



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., primero (1º) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000-23-37-000-2013-00232-01 [21000]

Actor: INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -
DIAN

Impuesto sobre la renta - año gravable 2010

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia de 26 de febrero de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas a la actora.

ANTECEDENTES

El 18 de abril de 2011, **INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN** (en adelante, INEPETROL) presentó la declaración de renta por el año gravable 2010, en la que determinó un saldo a favor de \$924.980.000¹.

¹ Folio 43 c.ppal

El 11 de octubre de 2011, INEPETROL solicitó la devolución del saldo a favor². Con el propósito de hacer el trámite de verificación del saldo a favor, la DIAN suspendió por 90 días el término para decidir la solicitud³.

El 2 de diciembre de 2011, INEPETROL corrigió la declaración para eliminar la pérdida líquida del ejercicio sin afectar el saldo a favor⁴.

El 27 de abril de 2012, la DIAN notificó requerimiento especial a INEPETROL en el que propuso adicionar ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000⁵.

Como consecuencia del requerimiento especial, el 13 de julio de 2012, la actora corrigió la declaración privada⁶. La corrección consistió en adicionar ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000 y costos asociados por el mismo valor (\$28.296.038.000), sin liquidar la sanción por inexactitud reducida.

El 17 de diciembre de 2012, la DIAN notificó a la actora la Liquidación Oficial de Revisión 322412012000500, en la que desconoció la declaración de corrección, adicionó ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000, no incluyó ningún costo, determinó un impuesto a cargo de \$8.347.327.000 e impuso sanción por inexactitud de \$14.835.691.000, para un total a pagar de \$23.183.018.000⁷.

Con fundamento en el artículo 720 [parágrafo] del Estatuto Tributario, la actora prescindió del recurso de reconsideración.

² Folio 1 c.a.1

³ Folio 236 c.a. 2

⁴ Folio 44 c.ppal

⁵ Folios 398 a 409 c.a.3

⁶ Folios 417 a 426 c.a.3

⁷ Folios 436 a 456 c.a.3

DEMANDA

INEPETROL, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló las siguientes pretensiones⁸:

“3.1. Que se declare la nulidad del siguiente acto administrativo:

*Liquidación Oficial de Revisión No. 322412012000500 del 11 de diciembre de 2012 (Expediente: No. AD 2010 2012 000299) por medio de la cual la Oficina de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, modifica la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2010, presentada por **INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN**.*

3.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho que le asiste a INEPETROL, manifestando que hay lugar a la inclusión del costo asociado al ingreso derivado de la enajenación de activos y que por tanto la sanción por inexactitud no es procedente. En consecuencia que se tenga como liquidación definitiva la declaración de corrección del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2010 (Identificada con sticker No. 91000124922531) presentada con ocasión de la respuesta al requerimiento especial No. 322402012000127.”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 83, 95 numeral 9, 228 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 26, 89, 90, 647 y 709 del Estatuto Tributario.
- Artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Violación de los artículos 29, 89 y 90 del E.T.

La actuación de la DIAN desconoció el principio de asociación de los costos y gastos y violó los artículos 26, 89 y 90 del E.T. sobre depuración de la renta bruta en la enajenación de activos, pues con ocasión de la declaración de corrección provocada era necesario incluir tanto el ingreso por la venta realizada a PETRONOVA COLOMBIA INC (en adelante, PETRONOVA) como

⁸ Folios 3 a 19 c.ppal

el costo imputable a dicho ingreso, como lo precisó el Consejo de Estado en sentencia de 29 de abril de 2010⁹.

La Administración violó las normas citadas al no reconocer el costo asociado al ingreso por enajenación de activos por \$28.296.038.000 porque la actora no probó la existencia de los costos, puesto que con ello desconoció la realidad de la operación.

El costo por \$28.296.038.000 se comprueba con la certificación del revisor fiscal que se aportó con la respuesta al requerimiento especial, así como con el experticio rendido por un contador externo con amplia trayectoria en asuntos contables y fiscales.

La certificación del revisor fiscal explica que el costo desconocido por la Administración corresponde a la participación del 20% de INEPETROL en la unión temporal conformada por esta y TECPECOL, lo que la hace responsable de los ingresos, costos e impuestos de la unión temporal en el porcentaje indicado, como consta en el acuerdo de unión temporal y el “joint operating agreement”. Así, el costo de los activos cedidos por INEPETROL a PETRONOVA, asciende a \$28.296.038.000, que pagó con una suma dineraria y con la asunción de algunas obligaciones.

Violación de los artículos 83, 95 numeral 9, 228 y 363 de la Constitución Política y 683 del E.T.

