

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

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D.C., siete (7) de abril de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201100317 01
Número interno: 20661
Demandante: FUNDACIÓN MÉDICO PREVENTIVA PARA EL BIENESTAR SOCIAL S.A.
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN
Asunto: IMPUESTO SOBRE LA RENTA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 24 de mayo de 2007, la actora presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, en la que registró un

saldo favor de \$3.586.803.000, que fue pedido en devolución y reconocido mediante la Resolución N° 24 del 10 de enero de 2008.

El 3 de abril de 2008, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá expidió el Auto de Apertura N° 3100632008000312 por el programa de “*post-devoluciones*”, con respecto a la declaración referida en el párrafo anterior.

Mediante el Requerimiento Ordinario N° 310632008000279 del 26 de agosto de 2008, la mencionada dependencia solicitó del contribuyente la información relacionada con el periodo en discusión.

La Administración profirió los Autos de Verificación o Cruce Nos. 312382009000058 del 2 de febrero de 2009 y 312382009001015 del 20 de la misma fecha, que comisionaron a dos funcionarios para que practicaran la “*Verificación del impuesto renta*” del año gravable 2006, en la sede de la entidad demandada.

El 18 de noviembre de 2009, la División de Fiscalización expidió el Requerimiento Especial N° 312382009000079, que propuso el desconocimiento de costos por realizar operaciones con personas naturales no inscritas en el Régimen común, ni en el Simplificado, ni en el RUT (\$1.441.000); gastos por el pago de honorarios a los miembros de la junta directiva, al no estar soportados en facturas (\$503.271.350); otros gastos operacionales por falta de inscripción en el RUT de personas naturales a quienes se efectuó pagos (\$7.115.381), así como la imposición de la sanción por inexactitud (\$315.286.000). El contribuyente contestó oportunamente el acto señalado.

El 24 de junio de 2010, la División de Gestión de Liquidación de la Administración expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 312412010000025, que confirmó las glosas propuestas e impuso la sanción por inexactitud.

Contra ese acto se interpuso el recurso de reconsideración, resuelto mediante la Resolución N° 900053 del 1° de julio de 2011, que modificó el acto de determinación del tributo, en el sentido de levantar la sanción por inexactitud impuesta, por lo que fijó en la suma de \$3.389.749.000 el total saldo a favor de la actora.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó las siguientes declaraciones:

“4.1.- LO QUE SE DEMANDA (PETITUM)

4.1.- Que se declare la nulidad del acto administrativo complejo compuesto de la liquidación oficial de revisión 312412010000025 expedida el 24 de junio de 2010, notificada en junio 30 de 2010; LA RESOLUCIÓN 900053 del 1° de julio de 2011, notificada el 11 de junio de 2011 mediante la cual se decidió el recurso de Reconsideración y se agotó la vía gubernativa y el requerimiento especial 312382009000079 fechado el 18 de noviembre de 2009. Acto administrativo complejo mediante el cual la Unidad Administrativa de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Local de Grandes Contribuyentes de Bogotá contrariando los principios constitucionales de justicia y equidad, debido proceso, primacía de la verdad real y del derecho sustancial; la ley e incurriendo en falsa motivación decidió modificar la liquidación privada presentada por la sociedad por el año gravable 2006.

4.2.- *Que como consecuencia de dicha nulidad el Honorable Tribunal declare la firmeza de la declaración privada presentada por la sociedad y, que “LA FUNDACIÓN MÉDICO PREVENTIVA PARA EL BIENESTAR SOCIAL S.A. no está obligada al pago del mayor valor liquidado por concepto de impuesto sobre la renta.*

4.3.- *En subsidio, que el Honorable Tribunal, atendiendo la verdad real, la primacía del derecho sustancial (arts. 48, 228 y 230 C.P.) concepto constitucionalmente predominante de la Constitución de 1991, la libertad de pruebas establecida en el Código Contencioso Administrativo y la jurisprudencia de la Sección 4ª del Honorable Consejo de Estado practique una nueva liquidación reconociendo los gastos incurridos que se encuentran totalmente probados”. (Sic).*

Invocó la violación de los artículos 29, 95 y 363 de la Constitución Política; 499, 683 y 742 del Estatuto Tributario; 271 de la Ley 223 de 1995 y 5º del Decreto 1372 de 1992.

Concepto de la violación

En los hechos de la demanda señaló que la Administración practicó una inspección contable tributaria sobre los libros y papeles de comercio de la sociedad, sin acreditar las condiciones de modo, tiempo y lugar legamente establecidas y sin que fuera practicada por contadores públicos.

De la misma forma, anotó que la DIAN negó la expedición de la resolución de facturación a los miembros de la junta directiva de la sociedad, bajo el argumento de que previamente debían inscribirse como responsables del régimen común

Señaló que la Administración, al expedir los actos acusados, incurrió en falsa motivación, violación al debido proceso y en causal de nulidad, al desconocer el artículo 29 de la Constitución Política.

Manifestó que la Administración desconoció la prevalencia de la verdad real sobre la formal, porque no cuestionó la existencia de los honorarios pagados, ni que ese concepto fue declarado por los beneficiarios, pues sólo se limitó a negar el carácter de gastos deducibles que ostentan, aduciendo que los mismos, a pesar de haber prestado el servicio, no expedieron la factura correspondiente.

