



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

**Bogotá, D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)**

<b>Referencia</b>	Nulidad y restablecimiento del derecho
<b>Radicación</b>	08001-23-33-000-2019-00563-01 (25993)
<b>Demandante</b>	TIERRA SANTA S.A.S.
<b>Demandado</b>	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
<b>Temas</b>	Renta 2014. Adición de ingresos. Desconocimiento de pasivos. Renta gravable por pasivos inexistentes de período no revisable. Rechazo de costos. Sanción por inexactitud. Sanción al representante legal y al revisor fiscal.

**SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 22 de julio de 2021<sup>1</sup>, en la que el Tribunal Administrativo del Atlántico, negó las pretensiones de la demanda, sin condenar en costas, cuya parte resolutive es la siguiente:

«**PRIMERO.- NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

**SEGUNDO.- Sin costas en la instancia.**

**TERCERO.- Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente, previas las anotaciones del caso.»**

**ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA**

Previo requerimiento especial<sup>2</sup>, la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, profirió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 022412018000040 del 26 de abril de 2018, modificando la declaración de renta del año gravable 2014 para: *i)* adicionar ingresos, desconocer pasivos, incluir como renta líquida gravable los pasivos inexistentes del año gravable 2013 -no revisable-, y desconocer costos del ejercicio, *ii)* las anteriores glosas derivaron en un mayor impuesto de renta de \$3.582.836.000 *iii)* y una sanción por inexactitud por la suma de \$4.398.572.000<sup>3</sup>.

Adicionalmente impuso al representante legal y al revisor fiscal/contador de la actora la Administración una sanción individual de \$112.689.000 de conformidad con el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, además, de la sanción de suspensión para el revisor fiscal/contador, acorde con los artículos 659 y 660 *ibídem*.

<sup>1</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 65.

<sup>2</sup> No. 022382017000056 del 2 de agosto de 2017

<sup>3</sup> Integrada por \$2.223.276.000 a título de sanción por inexactitud general al 100% y por \$2.175.296.000 sobre pasivos inexistentes al 160%



Habiendo sido recurrido este acto oficial por la actora, el mismo fue confirmado por la DIAN, mediante Resolución Nro. 003210 del 6 de mayo de 2019.

## ANTECEDENTES PROCESALES

### Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones<sup>4</sup>:

«**PRETENSIÓN PRIMERA** Que se declare la nulidad total de la Resolución con Liquidación Oficial de Revisión - Rentas Sociedades No. 022412018000040 de abril 26 de 2018, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**PRETENSIÓN SEGUNDA** Que se declare la nulidad total de la Resolución No. 003210 del 6 de mayo de 2019, por la cual se decide el Recurso de Reconsideración, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

**PRETENSIÓN TERCERA** Que, a título de restablecimiento del derecho y como consecuencia de las declaraciones de nulidad arriba solicitadas, se declare la improcedencia de las sanciones impuestas a la compañía y personas naturales en estos actos.

**PRETENSIÓN CUARTA** Que a título de restablecimiento del derecho se declare la firmeza de la declaración privada presentada por la compañía.

Como pretensión subsidiaria, solicito de manera respetuosa que, en caso de resolverse desfavorablemente las anteriores pretensiones, se anulen parcialmente los actos administrativos en lo referente a las sanciones impuestas en las mismas.»

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política; 26, 283, 612, 617, 618, 637, 638, 647, 651, 658-1, 658-3 (numerales 3° y 4°), 683, 742, 743, 744, 745, 752, 770, 771, 771-2, 773, 774, 775, 776, 779, 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario; 14, 164, 174, 176, 224 y 225 del Código General del Proceso; 3° del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. El concepto de la violación se resume así<sup>5</sup>:

1. Se configuró la firmeza de la declaración porque hay comprobada ausencia de traslado del acta de inspección tributaria. Aduce que la inspección tributaria desarrollada, además de constituir una prueba oculta no le fue notificada a la sociedad, como lo establece el artículo 779 del Estatuto Tributario.
2. Constituye falsa motivación de los actos demandados que en estos se rechazaran costos debidamente soportados con facturas (\$1.483.971.480), cuyos requisitos (art. 617 y 618, E.T.) no se cuestionaron, las que por demás constituyen el documento sobre el cual el artículo 771-2 *ibidem* permite el reconocimiento de los costos, y que, según dictamen pericial que se aporta con la demanda guardan relación con el hecho que se pretende probar, esto es, la procedencia de los costos.

<sup>4</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 1, pág. 5

<sup>5</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 1, págs. 10 a 61.



Los costos no solo están soportados en las facturas respectivas, sino en la contabilidad de la actora que da cuenta de la existencia de la operación y de los pagos a terceros, de ahí, que no tenga cabida la apreciación de pruebas indirectas como los indicios. Además, como se decidió por el Consejo de Estado en la sentencia de 21 de mayo de 2015, expediente 20575, para que procediera el rechazo de los costos la autoridad tributaria estaba en la obligación de probar la inexistencia de los pagos y desvirtuar la contabilidad y veracidad de las facturas.

3. La Administración no hizo un estudio completo de las pruebas para la adición de ingresos porque en la base de datos «Ingresos Bak» además de los ingresos operacionales, están los movimientos de caja, lo que incluye las entradas a caja, como son las ventas de contado, IVA, recaudos de cartera, reembolsos de incapacidades de la EPS, cambios de cheques y otros; así como las salidas de caja, que comprende las consignaciones y los pagos en efectivo. Esto, lo corrobora, de una parte la certificación del proveedor de la base de datos, de otra, lo certificado por el revisor fiscal de la actora, y finalmente, el acta de inspección tributaria del 22 de mayo de 2017, en la que no se hizo ninguna observación u objeción sobre los movimientos e ingresos a caja pese a que el funcionario a cargo del cotejo del registro de ingresos tenía pleno conocimiento que en la citada base de datos lo registrado no correspondía en un 100% a ingresos operacionales.

La supuesta omisión de ingresos por valor de \$7.409.132.887 en el año gravable 2014 se fundamenta en las pruebas recaudadas en la diligencia de registro del 7 de julio de 2016, las cuales se allegaron de manera irregular al expediente por no haber sido debidamente trasladadas al presente proceso, es decir, sin consultar lo consagrado en los artículos 742 y 744 del Estatuto Tributario, así como, 164 y 174 del Código General del Proceso, lo que configura una flagrante violación del debido proceso en términos de los artículos 29 de la Constitución, 3° del C.P.A.C.A. y 14 del C.G.P., y da lugar a que se declaren nulas de pleno derecho, con ello, que no se tengan en cuenta para la liquidación oficial de revisión y se determine la falsa motivación acto administrativo.

Los ingresos declarados por la compañía en el año 2014 en la suma de \$26.351.286.000 son los verdaderos y los mismos que confirmó el funcionario comisionado para la inspección tributaria con el libro auxiliar de ventas y demás documentos contables, lo cual al tenor de lo establecido en los artículos 772, 773, 774, 775 y 776 del Estatuto Tributario llevan a la inobjetable conclusión, que Tierra Santa S.A.S. no omitió ingresos en el año 2014.

Las supuestas diferencias de ingresos que refiere el funcionario investigador debió aclararlas con el revisor fiscal de la actora antes de considerarlas una omisión. Eso evidencia el incumplimiento de los deberes propios de su cargo y hace que en virtud del principio *indubio contra fiscum*, cualquier análisis hermenéutico se resuelva a favor de la demandante.

4. El demandante aduce que los actos demandados son nulos por falsa motivación debido a que la DIAN no valoró las contundentes pruebas que demostraban los pasivos declarados, por el contrario, la actuación estuvo dirigida a construir indicios de la inexistencia de esos pasivos.



Manifestó que sí la DIAN se hizo presente en la dirección indicada en el RUT para llevar a cabo la diligencia de registro a la sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S. (acreedor), de lo cual se dejó constancia, no es cierta la inexistencia de este proveedor, y que, las operaciones económicas de ese tercero no fueron desestimadas con la inspección tributaria.

Señala que el rechazo del pasivo se debió entre otras razones a la no ubicación del proveedor en la dirección registrada en el RUT, por lo que se llegó a la errada conclusión sobre la inexistencia del proveedor.

Advierte que las dudas bien pudieron ser disipadas por otros medios de prueba, como la identificación de sus accionistas, solicitud de información a la Registraduría Nacional, consulta en el RUT de la inscripción de sus accionistas o una consulta en la Cámara de Comercio de Barranquilla sobre el domicilio social de esa sociedad o de otras sociedades o establecimientos de comercio de los socios o accionistas de interés, para que desapareciera el vacío probatorio, tal como lo prevé el artículo 742 del Estatuto Tributario.

Es notorio que los funcionarios fiscalizadores no actuaron conforme con las atribuciones y deberes establecidos en el artículo 683 del Estatuto Tributario, en el cual se señala que la actuación de los servidores públicos debe estar precedida de un relevante espíritu y justicia, y que el Estado no aspira a que el contribuyente se le exija más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas de la Nación.