La Administración violó los artículos 83, 95-9, 228 y 363 de la Constitución Política y 683 del E.T. por las siguientes razones:

I. Presentación en debida forma de la declaración de corrección

⁹ Expediente 16528, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Se cumplieron los supuestos señalados en el artículo 709 del E.T. ya que la actora aceptó parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial, dio respuesta al requerimiento, adjuntó copia auténtica de la declaración de corrección y aceptó la inclusión del ingreso por enajenación de activos por \$28.296.038.000. No liquidó la sanción por inexactitud reducida porque el saldo a favor inicialmente determinado no varió, por lo cual no existe base para su liquidación.

La DIAN desconoció el principio de primacía de la sustancia sobre la forma (art. 228 de la C.P.), toda vez que hizo una interpretación aislada del artículo 709 del E.T., pues la obtención de un ingreso apareja un costo, y si de tal operación resulta que no hay base para liquidar la sanción por inexactitud, esta no puede ser exigida al contribuyente. En la Circular 175 de 2001, la DIAN reconoció que debe aplicarse dicho principio.

II. Manifestación previa de la existencia de los costos

Con la respuesta al requerimiento especial, la actora aportó la certificación del revisor fiscal sobre los costos. Por ello, en ese momento la DIAN conoció la existencia de los costos. Igualmente, en dicha respuesta se puso en evidencia que la demandante cometió el error de no incluir, en la declaración inicial, el ingreso y el costo originado en la cesión, a título de venta, de ciertos activos, falencia que corrigió en la oportunidad para responder el citado requerimiento.

Con ocasión del trámite de solicitud de devolución del saldo a favor, fue la DIAN la que solicitó la primera corrección de la declaración con el propósito de corregir las pérdidas liquidas de INEPETROL. Ello demuestra que en ningún momento la Administración cuestionó la existencia de los costos en los que incurrió la demandante. Por el contrario, aceptó que el costo existió y se contabilizó adecuadamente, según consta en el experticio técnico contable allegado con la demanda.

Igualmente, se violaron el espíritu de justicia tributaria, en razón a que se le exige al contribuyente más de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve con las cargas públicas de la Nación, los principios de equidad, eficiencia y progresividad tributaria consagrados en el artículo 363 de la Constitución Política y de forma extensiva los artículos 58 y 95 numeral 9 del mismo ordenamiento.

También se desconocieron la presunción de buena fe (art. 83 de la C.P.) y la jurisprudencia de la Corte Constitucional que establece que los particulares no pueden abusar de sus funciones¹⁰ pues, en el caso concreto, el desconocimiento de la declaración de corrección, a sabiendas de que la actora tiene derecho al reconocimiento del costo asociado al ingreso, constituye un exceso o desviación de las funciones de la DIAN en detrimento del administrado.

Violación de los artículos 647 y 709 de E.T. y 197 de la Ley 1607 de 2012

La sanción liquidada oficialmente no tiene fundamento legal, en la medida que los hechos que pretende sancionar la Administración no se adecuan a las conductas descritas en el artículo 647 del E.T., pues si bien se cometió un error por parte de la actora, este se subsanó y se sancionó en los términos de la normativa tributaria.

En efecto, aun cuando el artículo 709 del E.T. señala que ante la aceptación total o parcial de los hechos planteados en el requerimiento especial la sanción por inexactitud se reduce a la cuarta parte, al incluirse el ingreso omitido junto con el costo asociado, el saldo a favor liquidado en la declaración inicial no se modificó, por lo cual tampoco existió base para liquidar la sanción.

¹⁰ Sentencia C-320 de 1997

No es posible liquidar la sanción por inexactitud sin base, por lo que dicho cálculo equivale a desconocer el principio de primacía de la sustancia sobre la forma y la trasgresión de los artículos 647 y 709 del E.T.

Se vulneró el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 por cuanto la DIAN no dio prevalencia a los derechos constitucionales (integración normativa) y no tuvo en consideración que no existe una conducta antijurídica (generación del daño).

Igualmente, se presentó una diferencia de criterios, pues, para la Administración, en la aplicación del artículo 709 del E.T. no es necesario tener en cuenta la Constitución Política, la filosofía de depuración del impuesto sobre la renta y los demás artículos del Estatuto Tributario que se citaron como violados, mientras que para la actora, el rechazo de la corrección debía tener en cuenta las normas constitucionales y tributarias señaladas como violadas en la demanda.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó que se negaran las súplicas de la demanda por los motivos que se sintetizan así¹¹:

No existe violación de las normas constitucionales y legales indicadas por la actora, pues el proceso administrativo está debidamente soportado en pruebas y no se acreditó la supuesta afectación de los derechos del contribuyente.

De acuerdo con los autos de verificación o cruce, la inspección contable y la certificación del revisor fiscal, entre INEPETROL y PETRONOVA se celebró, el 28 de junio de 2010, un contrato de compraventa de activos. Sin embargo, el ingreso por la venta no fue registrado en la contabilidad de la actora ni incluido en su declaración de renta del año gravable 2010.