Explicó que la DIAN no valoró ni desvirtuó las pruebas presentadas por la fundación durante el procedimiento adelantado en la vía gubernativa, pues los gastos en que incurrió la sociedad están demostrados y, no obstante, fueron rechazados porque no estaban soportados en facturas. Agregó que no se valoró el carácter probatorio que tiene la contabilidad de la sociedad.

Que a pesar de que los beneficiarios de los pagos tributaron sobre los honorarios referidos, la Administración pretende gravarlos nuevamente mediante el rechazo del gasto registrado en la declaración privada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Adujo que los actos administrativos demandados están debidamente motivados, porque se fundamentaron en los hechos que aparecen probados

en la contabilidad, en los estados financieros de la sociedad actora y en la normativa vigente aplicable, lo que derivó en la decisión adoptada.

Explicó que la Administración está facultada para exigirle al contribuyente los libros de contabilidad con sus respectivos soportes y, que en este caso constató los hechos que se discuten mediante la práctica de cruces de información y visitas de verificación, que hacen parte de sus facultades de fiscalización. Aclaró, además, que en el proceso no se realizó una inspección contable que hiciera necesaria la presencia de un contador.

Afirmó que el contribuyente soportó los gastos realizados por concepto de pagos a los miembros de la junta directiva, mediante cuentas de cobro expedidas con los comprobantes de egreso, documentos que no son aceptados por la legislación fiscal para la procedencia de la deducción.

Expuso que si bien el pago de honorarios realizados a los miembros de la junta directiva, no está gravado con el impuesto sobre las ventas, no se puede obviar el requisito de la factura como soporte para la procedencia de las deducciones pedidas, la cual constituye un comprobante externo de la contabilidad.

Indicó que la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, exige que la operación conste en una factura o documento equivalente, lo que no ocurre en el presente caso, pues el contribuyente, como soporte de las deducciones por gastos operacionales de administración, presentó una cuenta de cobro, que no es el documento idóneo para ello.

Explicó que la obligación de las personas inscritas en el régimen simplificado para la época en que el artículo 771-2 del Estatuto Tributario no había sido reglamentado, se regía por el artículo 3º del Decreto 522 de 2003; que, por tanto, el reconocimiento de los pagos como deducciones en la declaración de renta de la sociedad, requería de la expedición de factura o documento equivalente con el lleno de los requisitos legales, por parte de los miembros de la junta directiva.

Relató que en la investigación administrativa se estableció que las personas que conforman la junta directiva de la actora superaron los topes de ingresos y patrimonio para pertenecer al régimen simplificado del impuesto sobre las ventas para el periodo 2006, pues el artículo 1º del Decreto 4715 de 2005 precisó que pertenecían a ese régimen las personas naturales comerciantes que el año anterior hubiesen poseído un patrimonio bruto inferior a \$84.880.000 e ingresos brutos provenientes de su actividad inferiores a \$66.888.000, topes que fueron ampliamente superados por los sujetos mencionados, según sus declaraciones de renta del año gravable 2005.

Que, por tal motivo, los miembros de la junta directiva estaban obligados a expedir factura por el pago realizado por concepto de honorarios, sobre los servicios prestados a la actora, la que a su vez, debió conservarlos para la procedencia de las deducciones registradas en su denuncia fiscal.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda.

Se inhibió de pronunciarse sobre la legalidad del requerimiento especial demandado, porque se trata de un acto de trámite que no crea, modifica o extingue una situación jurídica particular y, que por tanto, escapa al control de legalidad de la jurisdicción.

Se refirió al concepto de falsa motivación de los actos administrativos, y señaló que la Administración expresó los motivos que sirvieron de fundamento a la decisión demandada, que correspondieron a una concreta relación entre los hechos y las consideraciones jurídicas.

Explicó que la prueba contable busca establecer la realidad de las operaciones realizadas por un ente económico, a partir de sus libros, comprobantes y soportes contables, y se puede incorporar al proceso de diferentes formas, entre las que se encuentran las respuestas a requerimientos, los certificados suscritos por contador o revisor fiscal y la inspección contable.

Indicó que la Administración, en aras de verificar la procedencia de los costos y deducciones registrados en la declaración tributaria del contribuyente, expidió un requerimiento ordinario de información y dos autos de verificación o cruce, con el objeto de obtener informaciones específicas, lo cual no debe entenderse como una inspección contable que deba ser practicada por un contador público.

Destacó que en el *sub-lite* no se discute que si el pago por concepto de honorarios está gravado con el impuesto sobre las ventas, sino la idoneidad del documento que soportó su deducción en la declaración del impuesto sobre la renta.

Anotó que, en los términos establecidos por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, la factura es el documento que soporta la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta y, que, como en este caso los miembros de la junta directiva de la fundación, que fueron los receptores de los pagos por el concepto aludido, superaron los topes de ingresos y patrimonio previstos para pertenecer al régimen simplificado en ventas durante el año gravable 2006, debían expedir la factura correspondiente, que, a su turno, debía soportar la deducción registrada por la demandante en su declaración privada.

Consideró que las cuentas de cobro, los comprobantes de ingreso y la contabilización del egreso presentado por la demandante, no son de recibo para soportar el gasto registrado en la declaración de renta del año gravable 2006.

