que aportó el Banco, corresponden a personas distintas a los beneficiarios y dos de ellas no figuran en la base de datos.

Como resultado de los cruces de información, la Litografía Guillermo Impresores informó que no había impreso facturas a nombre de Jhon Fredy Benavides, y la sociedad Lito Paisa dijo haber elaborado cinco factureros a Sandra Yurany Bonilla el 29 de diciembre de 2005.

En consecuencia, la DIAN desvirtuó la autenticidad de las facturas debido a las inconsistencias e irregularidades encontradas con respecto a las operaciones en que se fundamenta la deducción en la declaración de renta.



Por lo demás, la DIAN interpuso denuncia penal el 10 de diciembre de 2012, contra la sociedad demandante por fraude procesal y falsedad en documento privado.

Rechazo por terceros no ubicados por \$14.472.123.000. Operaciones inexistentes

No fue posible ubicar a los terceros que realizaron operaciones con la sociedad contribuyente, ya que de la información que allegó la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital, el Instituto Agustín Codazzi, y las Empresas de telecomunicaciones [Colombia Móvil S.A. E.S.P, TIGO, COMCEL S.A.], se evidencia lo siguiente:

- Se enviaron requerimientos a las Direcciones de Cámara de Comercio y fueron devueltas porque no existen direcciones o porque no hay quien reciba.
- El contribuyente envió cédulas que corresponde al mismo número del tercero (proveedor), pero el nombre es otro.
- El contribuyente envió como soportes, registros de cámaras de comercio que pertenecen a otras personas.
- Se hizo citación mediante diario de amplia circulación, y no se presentaron las personas requeridas.
- Se hicieron llamadas telefónicas a números registrados por los terceros que no corresponden a estas personas.
- Las 5 personas requeridas no se presentaron, y otros negaron tener transacciones con la contribuyente.

De la valoración de las pruebas practicadas en el proceso de determinación del impuesto, se deduce que existen una serie de indicios que no permiten tener pleno convencimiento y certeza sobre la realidad de las operaciones y, por ende, la plena validez de las facturas.

Rechazo de costos por diferencias en cruce de información por \$61.291.827.000

El contribuyente por el año 2007, reportó compras efectuadas a la Comercializadora ALMETAL por valor de \$84.576.243.218 con comprobantes de egreso sin firma, y el tercero reportó por operaciones de cuentas por cobrar y por pagar, las sumas de \$1.323.927.957 y 1.286.447.156, respectivamente.

Adicionalmente, la comercializadora ALMETAL S.A. certificó operaciones por \$84.490.769.243 y del cruce de esta información con los bancos se reconoció lo certificado por BANCOLOMBIA por \$23.138.950.792 y por BBVA por \$145.464.890, por lo que se mantuvo el rechazo del monto de \$61.291.827.000.

Proveedores ficticios o insolventes

La sociedad demandante no podía controvertir los actos demandados por la ausencia del procedimiento previsto en el artículo 671 del Estatuto Tributario, pues en tales actos no se cuestionó la existencia de proveedores ficticios o insolventes como causa del desconocimiento de los costos de venta.



Por lo demás, el rechazo de estos costos no requiere de la declaración del proveedor ficticio cuando se encuentra probada la inexistencia de las operaciones que dieron lugar a la deducción en la declaración de renta.

Sanción por inexactitud

Procede la sanción por inexactitud en la medida en que se encuentra probado el hecho sancionable determinado en el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues en la declaración privada de renta del año gravable 2007, la sociedad incluyó costos de venta improcedentes y datos equivocados a título de costos y deducciones, lo cual derivó en un menor saldo a pagar.

En este caso, no se presenta una diferencia de criterios, toda vez que el rechazo de los costos declarados corresponde al desconocimiento de la contribuyente de la norma aplicable, esto es, de las normas tributarias que delimitan los requisitos para la procedencia de los costos y deducciones en materia de renta.

Condena en costas

De acuerdo al artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no procede la condena en costas, ya que se trata de un asunto de interés público.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 14 de noviembre de 2013⁹, resolvió i) declarar la nulidad parcial de los actos demandados; y ii) negar la condena en costas. Las razones fueron las siguientes:

Desconocimiento de pérdidas de inventarios por \$6.049.759.000

El Tribunal sostuvo que en la actividad desarrollada por la actora pueden disminuirse inventarios por pérdida o destrucción, sin embargo, el informe rendido por el ingeniero metalúrgico no constituye prueba idónea para tal efecto. Además, no existen los soportes contables requeridos en el sistema de manejo de inventarios utilizado por la contribuyente, a través de los cuales se pueda constatar el movimiento y destrucción de los mismos.

Rechazo de proveedores no inscritos en el RUT \$2.112.847.000

La sociedad contribuyente no actuó en contravía de lo dispuesto en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, toda vez que tiene la constancia de la copia del RUT de los proveedores SOTOMAYOR OVALLE MANUEL, HERNÁNDEZ GERMÁN, LOPERA RIVERA HERMÓGENES y RENTERÍA VALLECILLA JONNY, independiente de si estos presentan alguna inconsistencia o están pendiente de actualización. En

⁹ Folios 357 a 403 c. p.



consecuencia, el cargo está llamado a prosperar parcialmente, en el sentido de que se reconozca a favor del contribuyente la suma de \$179.803.450.

En relación con las operaciones por valor de \$543.774.050 y \$1.389.269.500, realizadas por la sociedad actora con proveedores que efectuaron la inscripción en el RUT después del año 2007, y aquellos que no se encontraron inscritos en el RUT, le asiste razón a la Administración de Impuestos en el rechazo de estos valores, por cuanto es obligación del adquirente del bien o servicio, exigir y conservar el RUT del proveedor al momento en que se realice la operación comercial, para que de esta forma pueda solicitar la aceptación del costo o gasto.

Rechazo de costos inexistentes por \$1.031.038.000

La actora manifiesta que existe prueba documental que acredita el valor de las compras realizadas a los siguientes proveedores: Bonilla Parra Sandra Yurany por \$42.044.000 (aporta dos facturas) y Jhon Fredy Benavides por \$907.672.000 (aporta tres facturas).

El a quo señaló que no existe certeza sobre la existencia de los costos señalados por la parte actora, toda vez que en la investigación adelantada por la DIAN, se pudo constatar que las facturas aportadas carecen de la autenticidad predicada por la sociedad. Lo anterior, porque los señores Sandra Yurany Bonilla Parra y Jhon Fredy Benavides, manifestaron no haber realizado operaciones con la sociedad contribuyente. Además, el propietario de la Litografía Guillermo Impresores, certificó que en ese establecimiento no se han impreso talonarios de facturas de venta a nombre del señor Jhon Fredy Benavides Peña, identificado con cédula de ciudadanía No. 80.204.194.

Rechazo por terceros no ubicados por \$14.472.123.000. Operaciones inexistentes

La actora solicita se tengan como prueba de la existencia de estas operaciones los siguientes documentos:

- Jhon Wilfredo Murillo Nieto (10 facturas) por \$302.772.850
- Bayona Pinto Jhon Edwin (10 facturas) por \$818.279.800
- Santos Gustavo (7 facturas) por \$1.050.919.200
- Grisales Navarrete Jhon Jairo (15 facturas) por \$781.926.000
- Helio Monroy Ortiz (26 facturas) por \$728.952.650.

Como resultado de la labor de fiscalización, la DIAN concluyó:¹⁰ “

“Por lo anterior, este Despacho después de realizar el seguimiento de cada uno de estos terceros llega a la conclusión de que existen pruebas de que las operaciones con estos terceros no se realizaron, ya que este Despacho efectuó verificaciones como:

¹⁰ Folios 61 a 71 c.p. Liquidación Oficial de Revisión 312412011000013 del 4 de marzo de 2011.



1. *Se envían requerimientos ordinarios a las direcciones de Cámara y (sic) Comercio y son devueltos por no existir direcciones, no hay quien reciba, etc.*
2. *El contribuyente envió cédulas que corresponden al mismo número del tercero, pero el nombre es otro.*
3. *El contribuyente envió como soportes certificados de cámara de comercio que pertenecen a otras personas.*
4. *Se efectuó publicación en un diario de amplia circulación y no se presentaron.*
5. *Se realizaron llamadas telefónicas a números registrados por los terceros, y al realizar las llamadas no corresponden a estas personas.*
6. *De las llamadas realizadas se encuentran a 5 personas de las cuales informan la dirección correcta, y manifiestan asistir a cualquier citación que se les haga, se envía citación a los terceros ubicados en Bogotá y no se presentan, etc.*

El a quo precisó que si bien los documentos aportados por la sociedad demandante pueden contener los requisitos señalados en el artículo 771-1 del Estatuto Tributario y en esa medida constituirían en principio plena prueba para la procedencia de los costos solicitados, en razón a la actuación que adelantó la Administración en la etapa de fiscalización con el fin de corroborar con los terceros la existencia de estas operaciones, era deber de la hoy actora proceder a través de los diferentes medios de prueba consagrados en la ley, llevar al convencimiento de la Administración sobre la existencia de estas operaciones, lo que no ocurrió.

A pesar de la labor de fiscalización desplegada por la DIAN, no se pudieron ubicar a los terceros para corroborar la realidad de las operaciones, por lo tanto, le correspondía a la parte actora llevar a la Administración al convencimiento sobre la realidad de estas operaciones en virtud del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil. Sin embargo, la sociedad demandante no allegó las pruebas que llevaran al convencimiento de la existencia de estas operaciones.

Rechazo de costos por diferencias en cruce de información por \$61.291.827.000

Esta suma proviene de operaciones realizadas por la contribuyente con la Sociedad Comercializadora Almetal S.A. en las que la actora reportó operaciones por \$84.490.769.243 respecto de las cuales la DIAN solamente reconoció \$23.284.415.682.

La actora alega que el revisor fiscal de la Sociedad Almetal S.A. expidió certificación en la que se indica que la comercializadora expidió facturas en el año gravable 2007 a la empresa actora y fueron canceladas en su totalidad, por la suma de \$84.511.089.618.