No obstante, al revisar la información contable de PETRONOVA, la DIAN encontró el certificado de retención en la fuente por compras por \$990.361.000, que corresponde al 3.5% de los \$28.296.038.000, al igual que la declaración de retenciones en la fuente del periodo 6 de 2010.

Además, en la contabilidad de PETRONOVA encontró la factura de venta 021 de 28 de junio de 2010 por US\$14.870.893 (COL\$28.296.038.21 según TRM por US\$1.902,78). En consecuencia, la DIAN halló probada la existencia del ingreso para la actora.

La operación también encuentra respaldo en la consulta de información exógena de terceros (art. 631 del E.T.), en la que PETRONOVA reportó que hizo pagos por \$28.296.038.211 a título de “ingresos por otros costos y deducciones” y que practicó retenciones conforme con el código 1047 “retenciones practicadas” y “retenciones a título de venta” por \$990.361.334.

Así, la adición de ingresos deviene de los elementos de prueba indicados, que a su vez, emanan del contribuyente y del tercero con el que llevó a cabo la operación, y de la aceptación de la actora en la respuesta al requerimiento especial y en la demanda.

La corrección provocada por el requerimiento especial exige que el contribuyente respete y mantenga los renglones que no fueron materia de glosa, de suerte que la aceptación del cargo propuesto y la corrección de la declaración deben sujetarse solo a lo glosado (la adición de ingresos en este caso).

Ello tiene sustento en reiteradas sentencias del Consejo de Estado que han precisado que en la corrección provocada por el requerimiento especial, al

¹¹ Folios 74 a 91 c.ppal

contrario de lo que sucede con la corrección espontánea, el contribuyente no puede corregir libremente la declaración¹².

El artículo 709 del E.T. no admite posiciones interpretativas más allá de las permitidas por el legislador. La inclusión del costo por \$28.296.038.000 supuestamente asociado al ingreso por la venta por el mismo valor tiene por objeto disminuir la base del impuesto y hacerse acreedor a un beneficio tributario no contemplado en la norma, como es el reconocimiento del costo, que solo es admisible para las declaraciones privadas presentadas voluntariamente.

Las correcciones voluntarias están regidas por los artículos 588 y 589 del E.T. y en estas correcciones prima la voluntad de la actora, sin intervención de la autoridad tributaria. No obstante, como la corrección del contribuyente se hizo al amparo del artículo 709 del mismo estatuto, dicha declaración no es válida y obliga a la Administración a su rechazo.

La discusión no gira en torno al valor del costo ni a su fuente generadora, sino a la ausencia de incorporación del ingreso fuente de este en la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2010 presentada voluntariamente por la actora. Por lo tanto, no existe violación de los artículos 26, 89 y 90 del E.T., ni de las normas invocadas por la actora, pues el tema de fondo no se relaciona con el costo en su contenido sustancial.

No se alteró la fórmula de depuración del impuesto sobre la renta y complementarios ni se desconoció la jurisprudencia, porque la demandante no hizo uso de los instrumentos legales que oportunamente le permitían invocar y soportar los costos ahora solicitados, que, por demás, se asocian a ingresos omitidos y ocultados.

¹² Sentencia de 13 de septiembre de 2012, exp. 18371, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

El artículo 709 del E.T. no permite que se acepten correcciones provocadas que incorporen costos y deducciones asociados a ingresos que el contribuyente voluntariamente decidió no incluir en el momento de la presentación de la declaración privada.

No existe la presunta violación de los artículos 83, 95 numeral 9, 228 y 363 de la Constitución Política porque la validez de las correcciones provocadas se encuentra supeditada al cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 709 del E.T., que la actora no acató.

Toda vez que se encuentra acreditada la invalidez de la corrección presentada por la actora, resulta indiscutible la imposición de la sanción que deviene de la inexactitud de los datos registrados en la declaración de renta objeto de liquidación oficial.

Como resultado del desconocimiento del costo por expresa determinación del artículo 709 del E.T., la diferencia entre el saldo a pagar liquidado por el contribuyente luego de adicionar el ingreso omitido en el denuncia inicial y el establecido en su liquidación privada, justifica la imposición de la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN.

La expedición de los actos administrativos no está privilegiando las formas sino los elementos esenciales del tributo y el respeto al artículo 228 de la C.P. y a la jurisprudencia constitucional¹³, pues los requisitos impuestos por el legislador en los artículos 709 y 647 del E.T. son de orden sustancial y atinentes a la incorporación de datos exactos, reales y ciertos a las declaraciones tributarias. Todo ello, de acuerdo con las directrices contenidas en el Circular DIAN 0175 de 2001.

¹³ Sentencias C-015 de 1993 y T-268 de 2010

Tampoco se presenta violación de los artículos 647 y 709 del E.T. y 197 de la Ley 1607 de 2012, puesto que pretender subsanar una omisión dentro del proceso de determinación o presentar una corrección provocada (en caso de ser válida) no convierte en legal la conducta transgresora del ordenamiento tributario. Lo que ocurre es que si se presenta correctamente la corrección provocada se le permite al contribuyente disminuir la sanción por inexactitud.