Precisó que no se puede confundir la obligación de tributar en cabeza de la actora, con la de los miembros de la junta directiva, pues el cumplimiento de uno no puede constituirse en la justificación de la omisión del otro, ya que las declaraciones tributarias de estos últimos no son soporte de la deducción de la actora.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandante apeló la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

Dijo que la sentencia violó el debido proceso y el derecho a la defensa, porque el requerimiento especial se fundó en una prueba ilegal y nula, como

lo es la inspección contable practicada por funcionarios que no eran contadores públicos, circunstancia que fue ignorada por el *a-quo*, que confundió los conceptos de inspección tributaria con el de inspección contable. Para esto, explicó que la verificación presencial de los libros y papeles de comercio es una inspección contable.

Calificó de inadmisibles que siendo el acto de determinación del tributo un acto complejo, el Tribunal omita reconocer que la prueba contable se practicó con violación al debido proceso, al proveer que esa prueba y el requerimiento especial, no son enjuiciables por ser actos de trámite.

Refutó que el Tribunal señalara que el requerimiento especial es un simple acto de trámite, porque, a su juicio, es un acto administrativo definitivo que debe ser notificado al contribuyente.

Argumentó que el juez de instancia violó los artículos 95 y 228 de la Constitución Política, que consagran la primacía y observancia del derecho sustancial sobre el procedimental, porque, si el Estado recibió el tributo sobre una renta determinada, no existe razón para negar el reconocimiento fiscal a la sociedad que practicó el pago, menos aun cuando la misma Administración negó la expedición de la resolución de facturación a los miembros de la junta directiva de la sociedad, bajo el argumento de que previamente debían inscribirse como responsables del régimen común.

Finalmente, indicó que el Tribunal debió aplicar el artículo 197 de la Ley 1607, en lo que respecta a los principios de favorabilidad y de lesividad, porque en el proceso está demostrada la realización del gasto rechazado por la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación. Resaltó que no hay daño para la Administración, porque la falta de facturación es atribuible a la entidad demandada y porque los miembros de la junta presentaron su declaración tributaria y denunciaron los ingresos por honorarios.

La DIAN reiteró lo dicho en la contestación de la demanda y en los alegatos de conclusión de primera instancia.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala proveer sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, presentada por la sociedad demandante.

Para esto, debe establecer: i) si la diligencia practicada por la DIAN corresponde a una inspección contable que, al no haber sido realizada por contadores públicos, violó el debido proceso de la actora; ii) si la Administración podía rechazar los gastos por honorarios en que incurrió la actora, al no estar soportados en facturas sino en cuentas de cobro y, iii) la naturaleza jurídica del requerimiento especial.

Facultades de fiscalización

El artículo 684 del Estatuto Tributario establece que la Administración, en ejercicio de las facultades de fiscalización y de investigación, puede verificar la exactitud de las declaraciones tributarias al través de diferentes medios, como son:

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

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

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

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

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

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

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

De la norma transcrita se destaca que la Administración puede exigir del contribuyente o de terceros, la presentación de los documentos en que registren sus operaciones, ordenar la exhibición y examen de los libros, comprobantes y documentos y, en general, realizar las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos.

Para efectos fiscales, la contabilidad no sólo es relevante para el contribuyente al constituir un medio de prueba a su favor si es llevada en debida forma¹, sino también para la Administración, pues se trata de un elemento de singular importancia en el recaudo de la información necesaria para el ejercicio de las facultades de fiscalización y de investigación.

Esa importancia fue reconocida por el artículo 15 de la Constitución Política, que señaló: “...Para efectos tributarios o judiciales y para los casos de inspección, vigilancia e intervención del Estado podrá exigirse la presentación de libros de contabilidad y demás documentos privados, en los términos que señale la ley”.

Así, la Administración cuenta con una serie de mecanismos, entre los que se destacan las inspecciones tributarias, las inspecciones contables y los requerimientos ordinarios de información, a los que puede acudir según sus necesidades de información.

La inspección tributaria constituye un medio de prueba establecido por el artículo 779 del Estatuto Tributario², que le permite a la Administración,

¹ Artículo 772 del E.T.

² “Art. 779 Inspección tributaria.-La Administración podrá ordenar la práctica de inspección tributaria, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravables declarados o no, y para verificar el cumplimiento de las obligaciones formales.

mediante la constatación directa de los hechos, verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, establecer la existencia de hechos gravables o comprobar el cumplimiento de las obligaciones formales. Por tratarse de una figura jurídica abierta, durante su práctica se puede decretar cualquier medio de prueba legamente aceptado.

El artículo 782 del Estatuto Tributario, por su parte, estableció que la inspección contable tiene una finalidad similar al de la inspección tributaria, al señalar:

“Art. 782. Inspección contable. La Administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad, para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.

De la diligencia de inspección contable, se extenderá un acta de la cual deberá entregarse copia una vez cerrada y suscrita por los funcionarios visitadores y las partes intervinientes.

Cuando alguna de las partes intervinientes, se niegue a firmarla, su omisión no afectará el valor probatorio de la diligencia. En todo caso se dejará constancia en el acta.

Se considera que los datos consignados en ella, están fielmente tomados de los libros, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

Cuando de la práctica de la inspección contable, se derive una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente

Se entiende por inspección tributaria, un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la Administración Tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

La inspección tributaria se decretará mediante auto que se notificará por correo o personalmente, debiéndose en él indicar los hechos materia de la prueba y los funcionarios comisionados para practicarla. La inspección tributaria se iniciará una vez notificado el auto que la ordene. De ella se levantará un acta que contenga todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta y la fecha de cierre de investigación debiendo ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron. Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma”.

retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación". (Se subraya).