Para la comprobación de las operaciones con el proveedor, la Administración tuvo a su disposición la contabilidad de la actora, con los comprobantes internos y externos que la soportan, tales como facturas de los proveedores con sus anexos comprobantes de pago, etc. Es que, la DIAN no debió conformarse con la sola diligencia de registro a dicho proveedor, la cual no provee todos los elementos de juicio para afirmar que no existieron las operaciones comerciales con ese tercero, por eso, se aportan con la demanda la planilla donde se relacionan las facturas soportes de los pasivos y los respectivos comprobantes de pago.

Si el referido tercero reportó direcciones fiscales que no corresponden con su domicilio real o lugar en el que realiza sus actividades económicas, es merecedor de las sanciones relativas al incumplimiento de la obligación de registrarse en el RUT de acuerdo con los artículos 612, 637, 638 y 658-3 (num. 3° y 4°) del Estatuto Tributario, pero en el expediente no consta el inicio de una investigación para sancionarlo en dicho sentido, lo cual evidencia la falta de comprobación o dudas provenientes de vacíos probatorios al momento de expedir la liquidación oficial, que en todo caso, debe resolverse a favor de la actora al tenor del artículo 745 *ibidem*.

Refiriéndose a lo dicho por el contador del proveedor en la referida diligencia de registro, discutió que, el testimonio no es la prueba idónea (art. 743 del E.T.) para desestimar pasivos y costos, mucho menos, para adicionar rentas. La prueba testimonial tiene en materia tributaria (art. 752 *ib.*) las mismas restricciones del derecho común (arts. 224 y 225 C.G.P.), en consecuencia, no es admisible para probar actos jurídicos para los que se exigen formalidades especiales o deban existir pruebas o principios de prueba por escrito. Además,



no existe sentencia judicial mediante la cual se haya determinado la falsedad de las facturas de compraventa o de la existencia de simulación de tales operaciones para que se predique de igual manera la inexistencia de los proveedores.

Que un proveedor no lleve contabilidad no tiene por qué derivar en el desconocimiento de los pasivos de la compañía, pues el cumplimiento de los deberes formales y legales de ese tercero es asunto ajeno a la actora, sobre todo si los pasivos se encuentran respaldados y probados en documentos idóneos al tenor de los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario.

La DIAN señala que la contabilidad de la actora no es confiable, no goza de capacidad probatoria por cuanto no refleja la realidad económica y fiscal de la sociedad, y fue desvirtuada por las pruebas recolectadas en la diligencia de registro, sin embargo, no determinó a qué diligencia de registro se refiere, si a la practicada a la demandante o a su proveedor. Tratándose del acta de inspección tributaria practicada a la actora, la Administración no formuló objeción a su contabilidad como medio de prueba y es claro que esta cumple los requisitos señalados en el artículo 773 del E.T. Adicionalmente, la prueba para desestimar la contabilidad es una inspección contable o una inspección tributaria debido a que una diligencia de registro no consulta en su integridad la realidad sobre la contabilidad.

Sobre el indicio referido a que el proveedor no reportó en la información exógena los saldos de las cuentas por cobrar a 31 de diciembre de 2014 del cliente Tierra Santa S.A.S., se precisa que a la DIAN se explicó que el tercero indicó un NIT equivocado, lo cual subsanó posteriormente, sin embargo, tal corrección fue desestimada en la liquidación oficial sin mencionar el fundamento jurídico para su desconocimiento, simplemente aduciendo que se hizo con ocasión al requerimiento especial obviando lo estipulado en los artículos 638 y 651 del E.T.

5. En los actos demandados se adicionó una renta líquida gravable como consecuencia de meros indicios y porque en desarrollo de la inspección tributaria se realizó un análisis del auxiliar contable de la cuenta por pagar a Comercialización de Productos Importados y Nacionales S.A.S. -2050101- en la que se observó un saldo inicial correspondiente a 31 de diciembre de 2013 por valor de \$5.438.239.780 (pasivos de períodos no revisables).

Si bien, dicho monto coincide con lo reportado por ese proveedor (Comercialización de Productos Importados y Nacionales) como cuentas por cobrar en el formato 1008 de información exógena, la DIAN decidió desestimar ese hecho a partir de una prueba indiciaria inaceptable porque: *i.* ese proveedor sí existe, en la dirección (Cra. 44 Nro. 37-21 Of. 4) donde se efectuó la diligencia de registro, que es la oficina 304, lugar a donde han llegado todas las notificaciones de la DIAN; *ii.* es innecesario tener bodegas o grandes infraestructuras, para desarrollar la actividad comercial y de logística dado que se trabaja con los pedidos de los clientes y con sus bodegas para minimizar costos; y, *iii.* los funcionarios no investigaron las importaciones efectuadas por el mencionado proveedor durante los años 2013 a 2015, por las que cancelaron tributos aduaneros conforme con las normas tributarias, resulta obvio que, si hizo importaciones de mercancías era para venderlas ya que nadie importa mercancías para no venderlas.



De manera que los pasivos reportados por la actora en la información exógena del año 2013 con el citado proveedor sí existían para esa vigencia fiscal, lo cual consta en pruebas idóneas, como son las facturas con el cumplimiento de los requisitos exigidos en el artículo 617 el Estatuto Tributario de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 283 y 770 *ibidem*, además fueron cancelados según comprobantes de egresos que se anexan a la demanda. Por eso, la adición de renta líquida carece de todo fundamento.

Si bien, en la resolución de reconsideración la DIAN pretendió desconocer las pruebas que acreditan la existencia de la operación comercial con el proveedor, esta no era la oportunidad procesal para hacerlo, pues de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>6</sup>, ese acto definitivo debe guardar coherencia con los hechos controvertidos en la actuación administrativa, de modo que no es esta la ocasión para controvertir las pruebas que no se objetaron a lo largo de etapa administrativa.

La Administración incurre en falsa motivación no solo porque desconoce las pruebas directas de los costos y privilegia indicios cuyo carácter probatorio es subsidiario, sino porque desconoce la realidad de las operaciones al atribuirle la responsabilidad de terceras personas y exigirle que acredite que éstos hayan cumplido sus deberes formales y sustanciales en materia tributaria.

De acuerdo con el artículo 176 del C.G.P. y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia<sup>7</sup> y el Consejo de Estado<sup>8</sup> las instituciones del Estado tienen la obligación de apreciar en conjunto las pruebas aportadas al proceso para hacer un juicio real, serio, racional y objetivo de estas. Sin embargo, la DIAN se detuvo a valorar las pruebas o indicios que amparaban su posición, pero no las que aportó la actora y le daban la razón, es claro que esa valoración no hace a la operación inexistente o al costo improcedente, por consiguiente, los actos demandados son nulos por falsa motivación ante la adopción de una decisión caprichosa de la Administración.

6. Los actos administrativos demandados acusan a la actora de realizar operaciones simuladas e incurrir en fraude a la ley con base en la normativa vigente (Ley 1607 de 2012) para la fecha de inicio de la investigación tributaria, en la que también se dispuso un procedimiento para objetar esas acusaciones, previsto en los artículos 869 a 869-2 del Estatuto Tributario (modificados por la misma ley), lo cual no se hizo, la DIAN erró en el camino procesal adoptado, en el que se omitieron las mínimas garantías procesales de la actora, lo que amerita que dichos actos se anulen por falsa motivación y no dar aplicación a las normas en las que debería fundarse.
7. Es improcedente la sanción por inexactitud dado que los hechos y cifras que declaró son completos y verdaderos, la Administración no demostró lo contrario. Es así, que no se cumple el tipo sancionable del artículo 647 del

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 23 de agosto de 2012, radicado: 2009-00123, CP. William Giraldo Giraldo.

<sup>7</sup> Corte Suprema de Justicia, sentencia del 14 de junio de 1982. MP. Huberto Murcia Ballén.

<sup>8</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 15 de abril de 2010, exp. 16571.



Estatuto Tributario. Además, es criterio reiterado de la jurisprudencia<sup>9</sup> y de la doctrina de la DIAN<sup>10</sup> que la sanción en referencia no procede de plano y no hay lugar a ella si los rubros objeto de cuestionamiento realmente existieron.