El a quo precisó que no se tienen como plena prueba la certificación aportada por el Revisor Fiscal de la Sociedad ALMETAL S.A., en la que se indica que la comercializadora expidió facturas en el año gravable 2007 a la empresa CI Mundo Metal S.A. y fueron canceladas en su totalidad, por la suma de \$84.511.089.618, pues no cumple los requisitos de ley para tenerse como válida, toda vez que no especifica si la contabilidad de la sociedad se lleva de acuerdo a las prescripciones



legales, si los libros se encuentran registrados en Cámara y Comercio, si las operaciones están comprobadas en comprobantes internos y externos, y si refleja la situación financiera de la empresa.

Por otra parte, con fundamento en la inspección tributaria y la inspección contable practicada con el fin de determinar la realidad de las operaciones entre C.I. Mundo Metal y Comercializadora Almetal S.A. durante el año gravable 2007, se concluye que lo efectivamente pagado por el contribuyente a través del Banco de Colombia y del Banco BBVA a dicho proveedor, son los valores certificados por las precitadas entidades financieras así:

BANCO	VR. CERTIFICADO	Anexo 5, 2 Auxiliar Bancos Cta. PUC 1110	FOLIOS
BANCOLOMBIA	\$23.138.950.792	\$82.962.285.726	2991-2998, 8692-8694, 8695
BANCO BBVA	145.464.890	1.107.045.099	2989-2991, 9045-9050
TOTAL CERTIFICADO	23.284.415.682	84.069.330.825	

El revisor fiscal de Valores Bancolombia certificó que la sociedad C.I. Mundo Metal realizó giros a la Comercializadora Almetal por \$48.848.123.283, quien además, hizo la salvedad al expresar que no hace ninguna representación sobre si los registros contables son adecuados y estaban en debida forma.

De otra parte, de la inspección tributaria realizada por la Administración, se observa que en la contabilidad de la sociedad actora no existe concordancia entre los registros de los libros auxiliares y los soportes contables, con el valor solicitado, ni tampoco con el valor de \$48.848.123.283, informado por el Revisor Fiscal de VALORES BANCOLOMBIA.

Comoquiera que no existe claridad sobre el monto de los pagos efectuados por la sociedad demandante a la Comercializadora ALMETAL S.A., el cargo no está llamado a prosperar.

Proveedores ficticios e insolventes

El a quo señaló que la declaración de proveedor ficticio no es requisito previo para el rechazo de los costos, además del estudio del expediente, no se demuestra que la DIAN haya efectuado un rechazo por compras a proveedores ficticios o insolventes, sino que el desconocimiento de las glosas ha tenido como causa la inexistencia de las operaciones.

Sanción por inexactitud

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 647 del Estatuto Tributario, en el caso concreto, no se configura una diferencia de criterios, sino que la Administración desvirtuó la existencia de las operaciones declaradas por la actora. En esa medida solo procede la reducción de la sanción por inexactitud en virtud del cargo que prospera parcialmente (\$179.803.450).

Finalmente, no hay lugar a condena en costas, de conformidad con lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso



Administrativo, toda vez que en este proceso se ventila un asunto de interés público, como lo son los tributos.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante presentó recurso de apelación contra la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos¹¹:

Desconocimiento de pérdida de inventarios por \$6.049.759.000

El Tribunal reconoció que la mercancía comercializada [chatarra] es de fácil destrucción o pérdida, sin embargo, no declaró la falsa motivación de los actos administrativos demandados. Además, hizo una valoración probatoria muy deficiente y confusa, que desestimó la experticia técnica del ingeniero metalúrgico, que resultaba pertinente y conducente para desvirtuar la tesis de la DIAN, pues este concepto demuestra la existencia real y cierta del inventario.

Rechazo de proveedores no inscritos en el RUT \$2.112.847.000

Debido a que el mercado de chatarra en Colombia es informal y se desarrolla en la mayoría de casos por personas que no tienen un nivel de escolaridad, se presume la buena fe al momento de solicitarle el RUT a los proveedores y en muchos casos es imposible corroborar la veracidad de la información. En consecuencia, no es de recibo la decisión del *a quo* de rechazar la suma de \$543.774.050, porque según los registros de la DIAN dichos sujetos se inscribieron en el RUT después del año 2007 y la suma de \$1.389.269.500, porque no existen los registros correspondientes.

Rechazo de costos inexistentes por \$1.031.038.000

Con fundamento en la autorización otorgada mediante Resolución de la DIAN No. 32000199938 de 5 de septiembre de 2005, fueron emitidas las facturas por el señor Jhon Fredy Benavides. Dichas facturas cumplen con los presupuestos exigidos en los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario, pues contienen el nombre de la sociedad adquirente, la fecha, la descripción de la mercancía y el valor de la operación.

Si bien es cierto que el tipógrafo afirmó que no elaboró dichas facturas, este aspecto no invalida la operación ni su existencia. Tampoco el hecho de que algunos cheques fueron cobrados por personas diferentes a los beneficiarios.

Finalmente, las pruebas testimoniales en que se fundamenta el *a quo* para negar el reconocimiento de los costos y gastos, no fueron puestas en conocimiento de la sociedad demandante para efectos de ejercer su derecho de defensa y contradicción.

Rechazo por terceros no ubicados por \$14.472.123.000. Operaciones inexistentes.

¹¹ Folios 405 a 421 c. p.



La dificultad de aportar la prueba solicitada por la DIAN para acreditar el pago de la compra de chatarra, dado que algunos de los proveedores no pudieron ser ubicados, las direcciones reportadas no existen o no se conocen o se trasladaron, no ampara el desconocimiento de las operaciones, toda vez que la aceptación de los costos y deducciones solamente requiere de la existencia de las facturas emitidas por el proveedor, documentos que fueron allegados, sin que hayan sido desvirtuados o tachados de falsedad por la entidad.

Rechazo de costos por diferencias en cruce de información por \$61.291.827.000

No es pertinente la verificación de los pagos efectuados entre el proveedor y el cliente, pues en este caso, la sociedad demandante lleva su contabilidad por el sistema de causación, por lo tanto, el reconocimiento de costos y gastos se da a partir del momento en que nace la obligación de pagar, que se evidencia a través de las facturas y documentos pertinentes.

Con las facturas y la certificación del revisor fiscal del proveedor, que constituye un verdadero testimonio conforme con lo dispuesto en el artículo 750 del Estatuto Tributario, se tiene certeza de las operaciones y de los pagos. En consecuencia, deben ser aceptadas.

No obstante lo anterior, la entidad liquidadora decidió hacer cruce de información con los bancos [Bancolombia, Occidente y Valores Bancolombia] y como resultado de las certificaciones expedidas por las entidades financieras, decidió rechazar la suma de \$61.291.827.318, sin tener en cuenta que ALMETAL acreditó que la demandante le hizo compras por \$84.576.243.000.

Proveedores ficticios

La DIAN no emitió ninguna publicación informativa en un diario de amplia circulación nacional declarando a los proveedores como ficticios o insolventes para desconocer la deducción en el impuesto de renta conforme lo prevé el artículo 88 del Estatuto Tributario, razón por la cual, no es posible aceptar la tesis expuesta en los actos administrativos demandados.

Sanción por inexactitud

Existen los elementos de juicios necesarios para levantar la sanción por inexactitud, pues no hay operaciones simuladas ni proveedores ficticios. Además, las modificaciones a la declaración privada provienen de un error de apreciación y diferencia de criterio en la relación con la norma aplicable.

La parte demandada interpuso recurso de apelación con fundamento en los siguientes argumentos¹²:

¹² Folios 422 a 436 c. p.



En los antecedentes administrativos se adjuntaron copias de sentencias ejecutoriadas de procesos penales en donde se condena al representante legal de algunos proveedores de la actora por concierto para delinquir, enriquecimiento activo de particulares y lavado de activos. Estas pruebas se allegaron con el propósito de que sean valoradas en conjunto con las demás en aplicación del principio de la unidad de la prueba.

Como se precisó en la liquidación oficial de revisión, el valor de \$543.774.050 fue rechazado, por cuanto la inscripción en el RUT de las personas naturales a quien la sociedad contribuyente le realizó pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA, se realizó con posterioridad al año fiscalizado, esto es, el año 2007. A su vez, fue rechazada la suma de \$1.389.269.500, porque los proveedores relacionados en el acto liquidatorio no se encuentran inscritos en el RUT.

El *a quo* aceptó la procedibilidad de los costos por un valor de \$179.803.450, correspondiente a las operaciones con los proveedores Manuel Sotomayor Ovalle, Germán Hernández, Hermógenes Lopera Rivera y Jonny Rentería Vallecilla, con fundamento en el hecho de que se encuentran inscritos en el RUT, a pesar de que no cumplieron con la obligación de la nueva inscripción y actualización del mismo dentro los plazos establecidos en el Decreto 2788 de 2004.

Las razones aludidas por la Administración tributaria se circunscriben a la falta de cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 555-2 del Estatuto Tributario y el artículo 19 del Decreto 2788 de 2004, porque una vez constatadas las cédulas con las que se identifican los proveedores, estos no se encontraron en el Registro Único Tributario porque no están inscritos o presentan inconsistencias.

Por lo anterior, resulta evidente el incumplimiento de las normas en cuanto a la inscripción del RUT de proveedores y conservación del mismo.

Sanción por inexactitud

Procede la sanción por inexactitud impuesta a la sociedad demandante conforme lo previsto en el artículo 670 del Estatuto Tributario, porque incluyó en la declaración de renta del año gravable 2007, costos de venta improcedentes y, en general, datos equivocados a título de costos y deducciones, lo cual derivó un menor saldo a pagar.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹³.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación¹⁴.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

¹³ Folios 461 a 475 c. p.

¹⁴ Folios 476 a 498 c. p.