Es preciso mencionar que el artículo 271 de la Ley 223 de 1995³ exige que la inspección se practique por contadores públicos, *so–pena* de la nulidad de la diligencia.

La Sala ha señalado que, a pesar de que las inspecciones contable y tributaria persiguen el mismo fin, difieren en cuanto a su objeto, pues la primera persigue un examen de fondo de la contabilidad del contribuyente para establecer si acredita los requisitos necesarios para ser tenida en cuenta en el procedimiento administrativo – lo que por demás es acorde con la exigencia referida en el párrafo anterior-, en tanto que la segunda pretende verificar o constatar la realidad de las declaraciones tributarias o para establecer la certeza de los hechos que se investigan.

Sobre este punto, la Sala precisó⁴:

“Asimismo, ha indicado que la inspección contable y la tributaria persiguen el mismo fin pero se diferencian en cuanto al objeto de la prueba, pues la primera se contrae a la contabilidad del contribuyente y, la última, versa sobre cualquier elemento que conduzca a la certeza de los hechos que se investigan.

De esta manera, con ocasión de la inspección tributaria, la Administración puede pedir, entre otros elementos de juicio, la exhibición de los libros de contabilidad y de ello se puede generar la actuación administrativa que corresponda, con el fin de imponer las sanciones a que haya lugar por las irregularidades que encuentre, las que quedan registradas en el acta de la respectiva visita, la cual puede ser controvertida por el contribuyente”. (Se subraya).

³ L.223/95. Art. 271. Las inspecciones contables de que trata el artículo 138 deberán ser realizadas bajo la responsabilidad de un Contador Público. Es nula la diligencia sin el lleno de este requisito.

⁴ Sentencia 19014 de 2014, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Por lo mismo, no toda verificación de la contabilidad del contribuyente corresponde a la práctica de una inspección contable que requiera la presencia de un contador público, pues, en la inspección tributaria, en la que cabe la práctica de cualquier medio de prueba legalmente aceptado, también es posible que la Administración examine los libros y documentos contables del contribuyente⁵, sin que ello implique un examen detallado de la contabilidad.

No obstante, partiendo de la amplitud de las facultades de fiscalización de la Administración, se debe precisar que el recaudo de información no obedece a una forma específica, ya que ésta puede acudir a otros medios legalmente establecidos, entre los que se encuentran los requerimientos de información dirigidos al contribuyente o a terceros, la posibilidad de exigir la exhibición de los libros y documentos de comercio⁶, o la práctica de verificaciones o constataciones, que no necesariamente ocurren durante la práctica de las inspecciones mencionadas y, que en ciertas ocasiones, no requieren de la constatación directa de los hechos por parte de los funcionarios.

Lo anterior, por cuanto el literal f) del artículo 684 del Estatuto Tributario fue claro al expresar que la Administración puede, *“En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los*

⁵ Ver sentencias 11639 del 27 de abril de 2001, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; 14625 del 27 de octubre de 2005, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁶ El artículo artículo 2 del decreto 1353 de 1987 señaló: *“Cuando la Administración Tributaria ordene la exhibición de los libros de contabilidad a quienes estén obligados a llevarlos, estos podrán disponer hasta de cinco (5) días hábiles para exhibirlos, contados a partir de la fecha en la cual se solicite por escrito la presentación de los mismos. Cuando la solicitud se realice por correo, el plazo de que trata este artículo será de ocho (8) días hábiles contados a partir de la fecha de introducción al correo de la respectiva solicitud. Cuando se trate de la práctica de [pruebas](#), originada en el trámite de las solicitudes de devolución del impuesto sobre las ventas de que tratan los artículos 31 y 32 del Decreto 3541 de 1983, el contribuyente deberá exhibir los libros a más tardar el día hábil siguiente al de la fecha en que se solicite por escrito su exhibición”.*

impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación”.

A partir de las anteriores consideraciones, para resolver el cargo están demostrados los siguientes hechos en el proceso:

- El 24 de mayo de 2007, la demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2006, registrando un total saldo a favor de \$3.586.803.000⁷, que fue pedido en devolución el 27 de noviembre de 2007⁸ y reconocido por la Resolución 608-0024 del 10 de enero de 2008⁹.
- El 3 de abril de 2008, la Administración expidió el Auto de Apertura N° 310632008000312¹⁰, que dio inicio a la investigación respecto de la declaración de renta del año 2006, por el programa POSTDEVOLUCIONES.
- Mediante el Requerimiento Ordinario N° 310632008000279 del 26 de agosto de 2008¹¹, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, pidió al contribuyente, entre otros, la siguiente información: Certificado de Existencia y Representación, Balance de prueba a 8 dígitos antes de cierre, Conciliación de la utilidad contable y fiscal, conciliación del patrimonio líquido contable y fiscal, auxiliar cuentas por cobrar por tercero, auxiliar de los

⁷ Folio 92 del c.p.

⁸ Folio 117 del c.a.1.

⁹ Folios 169 a 171 del c.a.2.

¹⁰ Folio 1 c.a.1.

¹¹ Folios 23 a 26 del c.a.1.

inventarios, pasivos, relación detallada de las devoluciones, rebajas y descuentos, movimiento de las retenciones y provisiones.