Si bien el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 está relacionado con la lesividad e integridad normativa, la sanción impuesta en este caso obedece al cumplimiento de los supuestos del artículo 647 del E.T., pues la DIAN estableció que la actora omitió ingresos por la venta de activos en el ejercicio de su actividad mercantil, los cuales no se acreditaron al momento de la presentación de la declaración privada.

En consecuencia, la demandante pagó un menor impuesto que el que le correspondía por ley. Ese menor valor a pagar, pone de presente el daño ocasionado al Estado y a la sociedad.

No existe diferencia de criterios en la imposición de la sanción, puesto que está probado que la actora omitió ingresos lo que condujo a un menor pago del impuesto sobre la renta, sin que para el efecto mediara justificación, exención o exclusión. Además, no demostró que existiera más de un criterio de interpretación del artículo 709 del E.T., diferente al que deviene de la norma misma y que ha sido avalado durante 10 años por la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Las pruebas que pretende hacer valer la actora, esto es, el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial que presentó con la demanda, no se relacionan con el tema central de debate sino que se orientan a acreditar circunstancias ajenas a este. Por lo tanto, se tornan impertinentes, inconducentes y sin conexión con el tema que se debe probar.

SENTENCIA APELADA

El a quo negó las pretensiones por las siguientes razones:

La declaración de corrección presentada por la actora no cumplió los requisitos del artículo 709 del E.T., por cuanto no se limitó a la aceptación de total o parcial de las glosas propuestas ni aceptó el mayor valor determinado por la DIAN.

Si bien la actora argumentó que en la declaración debían registrarse el ingreso y el costo asociado a este, lo cierto es que estas partidas debió incluirlas en la etapa de investigación previa al requerimiento especial. Sin embargo, en el curso de la investigación, la DIAN estableció que la actora no registró en su contabilidad el ingreso derivado de la enajenación de activos por \$28.296.038.000 y que sobre dicho pago PETRONOVA, como adquirente, practicó retención en la fuente por \$990.361.000.

Las pruebas del costo debieron ser presentadas a la Administración en la etapa de verificación. No obstante, fue hasta la respuesta al requerimiento especial que la actora alegó la existencia del costo y aportó el certificado del revisor fiscal. Y solo en el proceso allegó el dictamen pericial en el que se indicó que el ingreso, por ser no operacional, podía registrarse como utilidad neta, lo que desconoce el artículo 26 del E.T., que determina cómo se depura la base gravable del impuesto sobre la renta.

Por tal motivo, en la etapa investigativa correspondía a la actora plantear el costo de la enajenación, ante los funcionarios que efectuaron la visita, pues al margen de la discusión de si en materia contable el costo pueda ser “neteado” con los ingresos no operacionales, en materia fiscal es imperativo que se incluyan en la declaración tributaria tanto los ingresos percibidos como los costos asociados a estos, los cuales, en todo caso, deben estar debidamente

registrados y soportados en la contabilidad del contribuyente, como ha debido ponerlo de presente la actora al momento de la verificación tributaria.

Sin embargo, tanto el certificado del revisor fiscal como el experticio contable allegados al proceso carecen de la especificidad que se requiere para este tipo de pruebas¹⁴, ya que en ellos no se individualiza en qué folios de los libros de contabilidad se encuentran registradas las operaciones de venta y los costos en que incurrió la actora. Tampoco se relacionan los documentos soportes internos o externos a que hacen referencia tales pruebas, máxime cuando, en la visita, la DIAN advirtió que la venta de activos no estaba registrada en la contabilidad de la actora.

La liquidación de revisión se ajustó a derecho al desconocer los costos solicitados por la enajenación de activos, pues no pudieron ser verificados en la etapa investigativa y no se demostraron en debida forma en el proceso, debido a que los documentos allegados como prueba no cumplieron los requisitos legales ni jurisprudenciales.

Se mantiene la sanción por inexactitud, pues en el caso bajo examen no se presentó una diferencia de criterios o interpretación errada del derecho aplicable. Se trata de una omisión de ingresos comprobada por la DIAN y aceptada por el propio demandante, omisión que la actora intentó corregir sin satisfacer todos los requisitos previstos en el artículo 709 del E.T. debido a que incluyó un costo que no fue objeto de verificación y discusión en la etapa procesal oportuna y tampoco se acreditó en el proceso.

No se condena en costas por tratarse de un asunto de interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

¹⁴ Sentencia 8 de junio de 2010, exp. 16508, M.P. William Giraldo Giraldo

La **actora** fundamentó el recurso de apelación así¹⁵:

El Tribunal se limitó a señalar que no se habían cumplido las exigencias del artículo 709 del E.T. porque en la declaración de corrección provocada se incluyó el costo asociado al ingreso omitido, cuando ello debió realizarse en la etapa de investigación.