En los términos del recurso de apelación presentado por la parte demandante y por la parte demandada, corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la sociedad C.I. MUNDO METAL S.A. en Liquidación por el año gravable 2007.

En concreto se determinará:

- (i) Si la mercancía “Chatarra” es o no de fácil destrucción y pérdida. En caso afirmativo, si procede o no el ajuste por pérdida de inventarios registrado en la declaración de renta por la suma de \$6.049.759.000.
- (ii) Si procede el rechazo de costos por proveedores no inscritos en el RUT \$2.112.847.000, de costos por \$1.031.038.000, por terceros no ubicados y operaciones inexistentes por \$14.472.123.000 y por diferencias en cruce de información por \$61.291.827.000.
- (iii) Si para desconocer los costos y gastos era necesario que la DIAN declarara la existencia de proveedores ficticios.
- (iv) Si como lo afirma la DIAN, no procede aceptar costos por \$179.803.450 por cuanto los proveedores no cumplieron con la obligación del registro y actualización del RUT.
- (v) La procedencia de la sanción por inexactitud.
- (vi) Si procede la condena en costas.

Para resolver, la Sala precisa lo siguiente:

1. Cuestión Preliminar

La Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto manifestó que está impedida para conocer de este asunto con base en el artículo 141 [2] del Código General del Proceso, porque conoció del proceso en instancia anterior.

La Sala encuentra probado el impedimento manifestado, pues la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto conoció del proceso en primera instancia, dado que integró la Sala que dictó la sentencia apelada. En consecuencia, acepta el impedimento de la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto y la separa del conocimiento del proceso.

2. Desconocimiento del costo de venta por pérdida de inventarios por \$6.049.759.000

La sociedad demandante alega que procede el ajuste por pérdida de inventarios conforme lo previsto en el artículo 64 del Estatuto Tributario, toda vez que la mercancía “chatarra” es de fácil destrucción o pérdida. Lo anterior, porque de acuerdo con su objeto social se dedica a la comercialización de chatarra y cuando adquiere dicha mercancía, se realiza un proceso de control de calidad debido a que



no sirve en su totalidad para la comercialización, en consecuencia, se da de baja la inutilizable.

Según la Administración, el rechazo de pérdida de inventarios, obedece a que no fue probado el ajuste de inventario faltante de mercancía, pues la Comercializadora no lleva los registros contables conforme con las normas técnicas ni cuenta con soportes como Kardex, actas de baja y denuncias, tal como quedó señalado en el acta de inspección contable. Por lo tanto, resulta insuficiente el listado de contabilidad que contiene las órdenes de compras y las salidas de inventario, así como el informe técnico.

En criterio de la DIAN, no se cumple con el requisito de que la mercancía sea de fácil destrucción o pérdida, pues las supuestas pérdidas de la mercancía “chatarra” no se dan por el deterioro o destrucción de la misma atribuible a factores físicos, químicos o atmosféricos que impidan su comercialización, sino que se debe a un proceso de selección depurativo en el cual se escoge la mercancía susceptible de ser comercializada y se desecha la que no cumple con la calidad requerida para tales efectos.

Para resolver, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que para establecer el costo de los activos móviles enajenados, debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: *“juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”,* autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales. Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, *“deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”*.

Al respecto, la Sala ha señalado que¹⁵ *“en el sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido está constituido por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo, de la cual debe sustraerse el inventario físico efectuado en el último día del año gravable. Lo que responde a la siguiente fórmula matemática: inventario inicial + compras - inventario final”*.

A su vez, ha precisado que¹⁶ *“en el sistema de “inventarios permanentes o continuos”, regulado por el Decreto Reglamentario 187 de 1975, el costo se contabilizará en tarjetas u hojas especiales, diseñadas para llevar el control permanente de las mercancías, las que hacen parte integrante de la contabilidad, donde se registran las unidades compradas, vendidas, o consumidas, el costo de lo vendido y de lo comprado, y al final del ejercicio se hará constar en el libro de inventarios, el costo de las existencias”*.

¹⁵ Sentencias de 7 de febrero de 2008, Exp. 15960, M.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, de 8 de mayo de 2008, Exp. 15564, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, de 4 de febrero de 2010 y 11 de marzo de 2010, Exps. 16719 y 17178, respectivamente, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 3 de junio de 2010, Exp. 17037, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, de 19 de agosto de 2010, Exp. 16750, M.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 23 de febrero y 10 de marzo de 2011, Exps. 17538 y 16966, respectivamente, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

¹⁶ Ibídem.



Para los contribuyentes que adopten el sistema de inventarios permanentes el artículo 64 del Estatuto Tributario (vigente) prevé la disminución del inventario por faltantes de mercancía, así¹⁷:

“Art. 64. Disminución del inventario.

Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores. Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados; siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. Para la aceptación de esta disminución de inventarios se requiere como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.

3. En aquellos eventos en que los inventarios se encuentren asegurados, la pérdida fiscal objeto de deducción será la correspondiente a la parte que no se hubiere cubierto por la indemnización o seguros. El mismo tratamiento será

¹⁷ El artículo 64 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 43 de la Ley 1819 de 2016 de la siguiente forma: Modifíquese el artículo 64 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

“Artículo 64. Disminución del inventario. Para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios, el inventario podrá disminuirse por los siguientes conceptos:

1. Cuando se trate de faltantes de inventarios de fácil destrucción o pérdida, las unidades del inventario final pueden disminuirse hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras. Si se demostrare la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse disminuciones mayores.

Cuando el costo de los inventarios vendidos se determine por el sistema de inventario permanente, serán deducibles las disminuciones ocurridas en inventarios de fácil destrucción o pérdida, siempre que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción, hasta en un tres por ciento (3%) de la suma del inventario inicial más las compras.

2. Los inventarios dados de baja por obsolescencia y debidamente destruidos, reciclados o chatarrizados; siempre y cuando sean diferentes a los previstos en el numeral 1 de este artículo, serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios en su precio de adquisición, más costos directamente atribuibles y costos de transformación en caso de que sean aplicables. Para la aceptación de esta disminución de inventarios se requiere como mínimo un documento donde conste la siguiente información: cantidad, descripción del producto, costo fiscal unitario y total y justificación de la obsolescencia o destrucción, debidamente firmado por el representante legal o quien haga sus veces y las personas responsables de tal destrucción y demás pruebas que sean pertinentes.

3. En aquellos eventos en que los inventarios se encuentren asegurados, la pérdida fiscal objeto de deducción será la correspondiente a la parte que no se hubiere cubierto por la indemnización o seguros. El mismo tratamiento será aplicable a aquellos casos en los que el valor de la pérdida sea asumido por un tercero.

PARÁGRAFO 1o. El uso de cualquiera de las afectaciones a los inventarios aquí previstas excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción.

PARÁGRAFO 2o. Cuando en aplicación de los casos previstos en este artículo, genere algún tipo de ingreso por recuperación, se tratará como una renta líquida por recuperación de deducciones”.



aplicable a aquellos casos en los que el valor de la pérdida sea asumido por un tercero.

Parágrafo 1. *El uso de cualquiera de las afectaciones a los inventarios aquí previstas excluye la posibilidad de solicitar dicho valor como deducción.*

Parágrafo 2. *Cuando en aplicación de los casos previstos en este artículo, genere algún tipo de ingreso por recuperación, se tratará como una renta líquida por recuperación de deducciones”.*

Conforme con las anteriores disposiciones normativas, para que haya lugar a la disminución de inventario por faltantes de mercancías, se fijan los siguientes requisitos a saber:

1. Que el costo de las mercancías vendidas se determine por el sistema de inventario permanente.
2. Que se trate de mercancías de fácil destrucción o pérdida.
3. Que se demuestre el hecho que dio lugar a la pérdida o destrucción.
4. Que se cumpla con el límite establecido correspondiente al % de la suma del inventario inicial más las compras.

Esta Corporación ha precisado que en aquellos casos en los que el contribuyente está obligado por disposición legal a establecer el costo de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes, esta circunstancia no es suficiente para rechazar las erogaciones generadas por la destrucción de inventarios, ya que si esa medida tiene origen en cuestiones de tipo sanitario, de salubridad pública o en prácticas mercantiles usuales, tal expensa está autorizada si se cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario¹⁸.

En efecto, cuando los activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios del contribuyente deban ser destruidos, porque no pueden ser consumidos ni usados ni comercializados de ninguna forma, constituye expensa necesaria el costo de tales bienes, en los términos del artículo 107 del Estatuto Tributario, siempre que se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, tienen relación de causa-efecto con la producción del ingreso y que es indispensable y proporcionado con la actividad¹⁹.

De acuerdo con el Certificado de Existencia y Representación Legal de la Cámara de Comercio de Bogotá, la sociedad CI MUNDO METAL S.A. en Liquidación tiene como objeto social *“la exportación y promoción de productos colombianos al exterior y la comercialización nacional de excedentes industriales, compra y venta de chatarra ferrosa y no ferrosa , y en general cualquier tipo de chatarra, con cuyos objetos podrá suscribir toda clase de negociaciones , de operaciones mercantiles conexas y complementarias en relación con el mismo”*²⁰.

En la declaración de renta del año gravable 2007²¹, la sociedad MUNDO METAL S.A. en Liquidación, solicitó el reconocimiento del costo por pérdida y ajuste de inventario,

¹⁸ Sentencia de 25 de septiembre de 2006, exp. 15032, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en sentencias de 19 de mayo de 2011, exp. 17875, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 13 de diciembre de 2017, exp. 19747, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, entre otras.

¹⁹ *Ibidem*.

²⁰ Folios 23 a 25 c. p.