- Parte de la información requerida fue remitida mediante escrito radicado con el N° 00013670 del 14 de octubre de 2008¹², y la faltante fue puesta a disposición de la Administración en las oficinas de la actora en razón de lo extenso de su contenido.
- El 2 de febrero de 2009, la mencionada dependencia profirió el Auto de Verificación o Cruce 312382009000058¹³, que ordenó: *“Comisionar a los funcionarios (...) Martín Bonell Deyanira Mercedes (...) Ferreros Figueroa Luis Mario Para que dentro de 6 meses adelanten o practiquen la diligencia en los siguientes establecimientos de comercio que se detallan a continuación Calle 50 N° 7-20 Bogotá D.C. Verificación Impuesto Renta”*. Este acto se notificó en los términos establecidos por el artículo 565 del Estatuto Tributario.
- Mediante Auto de Verificación o Cruce 312382009001015 del 20 de agosto del 2009¹⁴, se comisionaron, nuevamente a los funcionarios referidos, para que practicasen la *“Verificación del impuesto renta”* del año gravable 2006, en la sede de la entidad demandada.
- De los documentos incorporados al proceso, en el informe final de la visita¹⁵, la funcionaria comisionada anotó que los pagos realizados a miembros de la junta directiva no están soportados en facturas sino en

¹² Folios 35 y 36 del c.a.1.

¹³ Folio 112 del c.a.1.

¹⁴ Folio 115 del c.a.1.

¹⁵ Folios 1235 a 1250 del c.a. 9.

cuentas de cobro, y que esos sujetos, al sobrepasar los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado para el año gravable 2006, estaban en la obligación de expedirla. Que, por lo mismo, las cuentas de cobro no son documentos válidos como soporte contable y mucho menos como soporte fiscal.

- Con fundamento en el resultado del informe, la Administración expidió el Requerimiento Especial N° 312382009000079 del 18 de noviembre de 2009¹⁶, que propuso el desconocimiento de gastos por el pago de honorarios a los miembros de la junta directiva por la suma de \$503.271.350, al no estar soportados en facturas, así como la imposición de la sanción por inexactitud. El contribuyente contestó oportunamente el acto referido.

De los hechos señalados, la Sala observa que los datos registrados en la declaración del impuesto sobre la renta del año 2006 fueron objeto de comprobación especial por parte de la Administración, mediante la expedición de un requerimiento ordinario de información y de dos autos de verificación o cruce en los que se comisionaron dos funcionarios para confrontar las sumas declaradas por la actora, con los libros de contabilidad y con los comprobantes internos y externos de la misma, lo que no implicó una revisión de fondo de la contabilidad.

En efecto, en las diligencias adelantadas en virtud de los autos de verificación o cruce, la Administración recaudó la información necesaria para practicar los cruces de información pertinentes, tendientes a cotejar las

¹⁶ Folios 1251 a 1274 del c.a. 9.

sumas declaradas con los asientos y comprobantes contables que las soportan. Así mismo, parte de esa información se incorporó al proceso mediante el requerimiento ordinario de información referido, lo que no implicó la presencia física de los funcionarios de la Administración, que es propia de las inspecciones en las que se busca constatar directamente los hechos que interesan al proceso.

En las verificaciones adelantadas, la Administración recaudó los documentos necesarios para confrontar la procedencia de los gastos y de las deducciones declaradas y, al advertir que los pagos practicados a los miembros de la junta directiva de la fundación, no estaban soportados en facturas sino en cuentas de cobro, procedió a su rechazo, lo que indica que el objeto de las actuaciones surtidas en la vía gubernativa corresponden más a un recaudo documental, que a una revisión de fondo de la contabilidad de la actora tendiente a determinar las anomalías de que adoleciera.

Además, la decisión adoptada no se fundamentó en los libros de comercio de la demandante, sino en los comprobantes externos de la misma, que en los términos del artículo 776 del Estatuto Tributario, prevalecen sobre aquellos.

Soportes del gasto registrado

La actora argumentó que la realización de los gastos por pagos de honorarios practicados a los miembros de la junta directiva está debidamente acreditada en el proceso y que la Administración no podía exigir el requisito de la factura porque se negó a expedir la resolución de facturación a los sujetos señalados.

Si bien en materia tributaria son admisibles los medios de prueba legalmente aceptados por la legislación fiscal y por la civil¹⁷, el artículo 743 del Estatuto Tributario señaló que la idoneidad¹⁸ de los mismos depende, en primer lugar, de las exigencias que la ley establezca para demostrar determinado hecho.

Bajo ese supuesto, para demostrar la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario estableció que el documento idóneo es la factura o el documento equivalente, al señalar:

“Art. 771-2. Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. 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”. (Se subraya).

¹⁷ Artículo 742 del Estatuto Tributario.

¹⁸ La idoneidad, en materia probatoria, es la aptitud legal que tiene una prueba para demostrar determinado hecho.

La Corte Constitucional¹⁹, al pronunciarse sobre el apego constitucional de la anterior disposición, señaló que la consecuencia del incumplimiento del deber formal de exigir la factura o el documento equivalente por las operaciones que constituyan costo o gasto, es el desconocimiento de los mismos. Al respecto, precisó:

“La no procedencia de costos o deducciones en el impuesto sobre la renta o de impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas por no contarse con la factura o documento equivalente y no poderlo exhibir ante el funcionario de la Administración Tributaria debidamente comisionado para el efecto cuando así lo exija, corresponde a la consecuencia por la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria de exigir la factura o el documento equivalente y por lo tanto de no poder contar con la prueba idónea exigida por la ley para el efecto (...)