Lo anterior no es cierto, pues en la etapa de investigación nunca estuvo en discusión la procedencia de los costos de los activos. Lo que se presentó fue la verificación del saldo a favor originado en la retención en la fuente practicada por el comprador de los activos, no la constatación del ingreso y del costo asociado a este.

Fue con el requerimiento especial que la DIAN propuso la inclusión del ingreso, glosa que atendió la actora pero incluyendo el costo asociado a este, de acuerdo con reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado¹⁶.

Como en la declaración que se presentó con ocasión del requerimiento especial se aceptó el ingreso obtenido en la enajenación de activos por \$28.296.038.000 con el costo asociado por igual valor, no se generó diferencia entre el saldo declarado y el determinado oficialmente, por lo cual no existe base para la liquidación de la sanción.

En efecto, un error del contribuyente que no modifica el saldo a favor determinado no puede derivar en la imposición de la sanción por inexactitud, sobre todo cuando no se tiene base para su liquidación. Menos aún, si se considera la ausencia de conducta antijurídica y la obligatoriedad de privilegiar los principios constitucionales, de acuerdo con el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012.

¹⁵ Folios 211 a 223 c.ppal

¹⁶ Exp. 18766 de 24 de mayo de 2012, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

El desconocimiento del costo porque su inclusión no fue oportuna constituye una transgresión del artículo 228 de la C.P., en la medida en que se privilegia la forma sobre la sustancia.

No es cierto que las pruebas aportadas carecen de especificidad pues el certificado del revisor fiscal y el dictamen pericial son precisos y específicos en cuanto a las cifras incluidas y los documentos objeto de revisión, como consta en la relación anexa al experticio técnico, que relaciona los documentos con base en los cuales se rindió el dictamen.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en la apelación¹⁷.

La **DIAN** reiteró los argumentos de la contestación de la demanda¹⁸.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la legalidad de la liquidación oficial de revisión, por la cual la DIAN modificó la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2010. Para ello, analiza, si es válida la declaración de corrección provocada por el requerimiento especial, único aspecto que debatió la apelante.

Validez de la corrección provocada por el requerimiento especial

El artículo 709 del Estatuto Tributario establece lo siguiente:

¹⁷ Folios 224 a 231 c.p.

¹⁸ Folios 232 a 244 c.p.

“Artículo 709. Corrección provocada por el requerimiento especial. Si con ocasión de la respuesta al pliego de cargos, al requerimiento o a su ampliación, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, acepta total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647, se reducirá a la cuarta parte de la planteada por la Administración, en relación con los hechos aceptados. Para tal efecto, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá corregir su liquidación privada, incluyendo los mayores valores aceptados y la sanción por inexactitud reducida, y adjuntar a la respuesta al requerimiento, copia o fotocopia de la respectiva corrección y de la prueba del pago o acuerdo de pago, de los impuestos, retenciones y sanciones, incluida la de inexactitud reducida.”

Así, los requisitos de la corrección provocada por el requerimiento especial son los siguientes:

1. El contribuyente debe corregir la declaración dentro del término para dar respuesta al requerimiento especial, es decir dentro de los tres meses siguientes a la notificación de dicho acto de acuerdo con el artículo 707 del E.T.¹⁹
2. En la corrección puede aceptar total o parcialmente los hechos determinados en el requerimiento especial y debe incluir los mayores valores aceptados, al igual que la sanción por inexactitud propuesta, reducida a la cuarta parte.
3. Debe presentar un memorial en el que consten los hechos aceptados y la liquidación de la sanción reducida.
4. Debe entregar copia de la declaración de corrección y de la prueba del pago de los mayores valores aceptados, incluida la sanción por inexactitud reducida.

Sobre los requisitos indicados la Sala ha considerado lo siguiente²⁰:

¹⁹ **“Artículo 707. Respuesta al requerimiento especial.** Dentro de los tres (3) meses siguientes, contados a partir de la fecha de notificación del requerimiento especial, el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, deberá formular por escrito sus objeciones, solicitar pruebas, subsanar las omisiones que permita la ley, solicitar a la Administración se alleguen al proceso documentos que reposen en sus archivos, así como la práctica de inspecciones tributarias, siempre y cuando tales solicitudes sean conducentes, caso en el cual, éstas deben ser atendidas.”

“[...] el contribuyente que corrija la declaración tributaria con ocasión del requerimiento especial, entre otros, deberá observar los siguientes presupuestos para tener como válida la corrección:

Aceptar total o parcialmente los hechos planteados en el requerimiento especial;

Liquidar la sanción por inexactitud, reducida a la cuarta parte de la propuesta en el requerimiento, y en relación con los hechos aceptados;

Corregir la declaración privada en la que se incluyan los mayores valores aceptados y la sanción reducida y,

Adjuntar con la respuesta al requerimiento especial la copia de la respectiva corrección junto con la prueba del pago o acuerdo de pago de los mayores impuestos, retenciones y sanciones, incluida la sanción de inexactitud reducida.”