²¹



por \$6.049.759.435. Dicha suma corresponde a las notas crédito que se registraron a 31 de diciembre de 2007, según consta en los actos demandados de la siguiente manera:

Documento	Fecha	Descripción	Valor
NC 15	Dic. 31/2007	AJUSTE DE INVENTARIO	1.097.939.731
NC 23	Dic. 31/2007	PÉRDIDA DE INVENTARIO	4.350.000.000
NC 26	Dic. 31/2007	AJUSTE DE INVENTARIO	601.819.704
		TOTAL	6.049.759.435

Con ocasión del requerimiento especial 312382010000012 de marzo de 2010, la parte demandante allegó un estudio técnico de un ingeniero metalúrgico, en el que se analizó la pérdida del inventario de chatarra no ferrosa. Las conclusiones más relevantes fueron las a continuación se transcriben²²:

“ANÁLISIS DE MERMAS EN INVENTARIOS DE CHATARRA NO FERROSA

[...] Ya entrando en la aplicación de los controles predispuestos se encontró con el primer factor negativo para el seguimiento de un determinado material hasta su destino final es la forma en que los proveedores hacen sus entregas de material. Por lo general dentro de un mismo camión vienen diversas clases de materiales, los cuales están debidamente referenciados y codificados en las planillas de ingreso. En estas planillas están impresos los nombres para cada una de las referencias comerciales. Es así como un proveedor puede llegar a hacer en una sola entrega 10 o más ítems diferentes. Estos materiales vienen almacenados en costales en los cuales solo se les hace una abertura con un cuchillo para observar de qué material se trata. Los operarios receptores, a través de la hendidura hecha y debido a su experiencia, según informe del jefe de báscula, determinan, clase, calidad y grado de contaminación del material analizado. En esta etapa se resalta la rapidez con que esta inspección debe ser realizada, no solo por el afán del respectivo proveedor en ser atendido cuanto antes sino por la presión de los proveedores en turno. El jefe de báscula por su parte debe estar atento a los diagnósticos de los operarios receptores. Mirando aleatoriamente alguno de los costales dispuestos sobre las básculas a la vez que va anotando en una planilla los diferentes valores de peso que arroja cada una de ellas. Se destaca también que este funcionario controla pesaje de tres básculas, pues es lo normal atender a dos y tres proveedores simultáneamente.

A la pregunta de por qué no se hacía la inspección de los materiales recibidos de una manera más minuciosa, la respuesta fue que de otra forma no se alcanzaría atender a todos los proveedores, lo que daría lugar a que estos optaran por irse para donde la competencia, que además la experiencia, la buena fe y la seriedad comprobada de muchos de ellos daba tranquilidad en cuanto a la descripción de los materiales reportados. En conclusión, la rapidez con que se haga el proceso de recepción de los materiales, no solo es vital para la eficiencia de los procesos posteriores dentro de la planta, sino que es aspecto fundamental para el proveedor. Aceptar esta costumbre obviamente que no deja una claridad total en cuanto al contenido total de cada uno de estos costales.

El material dispuesto sobre la báscula, una vez reportado su peso y plasmado sobre la planilla de ingresos es recogido por una montacargas y transportado a

²² Folios 98 a 102 c.a.



los sitios de almacenamiento en áreas debidamente separadas que impiden que una referencia determinada se mezcle con otra. Allí es descargado el material por otros operarios quienes terminan de extraer el contenido de los costales. Es en este punto donde se presenta la primera causal de merma frente al peso recibido. Si se tiene en cuenta el origen de estos materiales, producto del reciclaje, en donde su mayor parte proviene de demoliciones, extracciones subterráneas y hasta la misma forma como es almacenado por los proveedores de chatarra, es fácil deducir la notable cantidad de tierra adherida a los materiales recibidos. Se han podido apreciar tubos rellenos de barro, partículas de concreto pegadas a las partes exteriores y hasta pegas de otros materiales diferentes a la referencia analizada. Por ejemplo es normal detectar tubos de cobre, bronces o aluminio con tuercas de hierro, válvulas de bronce con la mariposa de hierro, abrazaderas de hierro, etc. Parte de esta tierra queda en el fondo de los costales y como veremos más adelante, otra parte queda en piso, la cual al ser recogida y pesada junto con la extraída del fondo de los costales nos arroja una sorprendente cifra de un valor porcentual considerable. Se observó en algunos casos puntuales, diríase que uno por cada 50 costales, la presencia de elementos extraños como piedras, huesos, palos, papel, etc. Lo que denota indudablemente, si no mala fe, por lo menos descuido en el manejo de estos materiales por parte de algunos proveedores. Cuando eventualmente se identifica el proveedor, este simplemente se disculpa diciendo que así lo recibió de otro proveedor anterior, o niega rotundamente que ese determinado elemento extraño haya sido encontrado dentro del lote entregado por él. Los grandes volúmenes manejados, la notable cantidad de proveedores que entregan materiales simultáneamente dificultan hacer claridad en estos impases. Lo que si es claro es que finalmente esta anomalía suma a las cifras que veremos más luego.

La contaminación o aparición de elementos extraños no es la misma para todos los materiales o referencias compradas. Todo depende de la usual forma que tienen los diferentes materiales. Por ejemplo es claro que el mayor grado de contaminación lo presentan los aluminios, específicamente los aluminios denominados “Aluminio de olla”, Aluminio pote y “aluminio perfil”.

[...] Al reunir todas las referencias compradas se observa una merma a nivel general del 2.5% en cuanto a peso se refiere. Disminuir estas pérdidas implica, por un lado, ser más estricto en la revisión de los materiales al momento de su acopio a fin de evitar que materiales ajenos a los negociados se involucren en el peso final. Por otro lado se debería entrar en acuerdos con los diferentes proveedores para que los porcentajes aquí analizados sean descontados del costo de compra”.

Es un hecho no discutido por las partes que para el desarrollo de la actividad de exportación y comercialización de mercancía denominada chatarra, la sociedad demandante compra material no ferroso (aluminio, cobre, bronce y acero) a diferentes proveedores.

De acuerdo con los argumentos expuestos por la demandada²³, en el acta de inspección contable No. 31241201100000, el funcionario de la DIAN dejó constancia de la diligencia realizada el día 14 de enero de 2011 en las instalaciones de la empresa, en la que la señora Esperanza Díaz, quien recibió la visita, afirmó que “en este tipo de materiales se utiliza el sistema permanente²⁴, el costo promedio se

²³ Folio 147 c. p.

²⁴ Este hecho no es objeto de controversia por las partes.



contabiliza cada vez que se realiza una venta. Al final del año es ajustado con la toma del inventario físico. No existe Kardex”.

Se advierte que la sociedad demandante no cumple con los requisitos exigidos en los artículos 29, 30 y 31 del Decreto Reglamentario 187 de 1975²⁵, para los contribuyentes que determinan los costos de venta por el sistema de inventarios permanentes o continuos.

Lo anterior, porque la actora no allegó las tarjetas u hojas especiales en las que debe llevar el control de las mercancías y en las que, como mínimo, debe especificarse lo siguiente: (i) la clase de artículo, (ii) la fecha de la operación que se registre, (iii) el número de comprobante que respalde la operación asentada, (iv) el número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas, existencias, costo de lo comprado, vendido, consumido, etc, y (v) el costo de las existencia.

Tampoco presentó el libro de inventarios, ni las actas de destrucción y de baja de los bienes o las denuncias por la pérdida de las mercancías, tal como lo afirmó la DIAN en el proceso de determinación del impuesto.

En consecuencia, la falta de prueba contable es suficiente para negar el reconocimiento del costo registrado en la declaración de renta del año gravable 2007, a cargo de la actora, por concepto de la disminución del inventario final por faltantes de mercancías de que trata el artículo 64 del Estatuto Tributario.

Aunado a lo anterior, si bien en el estudio técnico del Ingeniero Metalúrgico Edilberto Moreno Díaz, se hizo una relación de las entradas y salidas de los meses julio, agosto y septiembre de 2007 y se concluyó que de todas *“las referencias compradas se observa una merma a nivel general del 2.5% en cuanto a peso se refiere”*, esta no es la prueba idónea para justificar el costo por concepto de la disminución o pérdida de inventarios que la sociedad demandante registró en la declaración privada, ni

²⁵ Por medio del cual se dictan disposiciones reglamentarias en materia de impuesto sobre la renta y complementarios.

“ARTICULO 29. *En el sistema de inventarios permanentes o continuos, el costo se contabilizará en las tarjetas señaladas en el artículo siguiente, en el momento de realizarse la venta, de conformidad con las disposiciones del presente Decreto. El costo de lo vendido se tomara de dichos inventarios”.*

“ARTICULO 30. *Los contribuyentes que determinen los costos de ventas por el sistema de inventarios permanentes o continuos, deberán llevar el control de las mercancías en tarjetas u hojas especiales, las cuales son parte integrante de la contabilidad y contendrán, por lo menos, los siguientes datos:*

- a) Clase de artículos;
- b) Fecha de la operación que se registre;
- c) Numero de comprobante que respalde la operación asentada;
- d) Número de unidades compradas, vendidas, consumidas o trasladadas;
- e) Existencias;
- f) Costo de lo comprado, vendido, consumido, etc., y
- g) Costo de las existencias”.

“ARTICULO 31. *Los inventarios de existencias deberán asentarse al terminar cada ejercicio, de acuerdo con las siguientes reglas:*

- a) *En el libro de inventarios se hará, una relación detallada de las existencias, con indicación del número de unidades, el costo unitario y el costo total.*
- b) *Cuando la cantidad y diversidad de artículos dificulte su registro detallado en el libro de inventarios, podrá asentarse en este un resumen por grupos o clases de artículos, con indicación de los números de las tarjetas, formas continuas, u otros comprobantes tales como hojas sueltas debidamente numeradas o señaladas por la Administración o Recaudación de Impuestos Nacionales, donde aparezca la relación pormenorizada de las existencias.*

Los contribuyentes deberán informar en su declaración de renta y patrimonio la forma como valoraron los inventarios y acompañarán copia de los asentados en el libro conforme a lo dispuesto en este artículo.”



reemplaza los soportes contables que debía llevar la contribuyente por el sistema de inventarios permanentes y tampoco fueron allegadas las actas de destrucción ni kardex en las que se evidencie la pérdida de inventario.