Aclarado lo anterior, para la Corte los cargos resultan a todas luces improcedentes, pues conforme a lo dispuesto en los artículos 15, 150-12 y 338 de la Constitución, en materia tributaria la libertad probatoria no es absoluta, dado que para esos efectos y por razones de interés público, el legislador se encuentra habilitado para exigir la presentación de documentos privados, como sucede con la norma bajo análisis, según la cual el legislador establece que 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 o documentos equivalentes, así como para exigir que tales documentos cumplan con determinados requisitos que le permitan adquirir la certeza sobre datos necesarios para la determinación del impuesto respectivo. (...)

Además, la expedición de factura o documento equivalente así como su exigencia son obligaciones tributarias de carácter formal impuestas por el legislador en virtud de la competencia que le otorga el artículo 338 de la Constitución para determinar directamente todos los elementos del tributo, así como el señalamiento de la forma como se

¹⁹ Sentencia C-733 del 26 de agosto de 2003, M.P. Dra. Clara Inés Vargas Hernández.

procederá a su recaudo, para lo cual debe actuar también dentro del marco genérico que le fija la propia Constitución". (Se subraya).

Por las razones expuestas, se reitera que la exigencia del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, de que los costos y los gastos en el impuesto sobre la renta estén soportados en facturas o documentos equivalentes, implica que la libertad probatoria en esa materia no es absoluta, más aún si se tiene en cuenta que el artículo 618 ibídem, obliga a los adquirientes de bienes y servicios a "...exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la Administración Tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan".

Documentos equivalentes

Por disposición del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, los documentos equivalentes que sirven de soportes de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta deben acreditar los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 *ejusdem* que, en su orden, corresponden a:

- Apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio;
- Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta;
- Fecha de su expedición y,
- Valor total de la operación.

En el mismo sentido, el artículo 2º del Decreto 3050 de 1997²⁰, señaló que *“...la factura o documento equivalente deberá reunir como mínimo los requisitos contemplados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario”,* y agregó que *“Lo dispuesto en el párrafo del referido artículo, se entiende sin perjuicio de la obligación para quien expide la factura o documento, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes”.*

Los requisitos aludidos fueron reiterados en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003, al señalar que el documento equivalente a la factura, en adquisiciones realizadas por responsables del régimen común a personas naturales no comerciantes o inscritas en el régimen simplificado, podía ser expedido por el adquirente con el lleno de los siguientes requisitos: *“a) Apellidos, nombre o razón social y NIT del adquirente de los bienes o servicios; b) Apellidos, nombre y NIT de la persona natural beneficiaria del pago o abono; c) Número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva; d) Fecha de la operación; e) Concepto; f) Valor de la operación; g) Discriminación del impuesto asumido por el adquirente en la operación (...).”*

El artículo 616-1 del Estatuto Tributario, por su parte, estableció que *“Son documentos equivalentes a la factura de venta: El ticket de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional”.* (Se subraya).

²⁰ *“Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones”.*

La anterior disposición, fue reglamentada por el Decreto 1001 de 1997²¹ que, en el artículo 11, se refirió a los pagos por honorarios a miembros de juntas directivas, así:

“Artículo 11. Pagos a miembros de juntas directivas. En el pago de honorarios a miembros de las juntas directivas, constituye documento equivalente a la factura el expedido por quien efectúa el pago. Este documento deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- a) Razón social y NIT de quien hace el pago;*
- b) Apellidos y nombre e identificación de la persona a quien se hace el pago;*
- c) Fecha;*
- d) Concepto;*
- e) Valor”. (Se subraya).*

De la norma señalada se infiere que el soporte de los pagos que, por concepto de honorarios se realicen a miembros de juntas directivas, es el documento equivalente que para el efecto expida el sujeto o la entidad que realiza el pago.

Sobre este punto, la Sala²² precisó que entre los documentos equivalentes a la factura, se encuentran los pagos a miembros de las juntas directivas. Para esto, indicó:

²¹ “Por el cual se reglamentan los artículos 616-1, 616-2 del Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones”

²² Sentencia 16739 del 23 de septiembre de 2010, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

“Los documentos equivalentes a la factura fueron enlistados en los artículos 616-1 del Estatuto Tributario; 8, 9, 11, 12, 13, 16 y 17 del Decreto 1001 de 1997, y 5 del Decreto 3050 de 1997. Son ellos:

El tiquete de máquina registradora, la boleta de ingreso a espectáculos públicos o planillas de control de venta, la factura electrónica y los demás que señale el Gobierno Nacional, como boletas, fracciones, fraccionarios o las mismas planillas de control, en loterías, rifas o apuestas; los documentos expedidos por quienes pagan honorarios a miembros de juntas directivas:(...)”. (Se subraya).

Así mismo, señaló los casos en los que no se requiere la expedición de factura o documento equivalente, e indicó los requisitos de tales documentos para los fines referidos, así:

“De acuerdo con los artículos 616-2 ibídem, 2 del Decreto 1001 de 1997 y 6 del Decreto 3050 de 1997, no se requiere la expedición de factura o documento equivalente en los siguientes casos: (...)

Operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y compañías de financiamiento comercial; ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado; enajenaciones y arrendamientos de bienes que constituyan activos fijos para el enajenante o arrendador no comerciante; operaciones realizadas por Cooperativas de Ahorro y Crédito, Organismos Cooperativos de grado superior, Instituciones Auxiliares del Cooperativismo, Cooperativas Multiactivas e Integrales, y Fondos de Empleados, en relación con sus actividades financieras; operaciones realizadas por responsables del régimen simplificado; por distribuidores minoristas de combustibles derivados del petróleo y gas natural comprimido, en lo referente a estos productos; por prestadores del servicio de transporte público urbano o metropolitano de pasajeros, en relación con esas actividades; por quienes presten servicios de baños públicos, en relación con esa actividad; por personas naturales vinculadas por una relación laboral o legal y reglamentaria, en relación con esa actividad; y por personas naturales que únicamente vendan bienes excluidos de IVA o que presten servicios no gravados, siempre y cuando no sobrepasen los topes de ingresos y patrimonio exigidos a los responsables del régimen simplificado.

Para este tipo de operaciones, el artículo 3 del Decreto 3050 de 1997 dispuso que el documento soporte es el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y que debe contener: apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono; fecha de la transacción; concepto; valor de la operación y, discriminación del impuesto generado en la operación,

para el caso del impuesto sobre las ventas descontable. Tales requisitos no se aplican para la procedencia de impuestos descontables correspondientes a la retención asumida en operaciones realizadas con responsables del impuesto sobre las ventas del régimen simplificado.

La factura, sus documentos equivalentes y, cuando no existe la obligación legal de expedir ninguno de ellos, los documentos soporte expedidos por los adquirentes de bienes y servicios, son la tarifa legal probatoria para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables y, en esa medida, dejan de ser una simple formalidad para pasar a constituir el presupuesto de un derecho sustancial, en cuanto son fuente de información para el control de la actividad generadora de renta, para el cobro y recaudo de ciertos impuestos y para evitar o disminuir la evasión y el contrabando, en orden a efectivizar los principios constitucionales de solidaridad y prevalencia del interés general". (Se subraya).

En ese orden de ideas, en el caso de los pagos a miembros de juntas directivas el documento de soporte para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, es el documento equivalente que, con el lleno de los requisitos exigidos por el artículo 771-2 del Estatuto Tributario, expida el sujeto que realiza el pago.

Por lo mismo, en este caso es irrelevante si los miembros de la junta directiva de la entidad demandada, estaban o no obligados a expedir factura por los pagos recibidos, porque los deberes formales de expedir los documentos equivalentes, con el lleno de los requisitos exigidos por la normativa aplicable y de presentarlos como soporte de costos y deducciones registradas en su declaración tributaria, recaía única y exclusivamente en la misma sociedad contribuyente que realizó los pagos en discusión.

Caso particular

En los términos señalados, la Sala observa que el demandante realizó los pagos que, por concepto de honorarios, que se relacionan a continuación:

Razón social	Nit	Valor
Arenas Ávila Hortensia	22.366.671	\$250.487.520
Roa Arenas Nancy Yaneth	63.291.589	\$163.083.612
Roa Arenas Lety Graciela	63.319.787	\$28.740.384
Roa Arenas John Wilson	8.723.996	\$60.959.834
Total		
\$503.271.350		

Como soporte de dichos pagos, se expidieron cuentas de cobro que, de forma general, contienen la siguiente información²³:

“Cuenta (...)

*FUNDACIÓN MÉDICO PREVENTIVA PARA EL BIENESTAR SOCIAL
S.A.
NIT 800.050.068-6*

DEBE A (...)

La suma de (...)

Por concepto de: (Honorarios Junta Directiva y Honorarios de Gestión Gerencial).

Bogotá (fecha)

(Firma y C.C. del miembro de la junta directiva)”

Teniendo en cuenta la falta de claridad que ofrece el texto de las cuentas de cobro referidas, en cuanto al sujeto que las expidió, y una vez revisados los antecedentes administrativos del proceso²⁴, la Sala advierte que no se puede

²³ Folios 391, 393, 395, 401, 402, 404, 406, 408, 410, 412, 414, 416, 418, 420, 423, 425, 427, 429, 430, 432, 433, 435, 436, 438, 439, 784, 786, 792 entre otros, de los antecedentes administrativos.

²⁴ Informe de Visita del 3 de noviembre de 2009 (Fls. 1237 a 1250 c.a.9), Requerimiento Especial 312382009000079 del 18 de noviembre de 2009 (Fls. 68 a 91 del c.p.), Respuesta al Requerimiento del 18 de enero de 2010 (Fls 61 a 66 del c.p.), Liquidación Oficial de Revisión 312412010000025 del

establecer si esos documentos fueron emitidos por el contribuyente o por los beneficiarios del pago²⁵, para efectos de verificar el cumplimiento del artículo 11 del Decreto 1001 de 1997, según el cual, en el pago de honorarios a miembros de juntas directivas, “...*constituye documento equivalente a la factura el expedido por quien efectúa el pago*”. (Se subraya).

Ahora bien, teniendo en cuenta que el Decreto 1001 del 8 de abril de 1997 no puede considerarse al margen de los artículos 771-2 del Estatuto Tributario²⁶, 2º del Decreto 3050 del 23 de diciembre de 1997 y 3º del Decreto 522 del 7 de marzo de 2003 referidos con anterioridad²⁷, que resultan aplicables al presente caso en el que se discute el rechazo de gastos por la ausencia del soporte legalmente establecido, la Sala advierte que, si se aceptara que las cuentas de cobro fueron expedidas por el contribuyente²⁸, esos documentos no cumplen los requisitos del documento equivalente porque carecen de la numeración consecutiva.