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

- El 18 de abril de 2011, la actora presentó la declaración de renta por el año gravable 2010, en la que determinó un saldo a favor de \$924.980.000²¹.
- El 11 de octubre de 2011, la actora solicitó la devolución del saldo a favor de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2010²².
- El 2 de diciembre de 2011, la actora corrigió la declaración para eliminar la pérdida líquida del ejercicio sin afectar el saldo a favor²³.
- El 27 de abril de 2012, la DIAN notificó a la actora requerimiento especial en el que propuso adicionar ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000²⁴.
- Con la respuesta al requerimiento especial, el 13 de julio de 2012 la actora corrigió la declaración para adicionar ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000, como lo propuso la DIAN.
- Además, en la corrección incluyó costos por el mismo valor del ingreso adicionado, por estar asociados a este y no determinó sanción por inexactitud porque no se modificó el saldo a favor²⁵.

²⁰ Sentencia de 18 de febrero de 2016, exp. 18429, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

²¹ Folio 43 c.ppal

²² Folio 1 c.a.1

²³ Folio 44 c.ppal

²⁴ Folios 398 a 409 c.a.3

- El 17 de diciembre de 2012, la DIAN notificó a la actora liquidación oficial de revisión en la que no aceptó como válida la corrección provocada por el requerimiento especial, por las siguientes razones:

“En ese orden de ideas, y revisada la declaración de corrección del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2010, No. 91000141036236 presentada por el contribuyente INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN. NIT. 900.271.198-6 el día 12 de julio de 2012 (folio 431), este Despacho considera que la misma no es válida, ya que no cumple con la totalidad de los requisitos establecidos en el artículo 709 del estatuto tributario antes citado y por lo mismo no será tenida en cuenta, dadas las siguientes inconsistencias:

- Como antes se anotó, en la corrección se incluyen costos que no se habían llevado a la declaración objeto de investigación y por lo mismo no fueron materia de verificación y discusión en la etapa investigativa adelantada por la División de Gestión de Fiscalización.
- Verificada la sanción que se lleva al renglón 82 por valor de \$0, se observa que esta no corresponde a la cuarta parte (\$3.708.923.000) de la sanción de inexactitud propuesta en el requerimiento especial por la suma de \$14.835.691.000.”

- Igualmente, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN mantuvo las glosas propuestas en el requerimiento especial. Por lo tanto, adicionó ingresos brutos no operacionales por \$28.296.038.000 e impuso sanción por inexactitud de \$14.835.691.000, para un total a pagar de \$23.183.018.000, como se advierte a continuación:²⁶

Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial de revisión
Ingresos brutos no operacionales	21.730.000	28.317.768.000
Intereses y rendimientos financieros	11.000	11.000
Total ingresos brutos	21.741.000	28.317.779.000
Total ingresos netos	21.741.000	28.317.779.000
Total costos	0	0
Total deducciones	21.741.000	21.741.000
Renta líquida ordinaria del ejercicio	0	28.296.038.000
O pérdida líquida del ejercicio	0	0
Renta líquida	0	28.296.038.000
Renta presuntiva	198.138.000	198.138.000
Renta líquida gravable	198.138.000	28.296.038.000
Impuesto sobre la renta	65.386.000	9.337.693.000

²⁵ Folios 417 a 426 c.a.3

²⁶ Folios 436 a 456 c.a.3

líquida gravable		
Total impuesto a cargo	65.386.000	9.337.693.000
Otras retenciones	990.361.000	990.361.000
Total retenciones del año gravable 2010	990.361.000	990.361.000
Anticipo renta por el año gravable 2011	0	0
Saldo a pagar por impuesto	0	8.347.327.000
Sanciones	0	14.835.691.000
Total saldo a pagar	0	23.183.018.000
O total saldo a favor	924.980.000	0

Procedencia del costo asociado al ingreso adicionado

La actora sostiene que aceptó la adición de ingresos propuesta en el requerimiento especial porque provienen de la venta de activos que hizo a PETRONOVA el 28 de junio de 2010. Alega, además, que correlativamente incluyó en la corrección los costos por el mismo valor del ingreso, porque están asociados a la operación y que no determinó sanción por inexactitud porque no había base para liquidarla, pues la inclusión del ingreso y del costo asociado no alteró el saldo a favor determinado en la declaración privada.

Como soporte de los costos adicionados en la corrección provocada, con la respuesta al requerimiento especial la actora entregó a la DIAN el certificado del revisor fiscal de la compañía, suscrito el 22 de junio de 2012²⁷. Con igual propósito, con la demanda, aportó el dictamen pericial de 1º de marzo de 2013²⁸.