Por lo tanto, el cargo no prospera.

3. Rechazo de costos por proveedores no inscritos en el RUT por la suma de \$543.774.050 y 1.389.269.500.

La sociedad demandante en el recurso de apelación considera que deben reconocerse los costos de venta por \$543.774.050 y \$1.389.269.500, respectivamente, debido a que el mercado de chatarra en Colombia es informal y se desarrolla en la mayoría de casos por personas que no tienen un nivel de escolaridad, por lo que se presume la buena fe al momento de solicitarle el RUT a los proveedores y en muchos casos es imposible corroborar la veracidad de la información.

Por su parte, en el recurso de apelación la DIAN reiteró lo expuesto en la contestación de demanda, en el sentido que el valor de \$543.774.050 fue rechazado, por cuanto la inscripción en el RUT de las personas naturales a quien la sociedad contribuyente le realizó pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA, se realizó con posterioridad al año fiscalizado, esto es, el año 2007. A su vez, que fue rechazada la suma de \$1.389.269.500, porque los proveedores relacionados en el acto liquidatorio no se encuentran inscritos en el RUT.

Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que la Administración rechazó los costos de \$2.112.847.000 por tratarse de compras a proveedores no inscritos en el RUT.

En los actos demandados, la DIAN desconoce (i) las operaciones por valor de \$543.774.050, relacionadas con proveedores que efectuaron la inscripción en el RUT después del año 2007; (ii) operaciones por valor de \$1.389.269.500, relacionadas con proveedores que no se encuentran inscritos, o no existe registro de ellos en la base de datos de la entidad.

Lo anterior, con fundamento en lo previsto en el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, que establece lo siguiente:

“Artículo 177-2. No aceptación de costos y gastos. <Artículo adicionado por el artículo 4 de la Ley 863 de 2003> No son aceptados como costo o gasto los siguientes pagos por concepto de operaciones gravadas con el IVA:

[...]

- c. Los realizados a personas naturales no inscritas en el régimen común, cuando no conserven copia del documento en el cual conste la inscripción del respectivo vendedor o prestador de servicios en el régimen simplificado. Se exceptúan de lo anterior las operaciones gravadas realizadas con agricultores, ganaderos y arrendadores pertenecientes al régimen simplificado, siempre que el comprador de los bienes o servicios expida el documento equivalente a la factura a que hace referencia el literal f) del artículo 437 del Estatuto Tributario.*



Sin perjuicio de lo previsto en los literales a) y b) de este artículo, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción del responsable del régimen simplificado en el RUT, operará a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2. (Subraya fuera del texto original)

Conforme con el artículo 177-2 literal c) del Estatuto Tributario, cuando se trate de bienes o servicios gravados con IVA procede el rechazo de costos y gastos por pagos realizados a personas naturales que pertenezcan al régimen simplificado de IVA, si no se acredita que están inscritas en dicho régimen.

Según el último inciso del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, la obligación de exigir y conservar la constancia de inscripción en el RUT del responsable del régimen simplificado opera a partir de la fecha que establezca el reglamento a que se refiere el artículo 555-2 del mismo estatuto²⁶.

Por su parte, el artículo 20 del Decreto 2788 de 2004, vigente para el año gravable en discusión, que reglamentó el artículo 555-2 el E.T. dispuso lo siguiente:

“Artículo 20. Exigibilidad de Inscripción en el Registro Único Tributario. Sin perjuicio de los plazos para la inscripción señalados en el artículo anterior, la exigibilidad de inscripción en el Registro Único Tributario tendrá lugar a partir de las siguientes fechas:

[...]

3. Los responsables del impuesto sobre las ventas pertenecientes al Régimen Simplificado inscritos en el Registro Nacional de Vendedores, no declarantes del impuesto sobre la renta, el 1º de julio de 2005.

[...]” (Subraya fuera del texto original)

De acuerdo con las normas citadas, es claro para la Sala que a partir del 1 de julio de 2005, constituye un requisito para el reconocimiento de costos y gastos, la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se le realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA y la conservación del documento de inscripción.

Sobre este punto en particular, la Sala ha precisado lo siguiente²⁷:

²⁶ **Estatuto Tributario, artículo 555-2. Registro Único Tributario – RUT. Artículo adicionado por el artículo 19 de la Ley 863 de 2003.**– El Registro Único Tributario, RUT, administrado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio; los responsables del Régimen Común y los pertenecientes al régimen simplificado; los agentes retenedores; los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros, y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

[...]

Los mecanismos y términos de implementación del RUT, así como los procedimientos de inscripción, actualización, suspensión, cancelación, grupos de obligados, formas, lugares, plazos, convenios y demás condiciones, serán los que al efecto reglamente el Gobierno Nacional.

[...]”

²⁷ Sentencia de 19 de mayo de 2016, exp. 20389, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



“[...] a partir del año gravable 2005, es obligación del contribuyente del impuesto sobre la renta que pretenda solicitar el reconocimiento de costos, acreditar que la persona natural beneficiaria de los pagos, perteneciente al régimen simplificado de IVA, está inscrita en el RUT como responsable de dicho régimen.”

El rechazo de costos por la falta de prueba de que el beneficiario del pago, persona natural del régimen simplificado, está inscrito en el RUT como responsable del régimen simplificado de IVA, es un mecanismo de control y a la vez la consecuencia legal para el contribuyente que incumple el deber de exigir tal acreditación antes del respectivo pago.

[...]

En relación con la presunta interpretación errónea del artículo 177-2 literal c) del E.T., la Sala advierte que, de acuerdo con dicha norma, no estar inscrito en el régimen común sí implica que debería estar inscrito en el régimen simplificado de IVA, pues, la primera parte de la norma se refiere al rechazo de costos o gastos por pagos “por concepto de operaciones gravadas con IVA”, que son las que generan la responsabilidad de IVA en alguno de los dos regímenes de IVA: el común o el simplificado. Asimismo, a la DIAN no le correspondía probar que las personas beneficiarias de los pagos efectuados por el declarante estaban en la obligación de inscribirse en el régimen común del impuesto a las ventas. Es al contribuyente a quien le corresponde probar que la persona natural beneficiaria del pago, no inscrita en el régimen común, estaba inscrita en el régimen simplificado”. Subraya por la Sala.

Bajo ese entendido, la DIAN tuvo fundamentos suficientes para el rechazo de costos por \$543.774.050 y \$1.389.269.500, pues de las pruebas aportadas con ocasión del requerimiento especial y durante la verificación que efectuó la División de Gestión de Liquidación en el proceso de determinación del impuesto, se demostró que los proveedores con quienes la sociedad demandante realizó operaciones por la suma de \$543.774.050, se inscribieron en el RUT con posterioridad al año fiscalizado, esto es, el año 2007²⁸. Asimismo, se determinó que los proveedores con los que se efectuaron operaciones por la suma de \$1.389.269.500, no están inscritos en el RUT ni aparecen en la base de datos de la entidad²⁹.

Es de anotar que si bien es cierto como lo afirma la demandante y quedó expuesto en el punto anterior, la compra de chatarra es una actividad que se desarrolla por la costumbre mercantil, tal circunstancia no es justificación para que la contribuyente no cumpla, para el reconocimiento de costos en la declaración de renta, con el deber de exigir a los proveedores en calidad de persona natural del régimen simplificado y como beneficiarios del pago, que estén inscritos en el RUT como responsables del régimen simplificado de IVA.

Así, el rechazo de los costos se produjo por el incumplimiento del requisito y procedencia y control relacionado con la inscripción en el RUT de los beneficiarios de los pagos como responsables del régimen simplificado de IVA. Esta decisión se encuentra ajustada al artículo 177-2 del E.T., pues, la consecuencia derivada del incumplimiento de dicho requisito es el rechazo de los costos en la declaración de

²⁸ Folios 54 y 55 c. p.

²⁹ Folios 56 y 57 c. p.



renta del año gravable 2007, por las sumas de \$543.774.050 y \$1.389.269.500, respectivamente.

En consecuencia, el cargo no prospera.

4. Rechazo de costos por proveedores que no tenían actualizado el RUT por la suma de \$179.803.450.

La DIAN en el recurso de apelación manifiesta que debe mantenerse el rechazo de las operaciones por valor de \$179.803.450, pues a pesar de que los proveedores Manuel Sotomayor Ovalle, Germán Hernández, Hermógenes Lopera Rivera y Jonny Rentería Vallecilla, se encuentran inscritos en el RUT, no cumplieron con la obligación de la nueva inscripción y actualización del mismo dentro los plazos establecidos legamente.

Se advierte que en las pruebas que obran en el expediente, se encuentran los certificados de inscripción en el RUT de los señores Yonny Rentería Vallecilla, Germán Hernández y Hermógenes Lopera Rivera³⁰. Asimismo, aparece la consulta en el sistema MUISCA de la DIAN sobre las inconsistencias en el NIT del señor Manuel Ovalle Sotomayor³¹.

Para la Sala estos documentos expedidos por la Administración Tributaria, acreditan que estas personas como beneficiarias de los pagos por la compra de material no ferroso (aluminio, cobre, bronce y acero), se encuentran inscritas en el Registro Único Tributario – RUT y pertenecen al régimen simplificado. Circunstancia que efectivamente reconoce la Administración cuando afirma que estos proveedores están inscritos en el RUT, solo que este no se encuentra debidamente actualizado o tiene alguna inconsistencia.

En consecuencia, no es de recibido el argumento de la DIAN para desconocer los costos por \$179.803.450, pues como lo manifestó el *a quo*, a la sociedad demandante no se le puede atribuir las inconsistencias o la falta de actualización del RUT por parte de los proveedores, solo se puede exigir el cumplimiento de lo previsto en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario, en cuanto la inscripción previa en el RUT de las personas naturales pertenecientes al régimen simplificado a las que se le realicen pagos por concepto de operaciones gravadas con IVA y la conservación del documento de inscripción.