De manera subsidiaria se configura el eximente de la sanción por inexactitud, consistente en la existencia de una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable entre la DIAN y la actora por el hecho mismo de que el legislador reconoció la subjetividad que debe regir el procedimiento para la imposición de esta sanción. Se precisa a este respecto<sup>11</sup>: *«En ese sentido, resulta palmario que mi representada no incurrió en ninguna de las conductas sancionables de la norma en mención, por lo cual, la sanción por inexactitud no tiene un supuesto de hecho que la origine, no solamente en razón a la improcedencia del mayor saldo a pagar determinado, sino por la improcedencia misma de los fundamentos de imposición de dicha multa. Es más, no puede ser más claro el hecho respecto a que si la misma norma establece que una diferencia de criterios o de apreciación frente al derecho aplicable es eximente suficiente de la sanción, es porque el legislador reconoció la subjetividad que debe regir el procedimiento para la imposición de una sanción administrativa.»*

En relación con la actividad probatoria que debe desplegar el contribuyente a efectos de que sea viable levantar la sanción por inexactitud cita las sentencias del Consejo de Estado del 28 de junio de 2010, expediente: 16791, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 24 de marzo de 2011 y 5 de mayo de 2011, expedientes: 17152 y 17306, respectivamente, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 18 de agosto de 2011, CP. William Giraldo Giraldo; y, 29 de septiembre de 2011, expediente: 17931, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

8. No proceden las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal porque, en este caso, no se dan los verbos rectores y adjetivos que constituyen los hechos sancionables descritos en el artículo 658-1 del E.T. Eso, debido a que la DIAN reprocha a estas personas la improcedencia de deducciones, y lo contemplado por la citada norma es que se hayan incluido costos o deducciones inexistentes, situación que no se presenta en este asunto porque la actora probó con registros contables que las operaciones se dieron realmente. Lo mismo se predica de los ingresos, ya que una cosa es omitirlos y otra la discusión sobre su registro.

### Oposición de la demanda

La DIAN controvertió las pretensiones de la demanda<sup>12</sup>, exponiendo que:

1. Es confuso que la actora alegue simultáneamente que existe una ausencia de traslado del acta de inspección tributaria y que ese medio de prueba no se le notificó, pues se hace referencia a dos obligaciones procesales diferentes que tienen ocurrencia en circunstancias contrarias.

Se precisa que la inspección tributaria no es una prueba oculta porque el auto que la decretó fue debidamente notificado a la actora y la visita adelantada en desarrollo de esta inspección fue atendida por el revisor fiscal debidamente autorizado por el representante legal suplente de la demandante. A esto se

<sup>9</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 22 de marzo de 2011, exp. 17286. CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. También se cita la sentencia C-571 de 2010 de la Corte Constitucional.

<sup>10</sup> Conceptos DIAN 124515 del 21 de diciembre de 2000, 027512 del 9 de mayo de 2002; y 050941 del 12 de junio de 2011.

<sup>11</sup> Página 55 de la demanda.

<sup>12</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 12.



suma, que el acta de inspección tributaria es parte integral del requerimiento especial.

Pese a lo expuesto, sobre este cargo se pide la inhibición del fallador, por cuanto no hizo parte de la discusión administrativa.

Adicionalmente, es de precisar que se dieron todas las oportunidades procesales para que la actora desplegara todos sus medios de defensa, incluso los hallazgos plasmados en el informe de laboratorio se dieron a conocer a las personas expresamente autorizados por el representante legal de la demandante<sup>13</sup>.

2. Aunado lo anterior a que con la notificación del requerimiento especial se invirtió la carga de la prueba, por lo que le corresponde a la actora probar la realidad fiscal de su declaración, se destaca que los funcionarios de la Administración actuaron y expidieron los actos administrativos demandados con base en las amplias facultades de fiscalización (arts. 684 y 688 del E.T.), fue así como se informó a la demandante que se hallaron diferencias entre los registros ingresados al software «Ossadow7» como herramienta contable que esta utilizó en el año gravable 2014.

Sobre dichas diferencias el revisor fiscal de la actora manifestó que estas correspondían a errores de transcripción, justificaciones sin asidero ni contundencia, toda vez que se demostró por parte de la entidad tributaria que en la diligencia llevada a cabo el 7 de junio de 2017 atendida por el contador Eduardo Mejía Leguía, este manifestó que la referida base de datos duplicaba los valores de las correcciones al guardar el primer registro y el segundo, pero que la DIAN observó que la diferencia que resulta del cotejo de los valores entre la base de datos suministrada por la actora y la base de datos obtenida y asegurada con ocasión de la diligencia de registro no es producto de la duplicación del registro porque en todos los casos excede del valor suministrado por la sociedad.

Señala que como resultado de la investigación se desvirtuó la contabilidad de la actora siendo aplicable la adición de ingresos, el desconocimiento de costos y gastos, al igual que la sanción por inexactitud.

3. La actuación de la Administración se soportó en los medios probatorios admitidos por la ley tributaria, debidamente recaudados, apreciados con base en la sana crítica, en concordancia con la gravedad, convergencia, concordancia, coherencia de los indicios e idoneidad de la prueba en los casos de tarifa legal (costos), así como en el cruce con terceros, de manera que se cumplió con la carga inicial de la prueba que le correspondía al momento de proferir y notificar el requerimiento especial a partir del cual esa carga se invirtió y se radicó en la actora. Es así, que no prosperan los argumentos de la demandante sobre el carácter subjetivo de la decisión administrativa ni de falsa motivación de los actos demandados.

La decisión administrativa se basó en el estudio de las pruebas aportadas, que fue suficientemente documentado en el expediente, a partir del cual se estableció que los ingresos llevados a la declaración de renta del año gravable

<sup>13</sup> Sres. Gabriel Antonio Alfonso González y Gabriel Hernández Ríos





2014 difieren de los registros contables encontrados en la diligencia de registro. Análisis que se hizo año a año en el software asegurado en la citada diligencia realizada el 6 de julio de 2016 y frente al cual la actora tuvo la oportunidad de corregir la declaración de renta o presentar las pruebas conducentes que los desvirtuaran a partir del emplazamiento, o desvirtuar las glosas de la liquidación oficial de revisión, desafortunadamente, no lo hizo e insistió en que su declaración era concordante con los libros contables, aunque estos fueron desvirtuados por la DIAN.

No se presenta nulidad del material probatorio recaudado en la diligencia de registro ni la violación de los artículos 742 y 744 del Estatuto Tributario, tampoco de los artículos 164 y 174 del Código General del Proceso, pues en la revisión total de los registros de la base de datos «*ingresos bak*» la DIAN sólo tuvo en cuenta los rubros correspondientes a ingresos operacionales, garantía de ello, es que la auditoría fiscal fue practicada por funcionarios idóneos y altamente capacitados.

4. No es cierta la falta de motivación de los actos porque no se valoraron las pruebas que demostraba la existencia de los pasivos declarados, tampoco, la alegada violación del debido proceso de la actora. Eso, porque en este proceso se estableció una serie de indicios sobre la inexistencia de las operaciones aparentemente realizadas con la compañía Comercialización de Productos Importados y Nacionales S.A.S., consistentes en que no se pudo comprobar la existencia del proveedor en la dirección registrada en el RUT y con ello, las operaciones comerciales de este proveedor, a lo que se suma, que el contador de este tercero manifestó que esta sociedad no lleva contabilidad, y a ese respecto se destaca que de conformidad con el artículo 750 del E.T., la jurisprudencia del Consejo de Estado<sup>14</sup> y la doctrina de la DIAN<sup>15</sup>, lo expresado por el contador del tercero tiene la plena validez de un testimonio. También se tuvo como indicios que ese proveedor corrigió la información exógena con posterioridad al requerimiento especial notificado a la demandante, y que, la contabilidad de la actora no admitía confiabilidad

Sobre el dicho de la actora en cuanto a que las causas del desconocimiento de los costos (imposibilidad de comprobar la existencia del proveedor y sus operaciones comerciales) no son de su resorte, se precisa que la información contable de Tierra Santa S.A.S. no es suficiente para establecer la trazabilidad documental respectiva, dado que no fue posible verificar la existencia real y operacional del proveedor, tan solo permite evidenciar el cumplimiento de una formalidad, pero no acredita la veracidad de los hechos económicos alegados por la demandante.

En este caso la investigación arrojó que el tercero informó un domicilio con error en cuanto al número de la oficina para provocar la devolución de las comunicaciones, por lo tanto, que existe una estrategia de grupo empresarial para impedir las notificaciones de la DIAN, todo lo cual fue advertido gracias a la recolección de las pruebas legalmente allegadas al expediente y a la debida valoración de todos los indicios encontrados en el domicilio de dicho tercero, los cuales conducen a una verdad real y es, la inexistencia de la operación, la cual también se probó con el testimonio rendido por el contador del proveedor.

<sup>14</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 14 de julio de 2016, exp. 20547. CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>15</sup> Concepto DIAN 27788 del 11 de octubre de 2017.



Es por eso, que en este caso debe tenerse en cuenta la sentencia del Consejo de Estado del 5 de abril de 2018, expediente 21811, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en la que se analizó una estrategia para obstaculizar las notificaciones de la autoridad tributaria.

Es con base en lo anterior, y por no ofrecer motivos de credibilidad los documentos allegados por la actora, que se concluye el desconocimiento de los pasivos declarados por esta, relativos a las transacciones con la sociedad Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S. a diciembre 31 de 2014.