El revisor fiscal de INEPETROL certificó (en cifras dadas en miles) lo siguiente:

**“EL SUSCRITO REVISOR FISCAL DE
INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN
NIT.900.271.198-6**

CERTIFICA QUE:

²⁷ Folios 429 y 430 c.a.3

²⁸ Folios 48 a 52 c.p.

1. *En el año 2010, entre las sociedades extranjeras Inepetrol S.A. con domicilio en Venezuela y Petronova Colombia Inc. (antes denominada Inepetrol Colombia Inc), con domicilio en Islas Caimán, se celebró un contrato de cesión de activos de fecha 28 de Junio de 2010, por el cual la primera transfería a título de venta, los intereses, derechos y obligaciones de los contratos E&P de los que era titular la segunda.*

El costo de los activos cedidos por parte de Inepetrol S.A. a Petronova Colombia Inc asciende a la suma de 28.296.038 valor que se discrimina así:

Activos

<i>Caja y bancos Tecpecol S.A.</i>	<i>137,372</i>
<i>Anticipo a proveedores</i>	<i>112,500</i>
<i>Cuentas en operación conjunta</i>	<i>2,079,064</i>
<i>Otros deudores Unión Temporal - Tecpecol S.A.</i>	<i>1,414, 679</i>
<i>Bienes de uso Unión Temporal - Tecpecol S.A.</i>	<i>9,770,729</i>
<i>Costos diferidos de perforación y explotación</i>	<i>14,697,046</i>
<i>Propiedad, planta y equipo neto</i>	<i>84,648</i>
<i>Total activos</i>	<i>28,296,038</i>

Pasivos

<i>Créditos de tesorería</i>	<i>746,954</i>
<i>Otros acreedores Unión Temporal - Tecpecol S.A.</i>	<i>3,719,257</i>
<i>Total pasivos</i>	<i>4,466,211</i>

<u><i>Inversión suplementaria de capital</i></u>	<i>23,829,827</i>
<i>Total pasivo y patrimonio</i>	<i>28,296,038</i>

2. *La anterior transacción, incluyó la modificación de los contratos de unión Temporal celebrados con Tecpecol S.A. (hoy denominada Tecpetrol S.A.S.) para que la misma quedara constituida con el nuevo cesionario y en el cual se mantuvo el 20% de participación que originalmente detentaba Inepetrol S.A.*
3. *La cesión se realizó por el valor en libros de los activos objeto de la cesión, como consta en la factura.*
4. *La información ha sido tomada de los registros contables los cuales se llevan conforme a los requisitos legales y se encuentran debidamente respaldados por los documentos de carácter interno y externo en poder de la Compañía. [...]"*

Así, el revisor fiscal de la demandante certificó que el costo de los activos enajenados a PETRONOVA fue de \$28.296.038 (cifra dada en miles), que se discrimina en activos, pasivos e inversión suplementaria de capital. También Indicó que la operación se realizó por el valor en libros de los activos cedidos, que consta en “la factura”, documento que no identificó y que la información se tomó de los **registros contables de la actora llevados en debida forma**, que se soportan, a su vez, en **documentos externos e internos en poder de INEPETROL.**

Por su parte, el dictamen pericial indicó que el costo de activos enajenados por la actora era de \$28.296.038.111²⁹ e informó que el resultado de la operación, es decir, la diferencia entre el precio de venta y el costo de los activos enajenados podía registrarse “neteado” porque corresponde a una actividad no operacional de la actora.

Asimismo, el perito señaló que el costo de los activos se encontraba adecuadamente soportado en **documentos internos y externos**, en la **certificación del revisor fiscal de INEPETROL** y en la **contabilidad y los registros contables** de venta llevados correctamente por la demandante³⁰.

A su turno, en el proceso administrativo, la DIAN practicó y tuvo en cuenta las siguientes pruebas:

- Auto de verificación o cruce de 322402012001463 de 27 de febrero de 2012³¹, para la práctica de la diligencia de verificación a INEPETROL, en la que tuvo acceso al libro mayor y balances, libro diario, y al libro de inventarios y balances, como consta en el acta de libros de contabilidad de 16 de abril de 2012³².
- Auto de verificación o cruce 322402012001960 de 9 de abril de 2012³³ con el cual la DIAN verificó los ingresos, retenciones en la fuente, deducciones, facturas de venta, contrato de compraventa con PETRONOVA, certificados de retención en la fuente y copia del libro mayor y balances, según se evidencia en el acta de visita a la demandante de 17 de abril de 2012.
- Diligencia de visita al contribuyente, practicada el 17 de abril de 2012 en las instalaciones de la actora, para verificar las operaciones de renta del año gravable 2010. En el acta de la visita consta lo siguiente³⁴:

²⁹ Folio 49 c.ppal

³⁰ Folios 48 a 52 c.p.