Por lo anterior, no prospera el recurso de apelación de la DIAN y se confirma la decisión del Tribunal en el sentido de reconocer los costos registrados en la declaración de renta del año 2007, por la suma de \$179.803.450.

5. Rechazo de costos por \$1.031.038.000

La parte demandante alega que a través de las facturas que reposan en el expediente, se acredita el total de compras realizadas por C.I. MUNDO METAL en Liquidación a los señores Jhon Fredy Benavides por \$907.672.100 (13 facturas) y

³⁰ Folios 172, 207 y 209 c. a.

³¹ Folio 164 c. a.



Sandra Yurany Bonilla Parra por \$42.044.000 (2 facturas), para un total de \$1.031.038.000.

En cuanto a la procedencia de los costos, el artículo 771- 2 del Estatuto Tributario³² condiciona su procedencia a la presentación de la factura o documento equivalente, exigiendo específicamente que la factura debe cumplir los requisitos señalados en los literales a), b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario³³.

Esta disposición debe analizarse en concordancia con lo dispuesto en el artículo 618 del Estatuto Tributario que establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o de servicios, de exigir las facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija.

De acuerdo con la sentencia C-733 de 2003 de la Corte Constitucional³⁴ que declaró exequible el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la exigencia probatoria de la norma para la procedencia de los costos y deducciones solicitados por un contribuyente, implica que se debe presentar la factura o el documento equivalente que los soporte con el cumplimiento de los requisitos de los artículos 617 literales b), c), d), e) y g) y 618 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, sin embargo, como lo ha señalado la Sala³⁵ “no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción. En esa

³² **“ARTICULO 771-2. PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES.** Adicionado por el artículo 3o de la Ley 383 de 1997. **Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.**

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

PARÁGRAFO. En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración”.

³³ **“Art. 617. Requisitos de la factura de venta.** Para efectos tributarios, la expedición de factura a que se refiere el artículo 615 consiste en entregar el original de la misma, con el lleno de los siguientes requisitos:

- a. *Estar denominada expresamente como factura de venta.*
- b. *Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
- c. *Modificado L. 788/2002, art. 64. Apellidos y nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios, junto con la discriminación del IVA pagado.*
- d. *Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.*
- e. *Fecha de su expedición.*
- f. *Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.*
- g. *Valor total de la operación.*
- h. *El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.*
- i. *Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas*

Al momento de la expedición de la factura los requisitos de los literales a), b), d) y h), deberán estar previamente impresos a través de medios litográficos, tipográficos o de técnicas industriales de carácter similar. Cuando el contribuyente utilice un sistema de facturación por computador o máquinas registradoras, con la impresión efectuada por tales medios se entienden cumplidos los requisitos de impresión previa. El sistema de facturación deberá numerar en forma consecutiva las facturas y se deberán proveer los medios necesarios para su verificación y auditoría.

(...)”.

³⁴ M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

³⁵ Sentencia de 11 de mayo de 2017, exp. 21373, C.P. Milton Chaves García.



medida, debe entenderse que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no limita la facultad comprobatoria de la Administración”.

Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las transacciones aun cuando el contribuyente pretenda acreditarlas con facturas o documentos equivalentes, los costos y gastos pueden ser rechazados.

Para ello, cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con las normas tributarias³⁶.

En el caso *sub examine*, se observa que en la liquidación oficial de revisión, la DIAN rechazó los costos por la suma de \$1.031.038.000, por las razones que se transcriben a continuación³⁷:

“A los terceros Sandra Yurany Bonilla Parra, Benavides Peña Jhon Fredy, se les envió requerimiento ordinario solicitando información sobre las operaciones realizadas en el año 2007 con la sociedad CI Mundo Metal SA NIT 800177471, su respuesta indica no haber efectuado operaciones con este contribuyente, aportando las pruebas, y testimonio bajo la gravedad de juramento, por lo tanto, se rechaza la suma de \$1.031.038.000 por concepto de compras y solicitados como costo de ventas, no son procedentes y se configuran como proveedores inexistentes.

Analizadas cada una de las anteriores pruebas obrantes en el expediente se concluye que los costos por valor de \$1.031.038.000, no son procedentes, toda vez que de acuerdo con los testimonios y soportes entregados por estos terceros, se determina que la operación no existió, no se llevó a cabo se configuran en operaciones inexistentes, por lo que procede el rechazo de los costos por valor de \$1.031.038.000”.

Asimismo, en los actos demandados manifiesto que tuvo en cuenta las respuestas dadas a los requerimientos ordinarios. De una parte, el Banco Bilbao Vizcaya Argentaria Colombia señaló que los cheques por ser girados sin cruce restrictivo no era posible identificar la firma del endoso para establecer quienes reclamaron los cheques que obran en el expediente, y de otra parte, la Registraduría Nacional del Estado Civil manifestó que de las 8 cédulas que constan en los cheques cuya copia aportó el banco, éstas corresponden a personas distintas a los proveedores beneficiarios³⁸.

Adicionalmente, sostuvo que el 20 de diciembre se realizó visita a la Litografía Guillermo Impresores, en donde el propietario dejó constancia de que *“en este establecimiento de comercio no se han impreso talonarios de facturas de venta nombre del señor Jhon Fredy Benavides Peña, identificado con la cédula de ciudadanía número 80204194”.* Y la señora Imelda Taborda, gerente de Lito Paisa Impresores, informó *“que había elaborado cinco factureros de régimen simplificado*

³⁶ Artículo 742 del Estatuto Tributario. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto sean compatibles con aquéllos.

³⁷ Folio 58 c. p.

³⁸ Folios 80 y 102 c. p.



*numerados del 0001 a 0250 original y una copia para la señora Sandra Yurany Bonilla, el día 29 de noviembre de 2005*³⁹.

Para la Sala, el anterior acervo probatorio no se trata de indicios sino de pruebas directas de carácter documental y de declaraciones de terceros, que desvirtúan la realidad de las supuestas operaciones de compra de chatarra de las cuales se derivan los costos solicitados por la contribuyente por \$1.031.038.000, por las razones que pasan a explicarse:

Las pruebas demuestran que las operaciones de compra de chatarra fueron simuladas por el contribuyente, en tanto de las mismas se verifican las siguientes inconsistencias:

- (i) Los supuestos vendedores que pudieron ser contactados, de forma personal, desconocieron la realización de venta de chatarra a la sociedad demandante.
- (ii) Los diferentes números de cédulas, que certificó el Banco, de las personas que cobraron los cheques, no corresponden a los proveedores que indica la actora.
- (iii) La Litografía Guillermo Impresores que expidió las facturas de compra de chatarra pudo ser ubicada y declaró que no habían realizado operaciones con el proveedor Jhon Fredy Benavides Peña, identificado con la Cédula de Ciudadanía 80204194.

Además, de las facturas de compra de chatarra, no existe otro soporte contable de los costos, como se verificó en la inspección contable.

El hecho de que las pruebas no fueran practicadas en presencia del contribuyente, ni recibidas bajo juramento, no le resta validez a dichas pruebas, porque tanto en la vía gubernativa como en la judicial, el contribuyente tuvo la oportunidad procesal para desvirtuarlas mediante los medios de prueba admisibles o con la tacha de falsedad, situación que como da cuenta el expediente, no ocurrió.

En consecuencia, al analizar en conjunto todas las pruebas, la Sala considera que dicho acervo probatorio le resta credibilidad a las facturas, en tanto desvirtúa la operación de compra de chatarra que esos documentos registran.

Es cierto que las facturas son la prueba idónea en materia de costos e impuestos descontables. Pero de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario estos documentos pueden ser desvirtuados por otros medios probatorios, directos o indirectos, que no estén prohibidos en la ley, como se presentó en este caso con las pruebas documentales y las visitas de verificación practicadas por la Administración.

Adicionalmente, se advierte que el demandante no desplegó actividad probatoria o argumentativa para demostrar la realidad de las operaciones de compra de chatarra.

En consecuencia, el cargo no tiene vocación de prosperidad.

³⁹ Folio 60 c. p.



6. Rechazo de costos por \$14.472.123.000 (terceros no ubicados)

Para la sociedad apelante no es procedente el desconocimiento de la totalidad de los costos, porque si bien algunos proveedores no pudieron ser ubicados, las direcciones reportadas no existen o se trasladaron, tales circunstancias no son prueba suficiente para determinar que las operaciones son inexistentes, pues estas se encuentran acreditadas con las correspondientes facturas.

Por su parte la DIAN afirma que realizó diferentes gestiones para ubicar a los presuntos proveedores en ejercicio de la facultad de fiscalización, con el fin de comprobar las operaciones realizadas por la actora con los terceros. Sostuvo que a pesar de que requirió a la Unidad Administrativa Especial de Catastro Distrital, el Instituto Agustín Codazzi, y las Empresas de telecomunicaciones [Colombia Móvil S.A. E.S.P, TIGO, COMCEL S.A.], no fue posible ubicar a los terceros.

De la valoración de las pruebas, se evidenciaron inconsistencias de las compras reportadas por el contribuyente durante el año gravable 2007 por la suma de \$14.472.123.000 y, que se concretan en las siguientes:

- (i) Se enviaron requerimientos en las direcciones reportadas por los proveedores en el RUT y ante la Cámara de Comercio, pero estas direcciones no existían, o los terceros no residían en las mismas.
- (ii) El contribuyente informó número de cédulas que no corresponden a los nombres de los terceros.
- (iii) El contribuyente envió soportes de Cámara de Comercio que pertenecen a otras personas.
- (iv) Se realizó publicación en un diario de amplia circulación, pero los proveedores no se presentaron.
- (v) Los números telefónicos informados por las empresas de telecomunicaciones que fueron registrados por los terceros, no corresponden a estas personas o estos no existen en el sistema de dichas empresas.
- (vi) De las llamadas realizadas se encontraron 5 personas, que a pesar de ser citadas, no se presentaron a las instalaciones de la entidad.
- (vii) Existe incumplimiento de las obligaciones tributarias de la mayoría de proveedores, como la de presentar la declaración de IVA.
- (viii) Los proveedores ubicados, negaron haber realizado transacciones con el contribuyente.