5. No le asiste razón a la actora en cuanto a que la adición de la renta líquida por desconocimiento de pasivos adolece de falsa motivación, pues como se señaló, los hechos y circunstancias sobre los que se dictaron los actos acusados existen y son ciertos, como son la falta de prueba sobre la existencia real del proveedor; el que este tercero no llevara contabilidad según manifestación de su contador; y que, en el lugar del supuesto domicilio no se evidenció ningún tipo de actividad comercial coincidente con la que se dice desarrollaba ese tercero.

No es lógico que un comerciante que maneja altos volúmenes de ventas no tenga oficinas propias y carezca de bodegas, medios de transporte de mercancías, personal para realizar las labores de carga, entre otras. Además, la contabilidad de la actora no es confiable en tanto no refleja su actividad económica y fiscal, la cual fue desvirtuada por las pruebas obtenidas en la diligencia de registro, dándose la inversión de la carga de la prueba. El que proveedor corrigiera la información exógena no tiene validez, puesto que ese allanamiento debió ser anterior al requerimiento especial que modificó la declaración de renta del año gravable 2014 de la demandante.

6. En cuanto a la afirmación de la demandante acerca de la existencia en el expediente de pruebas idóneas que acreditan la existencia de las operaciones con la Comercializadora Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S., se precisa que lo que erróneamente la actora llama certificación suscrita por el proveedor del software *ossadow7*, no es una certificación, se trata de una carta de presentación de la herramienta software contable «*Ossadow7*» a la empresa Tierra Santa S.A.S. Documento que no aclara la inconsistencia de \$7.409.132.887 advertida al tomar el valor de ingresos de la base de datos ingresos bak del mencionado software, y que, la actora justificó con errores de digitación, pero que no han sido demostrados sobre 1.747 registros verificados por la DIAN. También, es de señalar, que en el expediente consta el registro fotográfico sobre el lugar en el que debía hallarse el domicilio del proveedor según la dirección indicada en el RUT, pero en el que, no hay evidencia de la existencia de ese tercero.

Es exagerado el argumento de la actora respecto de que la DIAN, con su decisión, le impuso el deber de exigir a su proveedor y a los proveedores de éste el cumplimiento de sus deberes formales y sustanciales, pues lo requerido es la demostración de la existencia de las operaciones con Comercializadora Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S., frente a lo que se debe señalar, que ningún contribuyente en Colombia hace negocios con personas que estén en situación de informalidad o incumplimiento de



obligaciones formales como por ejemplo: no estar registrado en el RUT, expedir facturas sin requisitos o no tener Registro Mercantil.

7. En cuanto a la supuesta violación de los artículos 869 a 869-2 del Estatuto Tributario vigente para la fecha de inicio de la investigación contra la Tierra Santa S.A.S., se precisa que la DIAN no ha hecho referencia a la existencia de operaciones simuladas, y no es cierto que ante la ausencia de herramientas legales se haya acudido a la fundamentación jurisprudencial, toda vez que lo demostrado en el proceso es que los actos demandados se profirieron conforme al acervo probatorio recaudado en ejercicio de las facultades de fiscalización consagradas en los artículos 684 y 688 *ibidem*.
8. El supuesto de hecho de la sanción por inexactitud está dado porque la actora omitió ingresos y registró costos inexistentes lo que generó un menor impuesto a cargo, por ende, un menor saldo a pagar; además, el supuesto subjetivo de esta misma penalidad está configurado porque voluntariamente y sin vicios de consentimiento la demandante incluyó esos datos en su declaración.

No procede la alegada diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, dado que no se presentaron argumentos sólidos que sustenten la interpretación de Tierra Santa S.A.S. a este respecto.

9. Son procedentes las sanciones impuestas al representante legal y al revisor fiscal de conformidad con el artículo 658-1 del E.T., puesto que se estableció que la declaración de renta del año gravable 2014 no reflejaba la realidad económica de la actora y se distorsionó la realidad fiscal, comoquiera que se verificó la omisión de ingresos y la inclusión de pasivos y costos inexistentes, por lo tanto, la existencia de datos inexactos.

La sanción al revisor fiscal está fundamentada en el hecho de que no se le exigió tener experticia técnica en materias diferentes a las de su propia profesión, su actividad debía realizarla de acuerdo con los principios, normas y procedimientos de la ciencia contable; sólo se le exigía el conocimiento y la aplicación del sustento jurídico que justificaba la omisión de ingresos, la inclusión de pasivos y costos inexistentes, lo que no hizo, y en cambio, apoyó el criterio jurídico del derecho aplicable de quien administraba la sociedad contribuyente.

Aunado a lo anterior, se tiene que no es cierto que el representante legal y el revisor fiscal hayan obrado conforme a la ley que rige el marco de sus funciones en materia de declaraciones tributarias, puesto que se encontró probada la omisión de ingresos gravados, así como la inclusión de pasivos y costos inexistentes en la declaración de renta del año gravable 2014, sin que éstos hubieran dejado alguna salvedad, de manera que, siendo estas personas responsables de advertir si la empresa cometía una irregularidad, sin haberla reportado o dejado alguna salvedad, implica que estuvieron de acuerdo con la posición jurídica de la sociedad, y conforme con esto, deben responder por el incumplimiento de sus funciones y por los perjuicios causados a terceros, en este caso, a la Administración Tributaria.

10. Frente al concepto técnico aportado con la demanda es de aclarar que la glosa propuesta sobre el desconocimiento de costos no se dio a raíz de una discusión sobre los documentos y soportes contables, sobre los requisitos de



la contabilidad contenidos en los artículos 774 del Estatuto Tributario o sobre los requisitos formales de las facturas del artículo 617 *ibidem*. Lo que se cuestionó fue la realidad de las operaciones económicas realizadas entre el Tierra Santa S.A.S. y Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S.

Mal podría conceptuar la DIAN sobre la contabilidad y los soportes internos y externos de un proveedor que no permitió su ubicación y por lo tanto impidió la verificación de la actividad económica e infraestructura logística de los productos o servicios que dice comercializar. Además, en ningún momento se está cuestionando la veracidad de las declaraciones de importación del proveedor enunciadas por el perito en su informe y que figuran en el sistema de la entidad, sino que las mercancías hayan sido efectivamente vendidas a la actora, y en este tema de las declaraciones de importación el perito comete un error de valoración al manifestar que el levante de la mercancía lo realizó una funcionaria de la DIAN refiriéndose a una persona que es representante de quien asume el rol de declarante para efectos aduaneros, esto es, la Agencia de Aduanas Continental de Aduanas S.A.S. Nivel 1.

Aun cuando no es tema de discusión el levante de una mercancía es de aclarar que la DIAN no pierde competencia respecto de la facultad de controlar y verificar los requisitos exigidos en la legislación aduanera para la importación incluso puede decretar su falta de vigencia cuando se observe que dichos requisitos han dejado de ser cumplidos por el importador, como se señaló por esta entidad en el Oficio Nro. 016149 del 16 de diciembre de 2014.

### **Sentencia apelada**

Previo un análisis de las etapas del procedimiento tributario y el recuento del acervo probatorio obrante en el proceso, el Tribunal negó las pretensiones de la demanda<sup>16</sup>, por considerar que el proceso de fiscalización adelantado contra la actora respetó los términos procesales, así como el derecho de defensa, audiencia y contradicción de la prueba.

También señaló que en relación con las pruebas encaminadas a desvirtuar el valor probatorio de la actividad investigativa de la DIAN, la actora había aportado "*Informe pericial sobre documentos y/o soportes contables de la sociedad Tierra Santa (...)*" con el que pretendía acreditar el real acaecimiento de las operaciones mercantiles con la Sociedad de Comercialización de Productos Nacionales e Importados S.A.S, pero que el mismo no contenía mayor información sobre las transacciones, de manera que no se desvirtuó la inexistencia de las operaciones mercantiles, por lo que le asistía razón a la administración.

Manifestó que el análisis probatorio del expediente DT2014- 2016-001999, da cuenta que la actora incurrió en inexactitudes declarando menores valores de los ingresos generados por actividades gravadas.

Por lo mismo, encontró procedente la sanción por inexactitud fundamentada en la conducta sancionable de declarar menores valores de ingresos a los generados por actividades gravadas. Sobre esta misma consideración, decidió que no prosperaba el cargo de falsa motivación.

<sup>16</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 65.



Además, decidió no condenar en costas a la parte vencida debido a que no encontró acreditada su actuación de mala fe o su incursión en conductas temerarias o dilatorias.

### Recurso de apelación

La demandante apeló el fallo de primera instancia<sup>17</sup>, argumentando que el *a quo* no motivó las afirmaciones, que leyó erróneamente los cargos de la demanda y que se limitó a un análisis meramente formal de las normas aplicables.