En efecto, partiendo del supuesto establecido en el artículo 11 del Decreto 1001 de 1997, de que los pagos a miembros de juntas directivas deben constar en documentos equivalentes a la factura, se reitera que tales documentos deben acreditar los requisitos contenidos en los literales b), d), e), y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, que se refieren al nombre y el NIT de quien presta el servicio, la numeración consecutiva, la fecha de expedición del documento y, el valor de la operación, para que puedan ser

24 de junio de 2010 (Fls. 35 a 60 del c.p.), recurso de reconsideración (Fls. 28 a 34 del c.p.) y, Resolución 900053 del 1º de julio de 2011 (Fls. 13 a 24 del c.p.)

²⁵ Sobre este punto, si bien en el informe de visita, en el requerimiento especial y, en la liquidación de revisión, la Administración afirmó que las cuentas de cobro fueron expedidas por los beneficiarios del pago, en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración y en la contestación de la demanda, señaló que fueron expedidas por la sociedad demandante.

²⁶ Norma adicionada por el artículo 3º de la Ley 383 del 10 de julio de 1997.

²⁷ Normas posteriores al Decreto 1001 de 1997.

²⁸ Hecho no probado en el expediente.

tenidos como soportes de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta,

En lo que respecta al requisito de la numeración consecutiva, el párrafo del artículo 771-2 del Estatuto Tributario señaló que, “...*bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración*”, tema sobre el cual, el artículo 2º del Decreto 3050 de 1997 dispuso que esa previsión opera “...*sin perjuicio de la obligación para quien expide la factura o documento, de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes*”.

En esas condiciones, al revisar el texto de los documentos con los que la fundación demandante pretendió soportar los gastos en que incurrió en el periodo en discusión, la Sala advierte que no contienen la numeración exigida por la normativa aplicable que permita su correcta evaluación y control y, que por tanto, no reúnen los requisitos exigidos en el mencionado artículo 771-2 del Estatuto Tributario y en las demás disposiciones indicadas.

De otro lado, si se considerara que las cuentas de cobro se expidieron por los beneficiarios del pago, no se cumpliría con el mencionado requisito del artículo 11 del Decreto 1001 de 1997, según el cual, el documento equivalente que soporta los pagos a miembros de juntas directivas, debe ser expedido por quien realiza dicho pago.

Por otra parte, el requerimiento especial no es un acto administrativo que cree, modifique o extinga una situación jurídica particular, pues se trata de un acto de trámite mediante el cual la Administración propone modificar la declaración tributaria del contribuyente, lo que solo viene a concretarse

mediante el acto de liquidación oficial. Por lo mismo, el requerimiento especial no es objeto de control por parte de la jurisdicción.

Sobre este tema, la Sala precisó²⁹:

“De acuerdo con los artículos 703 y 711 del ET el requerimiento especial es un acto de trámite en el que se presenta una propuesta inicial de modificación a la declaración privada, debidamente explicada, en el sentido de adicionar la cuantificación de los impuestos, anticipos, retenciones y/o sanciones declarados, de acuerdo con las verificaciones y constataciones logradas por la Administración en ejercicio de las facultades de fiscalización de las que se encuentra revestida.

El fin de dicho acto es que el contribuyente rinda las explicaciones de rigor en relación con los hechos que motivan la propuesta de modificación, para que, si ellas no le satisfacen, la Administración revista de carácter decisorio a esa propuesta inicial, vía liquidación oficial de revisión contraída exclusivamente a los hechos incluidos en el requerimiento expedido o en su ampliación.

El alcance meramente propositivo del requerimiento especial, conduce a que este se conciba como un acto de mero trámite dentro del proceso de determinación del impuesto iniciado para modificar la declaración privada, cuya definición, según la regulación del título IV del ET (arts. 710, 712), se hace a través de la liquidación oficial mencionada.

Es ella (la liquidación oficial de revisión) la que dispone sobre la propuesta de modificación del requerimiento que le antecede y, por la misma razón, constituye el acto definitivo pasible de demandarse ante esta jurisdicción, junto con aquél que lo modifique o confirme, no así con el que lo revoque, porque en tal evento sólo debe demandarse la última decisión, a la luz del inciso segundo del artículo 138 del CCA”.
(Se subraya).

Sobre la aplicación del artículo 197 de la Ley 1607 de 2012³⁰, la Sala precisa que, de conformidad con esa norma, las sanciones a que se refiere el

²⁹ Sentencia 19906 del 6 de noviembre de 2014, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁰ “Artículo 197. Las sanciones a que se refiere el Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta los siguientes principios: (...) 2. LESIVIDAD. La falta será antijurídica cuando afecte

Régimen Tributario Nacional se deberán imponer teniendo en cuenta, entre otros, los principios de lesividad y favorabilidad.

Según el principio de lesividad, la falta será antijurídica cuando afecte el recaudo nacional. Y según el principio de favorabilidad, en materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable.

En el caso concreto, la Sala observa que a pesar de que la actora incluyó un gasto soportado en documentos que no cumplen los requisitos que la ley exige, la Administración, al resolver el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión que se discute, levantó la sanción por inexactitud impuesta, lo cual indica que el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 no resulta aplicable.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia del 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

el recaudo nacional. 3. FAVORABILIDAD. En materia sancionatoria la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable”.

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 5 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación.

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