La Sala en esta oportunidad concluye que estos indicios desvirtúan la realidad de las operaciones reflejadas en las facturas de compra de chatarra.

Uno de los medios de prueba admisibles en materia tributaria es la prueba indiciaria. Los indicios se pueden definir como la inferencia lógica a través de la cual de un



hecho cierto y conocido se llega a conocer otro hecho desconocido. El indicio hace parte de la prueba a través de otros medios de prueba, es decir, debe ser probado⁴⁰.

De acuerdo con el artículo 240 del Código General del Proceso, para que un hecho pueda considerarse como indicio, debe estar debidamente probado en el proceso⁴¹. Por su parte, el artículo 242 del mismo ordenamiento dispone que el juez debe apreciar los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia y su relación con las demás pruebas que existan en el proceso⁴².

Así, en materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria pues suplen la falta de pruebas directas. Solo ante la falta de estas puede acudirse a los indicios⁴³, que deben ser valorados en conjunto.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes puede ser suficiente para determinar con plena certeza que el contribuyente simuló operaciones, por lo cual se logra desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración del impuesto⁴⁴. Por esa razón, sostuvo que ante la contundencia de los indicios *“se invierte la carga de la prueba y por tanto correspondía al contribuyente demostrar en aplicación del artículo 177 del C.P.C. que las operaciones con esos proveedores eran reales, lo que no sucedió”*, pues la demandante se limitó a *“esgrimir las presunciones a su favor y omitió demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como era su deber”*⁴⁵.

Así pues, con base en un sólido conjunto de indicios, la DIAN determinó que eran inexistentes las operaciones comerciales, por lo que se desvirtuó la realidad de los costos declarados en el año 2007 por la suma de \$14.472.123.000.

En consecuencia, no prospera el cargo.

7. Rechazo de costos por \$61.291.827.000

Para la sociedad apelante no es procedente el desconocimiento de los costos por la suma de \$61.291.827.000, por cuanto las facturas y el certificado del revisor fiscal del proveedor demuestran la realidad de las operaciones que realizó con la comercializadora ALMETAL S.A.

⁴⁰ Parra Quijano, Jairo. Manual de Derecho Probatorio. Bogotá 2002. Página 563.

⁴¹ “**Artículo 240. REQUISITOS DE LOS INDICIOS.** Para que un hecho pueda considerarse como indicio deberá estar debidamente probado en el proceso”.

⁴² **Artículo 242. APRECIACIÓN DE LOS INDICIOS.** El juez apreciará los indicios en conjunto, teniendo en consideración su gravedad, concordancia y convergencia, y su relación con las demás pruebas que obren en el proceso.

⁴³ Elizabeth Whittingham García. “*Las pruebas en el proceso tributario*”. Temis 2005, Página 68.

⁴⁴ Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa. En esa oportunidad, al analizar los asientos contables de las operaciones que realizó la demandante con otras sociedades, la Sala precisó que la Administración encontró un conjunto de indicios que llevaban a la conclusión de que las operaciones no fueron reales. Ello, porque el NIT de las sociedades estaba errado, estas no habían renovado la matrícula mercantil, no existían las direcciones suministradas de tales empresas y de los establecimientos comerciales o no estaban ubicadas en esas direcciones y tampoco fue posible localizarlas en otro lugar. Además, porque no habían declarado renta por el año gravable que se discutía y eran omisas en las declaraciones de algunos periodos de IVA por el mismo año gravable.

⁴⁵ Sentencia de 13 de marzo de 2003, exp 12946 C.P María Inés Ortiz Barbosa. Reiterada en sentencia de 13 de agosto de 2015, exp. 20822, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



Por su parte, la Administración alega que las compras fueron respaldadas por comprobantes de egreso sin firma y que al efectuar la confrontación de la información reportada por la sociedad demandante y la suministrada en medios magnéticos por ALMETAL S.A., evidenció que esta no coincide, razón por la cual practicó una inspección tributaria y contable y en virtud de las pruebas recaudadas aceptó como costos la suma de \$23.284.415.682.

Con fundamento en las diligencias de fiscalización, verificación y cruce de información con el proveedor y las entidades bancarias, la DIAN concluyó⁴⁶:

“Teniendo en cuenta los hechos antes descritos, establecidos en desarrollo de la Inspección Tributaria y de la Inspección Contable, con el fin de determinar la realidad de las operaciones entre El Mundo Metal S.A. y Comercializadora ALMETAL E.U. durante el año 2007, se concluye que lo efectivamente pagado por el contribuyente a través del Banco de Colombia y del Banco BBVA a dicho proveedor, son los valores certificados por las Entidades financieras precitadas, así:

BANCO	VR. CERTIFICADO	Anexo 5,2 Auxiliar Bancos Cta. PUC 1110	FOLIOS
BANCOLOMBIA	\$ 23.138.950.792	\$ 82.962.285.726	2991-2998, 8692- 8694, 8695
BANCO BBVA	\$ 145.464.890	\$ 1.107.045.099	2989-2991, 9045- 9050
TOTAL CERTIFICADO	\$ 23.284.415.682	\$ 84.069.330.825	

Finalmente, respecto de la glosa por valor de \$84.069.330.825, se deja constancia que:

Al no existir en la contabilidad del contribuyente evidencia de registros contables en una Cuenta PUC o en una Subcuenta a nombre de VALORES BANCOLOMBIA – Comisionista de Bolsa NIT. 800.128.735-8, registros que permitan detectar los movimientos débito, crédito, saldos de tal Activo; y el detalle de contabilización de los pagos efectuados al proveedor Comercializadora ALMETAL E.U. se desprende de esta afirmación que la contabilidad del contribuyente, no constituye prueba a su favor por cuanto no se lleva en debida forma conforme lo establecen los artículos 772, 773 y 774, así como que los comprobantes del costo incurrido con el proveedor aquí indicado, no prevalecen ante los asientos de contabilidad, de acuerdo a lo previsto por el artículo 776 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, la contabilidad no constituye prueba a favor del contribuyente puesto que el Inventario no se valora conforme lo establecen los artículos 62 Parágrafo Inc. 1. y 65 Parágrafo del Estatuto Tributario, al no aplicar el Sistema Permanente y no demostrar la evaluación del mismo con los métodos establecidos según dicha norma, confirmado con lo expresados por la revisora fiscal, cuando en desarrollo de inspección contable dijo que no existe Kardex (folio 9666).

Por otra parte, durante la inspección contable quedó constancia de la inexistencia del Libro de Inventarios y Balances (folio 9665) correspondiente al año gravable

⁴⁶ Folios 26 a 91 c. p.



2007 (periodo investigado) y anteriores, mostrando solamente los registros contables del año 2008 y 2009 diligenciados entre los folios 101 al 111. al caso en estudio, el artículo 52 del Código de Comercio prevé que al iniciar las actividades comerciales y, por lo menos una vez al año, todo comerciante elaborará un inventario y un balance general que permitan conocer de manera clara y completa la situación de su patrimonio, donde se registra todos los bienes, derechos y obligaciones de la compañía o el balance general en forma detallada, de tal forma que se presenta una descripción mayor a la que se encuentra en los demás libros principales, siendo por lo tanto necesario que su detalle se lleve al nivel de auxiliar [...]”.

De las pruebas recaudadas por la DIAN en sede administrativa y de las visitas de verificación, se advierte que si bien el revisor fiscal de la COMERCIALIZADORA ALMETAL S.A. certificó que los pagos por la sociedad demandante en el año 2007 fueron por \$84.490.769.243, los cuales tienen soporte en las correspondientes facturas, esta suma no coincide con las certificadas por las entidades bancarias (23.284.415.682) y los libros auxiliares o soportes contables de la actora (84.069.330.825).

En esa medida este documento no se puede tener como plena prueba, ya que no le resta valor probatorio al conjunto de indicios que evidencian la inexistencia de los pagos que adujo a través de transferencias bancarias, debido a las diferencias encontradas en la información exógena reportada por el proveedor, los comprobantes de los Bancos, los registros contables y la imposibilidad de constatar el movimiento en el libro de inventario y balances, porque este se encuentra diligenciado a partir del folio 1010 desde el 31 de diciembre de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2009⁴⁷.

En sede judicial el Jefe de Contabilidad de Valores Bancolombia, certificó que los giros realizados a favor del ALMETAL S.A. por el año 2007, fueron por la suma \$48.848.123.283⁴⁸. En dicha certificación precisó que *“los estados financieros del año 2007 fueron dictaminados por otro revisor fiscal quien en su informe emitió una opinión sin salvedades sobre los mismos, por consiguiente mi responsabilidad en esta certificación como revisor fiscal actual se limitó a verificar que la información consignada en este documento corresponda a los registros contables e información soporte y por lo tanto no hago ninguna representación en cuanto a si dichos registros contables son adecuados y estaban en debida forma para sus propósitos”.*

Es claro que la suma certificada por \$48.848.123.283, tal como lo sostuvo el *aquo*, no coincide con los registros que aparecen en los libros auxiliares y soportes contables de la actora. Además, el revisor fiscal de la entidad bancaria hace una salvedad que no permite tener esta certificación como plena prueba, pues no cumple con los presupuestos previstos en el artículo 774 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 777 del mismo estatuto, toda vez que no especifica si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, por el contrario, manifiesta que no hace ninguna representación sobre si los registros contables son adecuados y estaban en debida forma, lo cual imposibilita llegar al convencimiento de los hechos que pretenden probarse.

⁴⁷ De acuerdo con la visita realizada por la DIAN a las instalaciones de la sociedad demandante, la cual fue atendida por la señora Esperanza Díaz, en calidad de revisora fiscal de la actora.

⁴⁸ Folios 324 a 328 c. p. y 524 c. a.