Agrega que el Tribunal ilustró aspectos no discutidos, tales como la definición de la base gravable o la tarifa, así como a cuatro etapas que, en su criterio, integran el procedimiento tributario.

Manifiesta que, luego de enlistar las pruebas allegadas al expediente, el *a quo* concluyó, sin ninguna valoración jurídica, que los actos demandados se ajustaron a derecho, respetando los términos para dar respuesta a los requerimientos administrativos, recurrir y aportar pruebas, que no son más que las garantías mínimas que debían darse a la demandante, pero que no validan la actuación de la DIAN ni desvirtúan la alegada falsa motivación e indebida valoración probatoria en que incurrió la demandada.

La valoración del presente caso debió ser real y material, no meramente formal, como en efecto ocurrió habida cuenta que en el fallo apelado no se hizo ningún análisis del dictamen pericial y lo traído como sustento de la decisión fueron unas capturas de pantalla de los actos demandados.

El Tribunal actuó igual que la DIAN, ignorando y esquivando el debate probatorio acerca de que para el reconocimiento de los costos (art. 771-2 del E.T.) las pruebas directas como son las facturas con el lleno de los requisitos legales (arts. 617 y 618 ib.) y la contabilidad de la actora, priman sobre las sospechas, indicios y declaraciones de terceros (en donde la actora no pudo actuar intervenir).

Así, el *a quo* debió decidir, pero no lo hizo, si las facturas y el dictamen pericial demostraban que los costos solicitados en deducción cumplían con los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, entendiendo que la Corte Constitucional<sup>18</sup> y el Consejo de Estado<sup>19</sup> han señalado que la factura es prueba idónea para acreditar la procedencia de los costos y que corresponde a la autoridad tributaria desvirtuar la veracidad de las facturas.

La Administración en un sofisma de distracción aduce que la certificación del proveedor del software contable es una carta, pero esta argumentación no es suficiente para ignorar lo manifestado por ese tercero. Igualmente, ataca el dictamen pericial haciendo referencia a un informe de su autoría que esta no aportó con sus alegatos de conclusión y no demerita ese experticio en tanto este solo puede acusarse de falso, erróneo en su metodología o porque no lo rindió un experto. Ninguna de esas hipótesis se presenta en este asunto.

<sup>17</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 69.

<sup>18</sup> Corte Constitucional, sentencia C-733 de 2003.

<sup>19</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 21 de mayo de 2015, exp. 20575.



Es violatorio del derecho de defensa y del debido proceso que el juez haya ignorado la argumentación presentada oportunamente sobre el cargo de falsa motivación de los artículos 869, 869-1 y 869-2 del Estatuto Tributario vigentes a la fecha en que la autoridad tributaria inició la investigación a la actora lo mismo ocurrió con el cargo de la firmeza de la declaración.

La sanción por inexactitud no es automática, esto llevaría a un régimen de responsabilidad objetiva, por lo tanto, el juez debe estudiar aspectos como la diferencia de criterio, la razonabilidad de la interpretación del material probatorio aportado y la lesividad de la conducta.

Finalmente, reiteró todos los cargos y argumentos planteados en la demanda, excepto por las sanciones impuestas al representante legal y el revisor fiscal, respecto de las cuales no presentó objeción alguna (art. 658-1 ib).

### **Oposición al recurso de apelación**

La demandada se pronunció<sup>20</sup> dentro del plazo previsto en el numeral 4 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021<sup>21</sup>, reiterando los argumentos de la contestación y los alegatos de primera instancia.

### **Concepto del Ministerio Público**

El Procurador delegado ante esta Corporación, guardó silencio en el plazo previsto en el numeral 6 del artículo 247 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se deciden los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda sin condenar en costas. En tal sentido le corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos demandados respecto de sí: *i.* se violó el debido proceso de la actora porque no se dio traslado del acta de inspección tributaria con el requerimiento especial; *ii.* se presentó una falta de valoración probatoria en la adición de ingresos; *iii.* se dio una falta de valoración probatoria para el desconocimiento de pasivos; *iv.* es infundada la adición de renta líquida gravable por el desconocimiento de pasivos de años anteriores no revisables; *v.* se incurrió en falsa motivación para el rechazo de costos; *vi.* se omitieron las mínimas garantías procesales de la actora frente a la acusación de fraude a la ley; y, *vii.* si procedía imponer sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del E.T.

La decisión del *a quo* de no condenar en costas no fue recurrida por ninguna de las partes.

Previo al análisis de fondo de los problemas jurídicos señalados, la Sala precisa que no se pronunciará sobre las sanciones impuestas al representante legal y el revisor fiscal (art. 658-1 ib), toda vez que no fueron materia de cuestionamiento en la apelación.

<sup>20</sup> SAMAI, índice 4. Remitido electrónicamente el 25 de noviembre de 2021.

<sup>21</sup> SAMAI, índice 6. El recurso de apelación interpuesto por la demandante se admitió el 14 de diciembre de 2021.



## 1. Traslado del acta de inspección tributaria

En la demanda la actora reclama la firmeza de la declaración y arguye violado su derecho al debido proceso habida cuenta de que se trata de una prueba oculta, aduce que no se dio traslado del acta de inspección tributaria con el requerimiento especial como lo establece el artículo 779 del Estatuto Tributario. A este respecto, pide la DIAN la inhibición del fallador, por cuanto no hizo parte de la discusión administrativa, sin perjuicio de lo cual replica, que es confuso ese alegato de la actora, en tanto simultáneamente se refiere a una ausencia del traslado del acta de inspección tributaria y a la falta de notificación de este medio de prueba, pero en todo caso, el acta de inspección tributaria es parte integral del requerimiento especial y por eso no es una prueba oculta.

El Tribunal no se refirió de manera puntual a este aspecto procesal, sino que señaló que del análisis de todas las actuaciones del trámite administrativo concluía que se respetaron los términos procesales y el derecho de defensa, debido proceso y contradicción de la actora, por lo tanto, que no le asistía razón a la actora al argumentar la violación del debido proceso.

A este respecto la Sala recuerda que de conformidad con el artículo 783 del Estatuto Tributario, el traslado del acta de la inspección tributaria sólo es indispensable cuando no proceda el requerimiento especial o traslado de pliego de cargos, pues, con estos se cumple la finalidad del traslado, que no es otra que la posibilidad de conocer los cargos, a partir de lo cual, el contribuyente puede ejercer su derecho de defensa<sup>22</sup>.

## 2. Adición de ingresos por \$7.409.133.000

La DIAN adicionó ingresos en la declaración de renta del año gravable 2014 de la actora por valor de \$7.409.133.000 originados en la diferencia detectada entre los ingresos registrados en la tabla «*ingresos bak*» del software contable «*Ossadow7*» - asegurado en la diligencia de registro practicada a la demandante- y los ingresos llevados a la cuenta 42 del auxiliar de ventas aportados por la demandante.

Sobre esta glosa el *a quo* concluyó<sup>23</sup>: «*En consecuencia, para la DIAN de la comparación de los registros de la tabla "Ingresos Back" asegurada en la diligencia de registro y los registros suministrados por el contribuyente en la inspección tributaria, se determinó unos ingresos totales por valor de \$33.760.419.000, no obstante el contribuyente declaró ingresos en el renglón 42 de su Declaración Privada - Renta 2014, por valor de \$26.351.286.000, presentándose una diferencia, no declarada, que asciende a la suma de \$7.409.132.887, que de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 26 del Estatuto Tributario, estos ingresos constituyen base de la renta líquida, razón por la cual se propuso modificar su declaración privada en el renglón 42 - ingresos brutos operacionales.*»

En su defensa la actora señala que la Administración y el Tribunal no hicieron un estudio completo de las pruebas para la adición de ingresos porque en la base de datos «*Ingresos Bak*» se registran ingresos operacionales y los movimientos de caja. Igualmente, que las pruebas recaudadas en la diligencia de registro del 7 de julio de 2016 se allegaron de manera irregular porque no se dio el debido traslado de la prueba a este expediente.

<sup>22</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 10 de octubre de 2007, exp. 15267, CP. Héctor J. Romero Díaz.

<sup>23</sup> SAMAI, índice 65, página 33.