En consecuencia, no existe certeza del monto total pagado por la sociedad demandante a la COMERCIALIZADORA ALMETAL S.A., pues al analizar en conjunto todas las pruebas recaudadas por la DIAN en sede administrativa, estas le quitan credibilidad a las facturas y al certificado del revisor fiscal, toda vez que desvirtúan las operaciones de compra de chatarra que esos documentos registran, máxime cuando los soportes contables de la actora y los reportados por los Bancos no coinciden. Por lo tanto, el cargo no prospera.

8. Proveedores ficticios

En este caso, no era necesaria la declaratoria de proveedor ficticio porque como lo ha señalado la Sala⁴⁹, esta no constituye un requisito previo para el rechazo de los costos por concepto de compras, porque la normas que consagran la admisibilidad e inadmisibilidad de tales factores –Libro I capítulos II y V del Estatuto Tributario no condicionan el eventual rechazo a dicha declaración.

En esas condiciones, la Sala confirmará la sentencia apelada, que anula parcialmente los actos demandados, por cuanto procede el reconocimiento de los costos declarados por la contribuyente, por la suma de \$179.803.450.

9. Sanción por inexactitud

Habida consideración que se encuentra demostrado que el contribuyente declaró costos inexistentes, debe mantenerse la sanción por inexactitud frente a estos y solamente procede levantarla frente el cargo que prospera parcialmente. Además, se encuentra que en este caso no se presenta una diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones de la sociedad demandante se resolvieron desfavorablemente por falta de soporte probatorio, y en tanto la Administración demostró que las cifras declaradas por la contribuyente no eran reales.

La Sala pone de presente que el artículo 282 parágrafo 5 de la Ley 1819 de 2016 reconoció, expresamente, la aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria⁵⁰, previsto en el artículo 29 de la Constitución Política.

Por su parte, los artículos 287 y 288 de la citada ley modificaron la sanción por inexactitud de las declaraciones tributarias en el siguiente sentido:

“Artículo 287. Modifíquese el artículo 647 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

‘Artículo 647. Inexactitud en las declaraciones tributarias. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, siempre que se derive un

⁴⁹ Sentencia del 7 de mayo de 2015, exp. 20680, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁵⁰ Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:

“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior.”



menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas:

1. La omisión de ingresos o impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes, activos o actuaciones susceptibles de gravamen.
2. No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior.
3. La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.
4. La utilización en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable.
5. Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
6. Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

Parágrafo 1. Además del rechazo de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el artículo 648 de este Estatuto.

Parágrafo 2. No se configura inexactitud cuando el menor valor a pagar o el mayor saldo a favor que resulte en las declaraciones tributarias se derive de una interpretación razonable en la apreciación o interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.”

“Artículo 288. Modifíquese el artículo 648 del Estatuto Tributario el cual quedara así:

‘Artículo 248. Sanción por inexactitud. La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento (100%) 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, agente retenedor o responsable, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio.

Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o



de la comisión de un abuso en materia tributaria, de acuerdo con lo señalado en el artículo 869 del Estatuto Tributario.

4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

Parágrafo 1°. La sanción por inexactitud prevista en el inciso 1° del presente artículo se reducirá en todos los casos siempre que se cumplan los supuestos y condiciones de que tratan los artículos 709 y 713 de este Estatuto.

Parágrafo 2°. La sanción por inexactitud a que se refiere el numeral 1 de este artículo será aplicable a partir del periodo gravable 2018.” (Destaca la Sala)

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción equivalente al 160%, procede reliquidar la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100%.

No es viable la reducción de la sanción a que se refiere el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, porque uno de los supuestos para dicha reducción, cuando la sanción es impuesta por la autoridad tributaria, es que esta sea aceptada y la infracción sea subsanada por el contribuyente, situación que no se presenta en esta oportunidad⁵¹.

Las razones anteriores son suficientes para revocar el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se determina la sanción por inexactitud a la tarifa del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la contribuyente y el fijado por la Sala.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se tiene como liquidación la practicada por la Sala en los siguientes términos:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA - AÑO 2007			
CONCEPTO	LIQ PRIVADA	L.O.R.	C. DE E.
TOTAL GASTOS DE NOMINA	362.527.000	362.527.000	362.527.000

⁵¹ **Ley 1819 de 2016. “Artículo 282.** Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así: **“Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio.** Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente Estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo.

[...]

Cuando la sanción sea propuesta o determinada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales:

3. La sanción se reducirá al cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los cuatro (4) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

4. La sanción se reducirá al setenta y cinco por ciento (75%) del monto previsto en la ley, en tanto concurren las siguientes condiciones:

a) Que dentro de los dos (2) años anteriores a la fecha de la comisión de la conducta sancionable no se hubiere cometido la misma, y esta se hubiere sancionado mediante acto administrativo en firme; y b) Que la sanción sea aceptada y la infracción subsanada de conformidad con lo establecido en el tipo sancionatorio correspondiente.

[...]



APORTES AL SISTEMA DE SEGURIDAD SOCIAL	102.499.000	102.499.000	102.499.000
APORTES AL SENA, I.C.B.F., CAJAS E COMPENSACION	74.435.000	74.435.000	74.435.000
EFFECTIVO, BANCOS, CTAS. BCOS. INVERS. MOBILIARIAS			
CTAS. COBRAR	16.295.927.000	16.295.927.000	16.295.927.000
CUENTAS POR COBRAR CLIENTES	12.653.255.000	12.653.255.000	12.653.255.000
ACCIONES Y APORTES (SOC. ANON. LTDAS., ASIMILADAS)	285.836.000	285.836.000	285.836.000
INVENTARIOS	615.218.000	615.218.000	615.218.000
ACTIVOS FIJOS	4.235.773.000	4.235.773.000	4.235.773.000
TOTAL PATRIMONIO BRUTO	34.086.009.000	34.086.009.000	34.086.009.000
PASIVOS	29.779.120.000	29.779.120.000	
TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO/LIQUIDO NEGATIVO	4.306.889.000	4.306.889.000	34.086.009.000
INGRESOS BRUTOS OPERACIONALES	413.048.752.000	413.048.752.000	413.048.752.000
INGRESOS BRUTOS NO OPERACIONALES	4.836.144.000	4.836.144.000	4.836.144.000
INTERESES Y RENDIMIENTOS FINANCIEROS	477.350.000	477.350.000	477.350.000
TOTAL INGRESOS BRUTOS	418.362.246.000	418.362.246.000	418.362.246.000
TOTAL INGRESOS NETOS	418.362.246.000	418.362.246.000	418.362.246.000
COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE)	406.704.353.000	321.746.759.000	321.926.562.000
TOTAL COSTOS	406.704.353.000	321.746.759.000	321.926.562.000
GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACION	5.442.720.000	5.442.720.000	5.442.720.000
GASTOS OPERACIONALES DE VENTAS	1.952.849.000	1.952.849.000	1.952.849.000
OTRAS DEDUCCIONES (SERV. PUBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP., ETC.)	1.894.411.000	1.894.411.000	1.894.411.000
TOTAL DEDUCCIONES	9.289.980.000	9.289.980.000	9.289.980.000
RENTA LIQUIDA ORDINARIA O PERDIDA LIQUIDA	2.367.913.000	87.325.507.000	87.145.704.000
RENTA LIQUIDA	2.367.913.000	87.325.507.000	87.145.704.000
RENTA PRESUNTIVA	-	-	-
TOTAL RENTAS EXENTAS	-	-	-
RENTAS GRAVABLES	-	-	-
RENTA LIQUIDA GRAVABLE	2.367.913.000	87.325.507.000	87.145.704.000
GANANCIAS OCASIONAL GRAVABLE	-	-	-
IMPUESTO SOBRE RENTA LIQUIDA GRAVABLE	805.090.000	29.690.672.000	29.629.539.000
DESCUENTOS TRIBUTARIOS		-	
IMPUESTO NETO DE RENTA	805.090.000	29.690.672.000	29.629.539.000
TOTAL IMPUESTO A CARGO	805.090.000	29.690.672.000	29.629.539.000
ANTICIPO RENTA POR EL AÑO GRAVABLE 2007	650.656.000	650.656.000	650.656.000
OTRAS RETENCIONES	326.022.000	326.022.000	326.022.000
TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE 2007	326.022.000	326.022.000	326.022.000
ANTICIPO POR EL AÑO GRAVABLE 2008	196.431.000	196.431.000	196.431.000
SALDO A PAGAR POR IMPUESTO	24.843.000	28.910.425.000	28.849.292.000

SANCIONES	
Saldo a pagar liquidación privada	24.843.000
Saldo a pagar liquidación Consejo de Estado	28.849.292.000
Base sanción por inexactitud	28.824.449.000
Tarifa: Ley 1819/17 art 288	100%
Sanción por inexactitud	28.824.449.000
Total saldo a pagar (impuesto a cargo + sanciones)	57.673.741.000



10. Condena en costas

En relación con la condena en costas en segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

En segunda instancia, la Sala no condenará en costas porque no obra elemento de prueba que demuestre las erogaciones por ese concepto, como lo exige para su procedencia el artículo 365 del CGP, aplicable por disposición del artículo 188 del CPACA.

En resumen, la Sala revoca el numeral segundo de la sentencia apelada. En su lugar, se tiene como liquidación la practicada por la Sala. En lo demás, confirma la sentencia apelada y niega la condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

PRIMERO: ACEPTAR el impedimento manifestado por la Consejera de Estado doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, a quien, en consecuencia, se le declara separada del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO: REVOCAR el numeral 2 de la sentencia del 14 de noviembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B. En su lugar, quedará así:

“**SEGUNDO:** En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **TENER** como liquidación del impuesto sobre la renta a cargo de la actora por el año gravable 2007, la practicada por la Sala en la parte motiva de esta providencia.”

TERCERO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

CUARTO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

QUINTO: RECONOCER personería a LAURA MARCELA RINCÓN VEGA como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que está en el folio 499 del cuaderno principal.

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

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección



MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