Para dirimir el cargo propuesto la Sala inicia por señalar que en el expediente se encuentra acreditado lo siguiente:

- Informe de denuncia 2016-2-238- 26 del 30 de junio de 2016<sup>24</sup>, la cual motivó la diligencia de registro ordenada mediante Resolución 004967 del 6 de julio de 2016, en la que se extrajeron todos los archivos informáticos de la sociedad Tierra Santa S.A.S. ubicados en la Calle 72 Nro. 45-66 Local 3A de Barranquilla, cuyo análisis consta en el informe de auditoría informática del 26 de octubre de 2016<sup>25</sup> del cual se destaca:

*«Previa información se valida con lo reportado por el contribuyente **Tierra Santa S.A.S.** en la información exógena del año 2014, y efectivamente esta información corresponde a ingresos percibidos durante el año gravable.*

*Por otra parte se destacan dos aspectos para ser verificados, en primer lugar se descubrieron registros repetidos para los años 2014, 2015 y 2016 como se presenta a continuación: (...)*

*En segundo lugar, en una tabla de ingresos se encuentran consignaciones locales relacionadas en el campo “línea 1” como “**consignación Local de Primas y nóminas**” y “**consignaciones para pago de proveedores**” este último aparece en el campo “**beneficia**” ventas a contado. Registros que deben ser validados porque no es normal que esta información se encuentre en la tabla de ingresos.»*

- Comparecencia del revisor fiscal de la demandante ante la DIAN, el 23 de mayo de 2017<sup>26</sup>, para efectuar con su participación la verificación de la información que este entregó el 22 de mayo de 2017. En esta oportunidad el citado profesional explicó sobre la pregunta a qué corresponden los comprobantes de egreso (CE), que aparecen como ventas de contado, relacionados en el informe de auditoría informática, que « *corresponde que un error de digitación en el módulo de tesorería que ingresaron las planillas de ventas por egresos, situación que se corrigió anulando los comprobantes de egreso y digitándolas nuevamente a través de planillas de caja registradora (PR) en las mismas fechas, con los mismos valores y con los mismos conceptos los cuales se reflejan en la base de datos.*»
- Asistencia del desarrollador del software contable «Ossadow7» ante la DIAN, el 30 de mayo de 2017<sup>27</sup>, para rendir declaración juramentada, en la que manifestó:

*«(...) **Preguntado:** cuál es la diferencia de las tablas que están nombradas al final como \_bak con las tablas que no tienen esta descripción por ejemplo ingresos e ingresos - bak. **Contesto:** Las tablas \_bak son tablas de recuperación de la tabla original, si algún usuario realiza una adición, modificación, anulación o eliminación el documento no se altera en la tabla registrada como \_bak. Por otra parte para la trazabilidad y auditoría de los eventos antes mencionados sobre los ingresos esto se almacenan en las tablas **eventord** la cual registra eventos de los documentos, y en la tabla **eventorb** se registran eventos de la base de datos. En las tablas \_bak nunca se elimina ni se modifica nada solo se adicionan registros. **Preguntado:** Cuál es el objetivo en la base de datos de la tabla nombrada como ingresos: **Contesto:** la tabla de ingresos es una tabla donde se graba la información del módulo de tesorería correspondiente a ingresos de dinero, que se puede complementar con los ingresos contables que quedan en la tabla MOCONTA, que significa movimiento contable. **Preguntado:** se puede decir que con la tabla ingresos se pueden determinar las ventas de un período fiscal de un cliente que utilice el software de facturación OSSADOW7. **contesto:** eso depende del usuario porque la tabla de ingresos que se llena por el módulo de tesorería es para registrar*

<sup>24</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 51, páginas 8 a 10.

<sup>25</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 50, páginas 12 a 22.

<sup>26</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 35, páginas 143 y 144.

<sup>27</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 35, páginas 148 a 150.





*principalmente los ingresos de dinero, por ejemplo una persona consignó y esta consignación se registra en esta tabla, pero puede ser porque está haciendo un abono a cartera, porque estén haciendo un anticipo o porque estén incluyendo una planilla de ventas diarias. Y esto tiene que ser coherente con el registro contable de la tabla MOCONTA, que tiene como finalidad el registro en firme de las partidas contables.*

**Pregunta:** *cómo se crean los tipos de documentos que aparecen en la tabla Ingresos.*

**Contesto:** *todos los tipos de documentos que aparecen en la tabla ingresos y en las tablas de la aplicación, son configurables por el usuario, el software sugiere unos básicos pero el usuario final puede modificarlos o cambiarlos según su necesidad. Esto se hace en contabilidad, en bases de datos documentos contables. Siempre que se va a grabar un documento en la aplicación el sistema pide el tipo de documento cual fue creado de acuerdo a los permisos que tenga el administrador del programa. (...)*»

- Acta de inspección tributaria del 4 de julio de 2017, en la que constan las verificaciones realizadas por la DIAN y que llevaron a glosar a la actora con la adición de ingresos, desconocimiento de pasivos y costos del año gravable 2014, así como la adición de renta líquida gravable por pasivos inexistentes del año gravable 2013 en firme, y que, dieron lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, además, de sancionarse al representante legal y revisor fiscal de Tierra Santa S.A.S<sup>28</sup>.

Atendiendo el recuento de las actuaciones y pruebas en relación con los ingresos, la demandante tenía la carga probatoria de conciliar y soportar la diferencia en los ingresos advertida por la DIAN, en orden a demostrar que los valores registrados en la tabla ingresos bak no correspondían a mayores ingresos no declarados, allegando las explicaciones pormenorizadas, junto con la respectiva prueba de los registros que, señaló, obedecían a correcciones, a movimientos de caja. En otras palabras, justificar la diferencia detectada por el ente fiscalizador, lo cual se echa en falta.

Si bien lo declarado por el desarrollador del software, explica que la tabla bak es acumulativa, pues no permite borrar registros y que allí pueden estar incluidos movimientos de caja - los que no necesariamente corresponden a ingresos- por sí sólo no justifica la diferencia de ingresos advertida por la DIAN, se hacía necesario la conciliación de los valores allí registrados versus los valores declarados como ingreso.

Similar observación debe efectuarse en relación con las explicaciones del revisor fiscal, puesto que hace una referencia a la reversión de errores en el diligenciamiento del software contable, sin indicar la cifra concreta e ítems afectados. Tampoco explica las razones de los yerros de los registros, lo cual resulta muy relevante, comoquiera que esto ocurre respecto de 1.747 registros. Es decir, que las justificaciones dadas por la actora se quedaron en el espectro de las afirmaciones globales y, por ello no tienen la entidad suficiente para desvirtuar el cuestionamiento de la Administración.

La falta de correspondencia y de conciliación entre la contabilidad y la herramienta contable utilizada por la actora, no permite tener certeza sobre los ingresos obtenidos en la vigencia fiscalizada.

Ahora bien, en cuanto a la alegada falta de traslado «de la prueba de la diligencia del registro» se parte de precisar, tal como lo ha señalado esta Sección de que este es un medio de prueba que «abre un espacio para recolectar todo tipo de pruebas que, en criterio de quien lo realiza,

<sup>28</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 38, páginas 192 a 205.



tengan plena relevancia para la investigación fiscal previamente avistada, sin ninguna restricción en cuanto al medio a asegurar, ni al individual criterio de utilidad que asista a la Administración; de allí que el referido artículo 779-1 de ET lo haya incluido en la regulación de los diferentes medios probatorios tributarios, sin más condicionamientos expresos que su decreto mediante acto administrativo motivado, notificado en momento inmediatamente anterior al inicio de la diligencia y no recurrible»<sup>29</sup>,

Repárese en que el único requisito es que al momento de iniciar su práctica se notifique el auto que decretó la diligencia, sin más exigencias, como el traslado que echa de menos el demandante.

En línea con ello, los antecedentes ponen de presente que la DIAN notificó la resolución que ordenó el Registro Nro. 004967 del 6 de julio de 2016 e incorporó el resultado de la visita al proceso adelantado a la demandante sin que fuera necesario dar traslado de la misma, habida consideración de que esta y las demás pruebas recaudadas, fueron puestas en conocimiento una vez se notificó el requerimiento especial, otorgándole así la posibilidad de controvertirlas. Sobre el particular ha señalado la Sala<sup>30</sup>: «[c]on ocasión de la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente puede ejercer el derecho de defensa y de contradicción contra las glosas propuestas, lo que incluye la posibilidad de controvertir las pruebas recaudadas por la administración y de solicitar o aportar aquellas que estime necesarias (num.3. art. 744 ET).»

Por lo expuesto, no tiene prosperidad el cargo de apelación.

### 3. Desconocimiento de pasivos por \$4.639.207.000

El Tribunal avaló el desconocimiento de estos pasivos aduciendo<sup>31</sup>: «Se evidencia además que, realizada la labor para la ubicación de la SOCIEDAD DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL DE PRODUCTOS IMPORTADOS Y NACIONALES SAS NIT 900.381.324, por parte de la DIAN, en el domicilio fiscal registrado en el RUT del referenciado proveedor no se desarrolla actividad que impliquen la realización de operaciones de comercio exterior y que el mismo tuviera otros clientes distintos a la sociedad Tierra Santa S.A.S. Por lo que concluyó que esa sociedad no funcionaba en la dirección informada en el RUT y que las operaciones comerciales de aludidas por la actora eran inexistentes.»

Para la apelante la decisión del Tribunal y la DIAN es producto de la falta de valoración de las pruebas documentales aportadas, y la construcción de indicios que no tienen cabida en este asunto ante la existencia de pruebas directas de los pasivos.

Conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, los pasivos deben respaldarse con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. Sin embargo, esto no obsta para que la DIAN en ejercicio de sus facultades de fiscalización verifique la realidad de las operaciones que sustentan los pasivos.

La Administración se encuentra legitimada para comprobar la realidad de los pasivos a través de los diferentes medios de prueba señalados en las normas de orden tributario y de procedimiento general compatibles.

Por consiguiente, si en desarrollo de sus actividades de verificación la autoridad tributaria, encuentra que las deudas declaradas no son reales, procede su rechazo, independientemente de que formalmente se encuentren acreditadas.

<sup>29</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 6 de mayo de 2021, exp. 22775, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>30</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 22854, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).

<sup>31</sup> SAMAI, índice 65, página 34.



En el caso concreto, los antecedentes dan cuenta de lo siguiente:

La actora reportó en su información exógena del año gravable 2014 pasivos por \$4.639.207.000<sup>32</sup> que coinciden con la información contable aportada a la investigación, pero que su acreedor Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S. no reportó en su información exógena<sup>33</sup>.

El proveedor corrigió su información exógena incluyendo los pasivos de la actora como cuentas por cobrar del año gravable 2014, los que señaló haber reportado por error bajo otro NIT.

En desarrollo del Auto Nro. 000865 del 9 de junio de 2017 funcionarios de la administración de Barranquilla, se presentaron en la dirección registrada en el RUT por el citado proveedor (CR 44 37-21 OF4 de Barranquilla), constatando que ninguna oficina correspondía a la (OF4) registrada por la proveedora, pues todo el piso se encontraba en construcción, de manera que dejaron constancia de la no ubicación del citado proveedor<sup>34</sup>.

El informe del Jefe de Coordinación Integral de Lucha contra el Contrabando y la Evasión Fiscal – TACI<sup>35</sup>, en el que se deja constancia de la misma imposibilidad de ubicar a la sociedad Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S., en tanto no existía en la dirección informada en el RUT la oficina 4, no obstante se deja constancia de que se pudo encontrar en una de las oficinas de ese edificio, la oficina del contador de la referida sociedad y este manifestó que esta compañía no llevaba contabilidad.

A partir de lo anterior, la DIAN estableció como indicios de la inexistencia de los pasivos:

- La imposibilidad de comprobar la existencia de la Sociedad de Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S.
- La imposibilidad de probar las operaciones comerciales de ese proveedor con la actora.
- La proveedora de la actora y acreedora de los pasivos no lleva contabilidad según manifestación de su propio contador.
- En la dirección registrada en el RUT del citado proveedor, no existe evidencia de que en dicho lugar se realizan actividades empresariales.
- La contabilidad de la actora no es confiable, en la medida que no refleja su actividad económica y fiscal, en tanto fue desvirtuada con las pruebas obtenidas en la diligencia de registro.
- El proveedor corrigió su información exógena en cuanto incluyó los pasivos de la actora como cuentas por cobrar del año gravable 2014, con posterioridad al requerimiento especial.

La actora contravirtió lo anterior señalando:

<sup>32</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 38, páginas 209 y 210.

<sup>33</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 38, páginas 211 a 216.

<sup>34</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 38, páginas 107 a 116.

<sup>35</sup> SAMAI, índice 2 expediente digital, pdf. 38, páginas 97 a 104.



- El proveedor si fue ubicado en la dirección registrada en el RUT, prueba de ello es que la Administración indicó que en ese lugar observó que no se realizan actividades empresariales.
- Para la verificación de las operaciones comerciales que originaron los pasivos la DIAN tenía a su disposición toda la contabilidad de la actora.
- Si el proveedor suministró una dirección fiscal diferente a su domicilio lo procedente era sancionarlo por infringir las normas sobre registro en el RUT, pero como eso no consta en el expediente, se evidencia la falta de comprobación o duda proveniente de vacíos probatorios sobre la inexistencia de las operaciones que debe resolverse a favor de la demandante.
- Es inadmisibles la declaración del contador para desvirtuar los pasivos de la actora, en tanto se trata de hechos que deben constar en documentos, y en este asunto, están soportados en facturas que judicialmente no se han declarado falsas, ni simuladas tales operaciones.
- Que el proveedor no lleve contabilidad no es justificación para el desconocimiento de los pasivos de la actora, especialmente cuando estos se encuentran respaldados y probados en documentos idóneos que no se han cuestionado.
- El proveedor corrigió su información exógena reportando las cuentas por cobrar a Tierra Santa S.A.S. al 31 de diciembre de 2014.

Lo anterior pone de presente a la Sala, que la defensa de la actora se circunscribe a justificar la operación exclusivamente con las facturas y registros contables, amén del reporte de las cuentas por cobrar por parte del proveedor, mas no desplegó actividad probatoria dirigida a demostrar la realidad de las operaciones de las cuales se derivó el pasivo (adquisiciones efectuadas al proveedor), pese a que esto era lo que estaba siendo cuestionado en el proceso, habida cuenta de que las pruebas recaudadas dentro de la investigación, evidenciaban la inexistencia de las mismas.

A ese respecto, la Sala recuerda que los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario establecen que la determinación de los tributos, debe hacerse con fundamento en hechos probados de acuerdo con las exigencias que las normas tributarias estipulan para la demostración de ciertos hechos, o a falta de estas según el grado de conexión que tengan con el hecho que pretende probarse y del convencimiento que proporciona de conformidad con las reglas de la sana crítica.

Si bien pudo establecerse que el proveedor corrigió el medio magnético en el que no aparecía el reporte de las cuentas por cobrar a nombre de la demandante por el año 2014 es preciso observar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 750 del Estatuto Tributario, las informaciones suministradas por terceros se valoran como prueba testimonial, y de acuerdo con lo establecido en el artículo 751 *ibidem*, los testimonios invocados por el interesado deben haberse rendido antes del requerimiento o liquidación, así las cosas y comoquiera que la corrección de los medios magnéticos se produjo después de proferido el requerimiento especial este no surte el efecto pretendido por la actora.

Ahora la existencia de las facturas, los comprobantes de egreso y los registros contables, todo lo cual sustenta formalmente la operación, se echó en falta la prueba de la existencia, de la realidad de la operación con la sociedad Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S.



Sobre este particular ha señalado esta Judicatura<sup>36</sup>:

*«[c]onforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, debe respaldar los pasivos con documentos idóneos que precisen la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.*

*Por eso, en estos casos, no basta con la contabilidad para soportar los pasivos, sino que deben aportarse los documentos externos que justifican la contabilización, en tanto estos últimos constituyen el soporte básico de las transacciones efectuadas con terceros, que es el caso de las deudas o pasivos. De hecho, conforme con el artículo 774 ibídem, el comprobante externo es uno de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba.*

*Pero además, ese soporte debe ser aquel en el que conste la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable.*

*En todo caso, el artículo 771 ibídem permite que los contribuyentes obligados y no obligados a llevar contabilidad, que no cuenten con la prueba principal, puedan demostrar los pasivos con una prueba supletoria que consiste en “que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario”.*

**Lo dicho, sin embargo, no impide que la DIAN ejerza su facultad fiscalizadora para verificar la realidad del pasivo. En esa medida, debe entenderse que los artículos 283, 770 y 771 del Estatuto Tributario no limitan la facultad comprobatoria de la Administración.**

**Por tal razón, si en ejercicio de la facultad fiscalizadora la DIAN logra probar la inexistencia de las deudas, desvirtuando la prueba principal y/o la supletoria, los pasivos pueden ser rechazados.**

*Para ello, la Administración 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 tributaria.» (énfasis de la Sala).*

Como se dejó expuesto en precedencia, habiendo sido cuestionada la existencia de la operación, no resultaban suficientes los documentos externos aportados por la demandante. Se requería demostrar la realidad de las operaciones de las cuales derivaron los pasivos, lo cual no fue acreditado. Por tal razón, no prospera el cargo de la apelación.

#### **4. Adición de renta líquida gravable por \$5.438.239.780**

Esta glosa corresponde a la adición de renta líquida gravable por pasivos del año 2013 contraídos con la misma sociedad Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S., que la actora reportó en su información contable y en medios magnéticos por la suma de \$5.438.239.780, pero que en virtud de los indicios de inexistencia de las transacciones de deuda, consistentes en que el acreedor no pudo ser ubicado en la dirección reportada en el RUT y en dicho lugar no se halló evidencia de la realización de sus actividades empresariales, la DIAN procedió a adicionar ese pasivo como renta líquida gravable.

Para el contribuyente, no procede la adición de la renta líquida gravable, aduciendo la realidad de los pasivos, como se demuestra con las facturas y comprobantes de egresos.

<sup>36</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 5 de noviembre de 2020, exp. 23268. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E).



Frente a esta glosa el Tribunal no se manifestó de manera puntual, no obstante, la Sala en aras de garantizar el debido proceso se pronunciará sobre la misma.

Conforme ocurrió en el cargo anterior, en desarrollo de las actividades de fiscalización, la DIAN recolectó un conjunto de indicios que evidenciaban la inexistencia de las operaciones con el proveedor Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S, acreedor de los pasivos declarados en períodos no revisables.

La Sala ha señalado que si bien un indicio es un principio de prueba, la suma de éstos, puede resultar suficiente para probar un determinado hecho<sup>37</sup>: «*En materia tributaria, los indicios constituyen una prueba subsidiaria, toda vez que suplen la falta de pruebas directas. Esta Sección ha reconocido que un conjunto de indicios contundentes pueden 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.*»

Dado que la demandante no desvirtuó los indicios que evidenciaban la inexistencia de las operaciones de las cuales derivaban los pasivos, con elementos de prueba diferentes a las facturas o documentos contables que solo atestaban formalmente la operación, la Sala encuentra la actuación cuestionada ajustada a la legalidad.

En consecuencia, no prospera el cargo de la apelación.

## **5. Rechazo de costos por \$1.483.971.480**

Dado que el Tribunal tampoco se pronunció de manera puntual sobre este particular, la Sala en aras de garantizar el debido proceso se pronunciará sobre la misma, como pasa a exponerse:

La demandante, hoy apelante, discute que la DIAN rechazó los costos declarados, sin tener en cuenta que las operaciones cuestionadas están soportadas en las facturas como pruebas idóneas para su deducibilidad del impuesto sobre la renta. Además, la acusó de dar prelación a una serie de indicios que sólo tienen cabida cuando no existen pruebas directas del hecho que se pretende probar y en este caso se allegaron facturas con el lleno de los requisitos legales, que no fueron demeritadas por la autoridad tributaria, lo cual es corroborado por el dictamen pericial allegado con la demanda.

A su turno la Administración señala que cumplió con la carga inicial de la prueba que le correspondía para proferir y notificar el requerimiento especial, momento a partir del cual esa carga se invirtió y se radicó en la actora. Sin embargo, la información contable aportada por esta no era suficiente para la procedencia de los mismos, era indispensable establecer la realidad de los costos, lo cual no se probó.

Para la deducibilidad de los costos en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario señala que las facturas y los documentos equivalentes son el soporte documental idóneo.

Aportados los soportes del costo, la Administración cuenta con la facultad fiscalizadora para verificar la realidad de la transacción que esos documentos

<sup>37</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, sentencia del 29 de abril de 2020, exp. 23828. CP. Julio Roberto Piza Rodríguez (E), que reiteró la sentencia del 21 de junio de 2018, exp. 22154, CP. Milton Chaves García



registran, para lo cual, se cuenta con los medios de prueba señalados en las leyes tributarias y/o en el Código General del Proceso, en la medida que estos sean compatibles con las normas tributarias (art. 742 del E.T.). La eficacia de los medios probatorios aportados para ese fin dependerá «*de [su] mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse*» (artículo 743 ib.).

Si la DIAN requiere al contribuyente la comprobación de la realidad de esas operaciones, y esta no es demostrada, pese a existir múltiples indicios de su inexistencia, no resulta procedente su reconocimiento.

En el caso concreto, la Sala observa que el rechazo de costos por la suma de \$1.483.971.480 es el resultado de que la realidad de las operaciones con el proveedor no fue acreditada por la actora, de ahí, que las facturas y los comprobantes de egreso allegados por esta no son conducentes a fin de demostrar la realidad de las compras de mercancías que la demandante reclama haber efectuado al tercero en cuestión, como sería el caso de guías de despacho, fletes asumidos, bodegas de destino, entradas a almacén, personal contratado para esta logística, destino de los productos adquiridos, nada de lo cual se aportó a este proceso.

Así, la apelante no desplegó actividad probatoria dirigida a demostrar la existencia de la operación.

Si bien, con la demanda se aportó un concepto técnico emitido por un contador cuyo propósito era que el profesional determinara si las pruebas de orden interno y externo suministradas por la demandante (facturas de venta y declaraciones de importación) demostraban la existencia de transacciones con el proveedor ya referenciado, la Sala advierte que lo concluido en dicha experticia no es conducente a fin de demostrar que los costos solicitados por la actora tuvieron origen en operaciones reales de compra con dicho tercero, toda vez que lo analizado y concluido por el citado profesional es que, respecto de una serie de facturas (sin ningún tipo de descripción) evidenció la existencia de declaraciones de importación a nombre de la sociedad Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S.

En el dictamen aludido la Sala observó un cuadro en el que se indica un número de facturas y un número de declaraciones de importación sin ninguna referencia ni análisis con su contenido. Se echa en falta un comparativo o conciliación de tales documentos, tan solo se hace referencia al levante y pago de tributos aduaneros. El profesional no emitió conclusión alguna acerca de que los documentos relacionados en su escrito correspondan a las compras de mercancías realizadas por Tierra Santa S.A.S. a Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S. en la vigencia fiscal 2014.

Considerando que el rechazo tuvo como fundamento la inexistencia de la operación, Así las cosas, no eran suficientes las facturas y registros contables como prueba de los costos rechazados, ni el dictamen aportado con la demanda, Por tanto no se dará prosperidad al presente cargo de la apelación.

## **6. Fraude a la ley**

La actora reclama la nulidad de los actos administrativos demandados porque la DIAN no agotó el procedimiento descrito en los artículos 869 a 869-2 del Estatuto



Tributario (modificados por la Ley 1607 de 2012) para imputarle la realización de operaciones simuladas e incurrir en fraude a la ley.

Para la DIAN los actos demandados son el resultado del acervo probatorio recaudado en ejercicio de las facultades de fiscalización consagradas en los artículos 684 y 688 *ibidem*, no propiamente de la existencia de operaciones simuladas.

La Sala observa que, aunque el Tribunal no analizó este cargo de la demanda, este resulta infundado porque en los actos demandados no se ha hecho referencia a una conducta de abuso a la ley ni a los artículos 869 a 869-2 del Estatuto Tributario. Lo advertido en el plenario es la modificación de algunos ítems de la declaración bajo examen (pasivos, renta líquida gravable, costos y sanciones) por parte de la Administración como consecuencia de encontrar evidencia de la inexistencia de las transacciones con el tercero Comercialización Internacional de Productos Importados y Nacionales S.A.S., lo que no fue desvirtuado por la demandante.

Por tanto, no prospera el presente cargo de apelación.

## 7. Sanción por inexactitud

Afirma la actora que no se cumple el tipo sancionable del artículo 647 del Estatuto Tributario porque los hechos y cifras declarados son completos y verdaderos, y la Administración no demostró lo contrario. Al paso que la DIAN argumenta que el supuesto de hecho de la sanción está dado porque la actora voluntariamente y sin vicios de consentimiento omitió ingresos y registró costos inexistentes lo que generó un menor impuesto a cargo.

Para el Tribunal, en el expediente está probado que la sociedad Tierra Santa S.A.S, incurrió en inexactitudes declarando menores valores de los ingresos generados por actividades gravadas. Igualmente, que no desvirtuó la presunción de legalidad de los actos acusados, toda vez que las pruebas allegadas al plenario no tienen fuerza probatoria para controvertir las glosas de la Administración ni para demostrar la exactitud de las operaciones comerciales que dieron lugar a la presentación de la declaración de renta 2014.

Al respecto, la Sala enfatiza que en el caso concreto está probado que la actora no desvirtuó que percibió mayores ingresos a los declarados, ni demostró la realidad de las operaciones cuestionadas por la DIAN, de manera que se configuran las conductas tipificadas como sancionables en el artículo 647 del ordenamiento tributario, esto es, la omisión de ingresos, la inclusión de pasivos inexistentes y la inclusión de costos mayores a los a los procedentes y en general, la utilización en la declaración de renta bajo examen de datos o factores equivocados.

En cuanto al eximente de diferencia de criterios en el derecho aplicable cuya aplicación solicitó la actora de manera subsidiaria, advierte la Sala que para su procedencia es indispensable que se fundamente que la interpretación de las partes, aunque disímil es razonable y se cimienta sobre datos y cifras reales y veraces, lo que no se configura en este caso, comoquiera que el debate no giró en torno a una diferencia de interpretación, sino a la falta de prueba de la realidad de las operaciones y a la omisión de ingresos que no fue desvirtuada.

En consecuencia, tampoco prospera este cargo de la apelación.





## 8. Condena en costas

No habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho) en esta instancia, puesto que en el expediente no se encuentra acreditada su causación como lo exige el numeral 8 del artículo 365 *ibidem*.

Por todo lo expuesto, se confirmará la sentencia de primera instancia.

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

### FALLA

1. **Confirmar** la sentencia del 22 de julio de 2021 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

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

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

(Firmado electrónicamente)  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

(Firmado electrónicamente)  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**