³¹ Folio 240 c.a.2

³² Folios 244 a 246 c.a.2

³³ Folio 242 c.a.2

³⁴ Folios 247 a 248 c.a.2

“En la presente visita se efectuaron las siguientes tareas:

- *Verificación de los ingresos*
- *Verificación de la retención en la fuente solicitada*
- *Verificación de las deducciones*

Información solicitada:

- *Facturas de venta*
- *Contrato entre Inepetrol S.A. y Petronova Colombia Inc.*
- *Certificados de retención en la fuente*
- *Copia del libro mayor y balance*

Información recibida:

- *Facturas de venta de la No. 0001 al 00022*
- *Contrato de compraventa de activos y responsabilidad civil*
- *Fotocopia libro mayor y balances*

Observaciones: Al verificar los ingresos se evidencia que la factura No. 0021 de 18 de junio de 2010, no se encontraba declarada, la cual corresponde al contrato de compraventa de activos. Las facturas No. 0001, 0002, 0003, 0004, 0005, 0006, 0007, 0008, 0009, 0010, 0011, 0012, 0013, 0014, 0015, 0016, 0017, 0018, 0019, 0020, 0021, 0022 se encuentran anuladas”.

- Acta de visita a PETRONOVA de 18 de abril de 2012³⁵, en la que se verificaron las compras efectuadas a INEPETROL en el año 2010, la retención practicada por PETRONOVA a la actora por el año gravable 2010, el certificado de retenciones, la declaración de retención del periodo 6 de 2010, copia de la factura 0021 de 28 de junio de 2010 y el registro de inversión suplementaria del capital asignado de PETRONOVA.
- En la visita practicada el 18 de abril de 2012 en las instalaciones de PETRONOVA se verificaron las transacciones entre INEPETROL COLOMBIA EN LIQUIDACIÓN NIT 900.271.198 y PETRONOVA COLOMBIA INC NIT 900.335.237 de renta del año gravable 2010. En el acta de la visita consta lo siguiente³⁶:

“En la presente visita se efectuaron las siguientes tareas:

- *Verificación de las compras efectuadas a Inepetrol Colombia en Liquidación NIT. 900.271.198, durante el año 2010.*
- *Verificación de la retención practicada en el año 2010 a Inepetrol Colombia NIT 900.271.198*

³⁵ Folios 362 a 391 c.a.2

³⁶ Folios 362 a 363 c.a.2

Información solicitada:

- *Copia del certificado de retención*
- *Copia de la declaración de retención periodo 2010/6*
- *Contabilización de los bienes adquiridos a Inepetrol Colombia 900.271.198*
- *Copia de las facturas de compra.*

Información recibida:

- *Fotocopia libro mayor y balance de los meses de mayo, junio, julio y diciembre de 2010 y comprobante de contabilidad de las compras efectuadas.*
 - *Fotocopia de la declaración de retención en la fuente periodo 6 de 2010*
 - *Fotocopia del certificado de retención en la fuente expedido a Inepetrol Colombia con NIT 900.271.198*
 - *Certificado Cámara de Comercio de Petronova Colombia.*
 - *Copia de la Factura No. 0021 de fecha 18 de junio de 2010*
 - *Registro de la Inversión Suplementaria de Capital Asignado”*
- Declaración de retenciones de PETRONOVA correspondiente al 6º periodo del año 2010, en la que consta la retención por \$990.631.000 que esta practicó a la actora por la venta de los activos por \$28.296.038.114 (renglón 35)³⁷.
- Factura 0021 de 18 de junio de 2010 por la venta de activos de INEPETROL a PETRONOVA por \$28.296.038.114³⁸
- Certificación de retención en la fuente por concepto de compras por \$990.631.000, que corresponde al 3.5% del valor de la venta de los activos³⁹.

Así, la DIAN verificó directamente la contabilidad de INEPETROL y constató que esta no registró la venta de los activos por \$28.296.038.000 ni incluyó estos ingresos en la declaración de renta del año gravable 2010. A pesar de ello, en dicha declaración llevó como retención la que le practicó PETRONOVA por \$990.631.000, lo que dio lugar al saldo a favor determinado en la declaración privada, que, incluso, solicitó en devolución⁴⁰.

³⁷ Folio 382 c.a.2

³⁸ Folio 364 c.a.2

³⁹ Folio 383 c.a.2

⁴⁰ Folio 43 c.ppal

Fue con la retención en la fuente practicada por PETRONOVA a la demandante por \$990.631.000, la declaración de retenciones de PETRONOVA del periodo 6 de 2010, la copia de la factura de compra 0021 de 18 de junio de 2010 y el registro contable de la inversión suplementaria del capital asignado de PETRONOVA que la DIAN, evidenció la existencia del ingreso obtenido por la actora por la enajenación de activos a PETRONOVA.

Es de anotar que las pruebas de la DIAN fueron practicadas antes de la notificación a la actora del requerimiento especial (27 de abril de 2012). No obstante, solo con la respuesta al requerimiento especial la actora aceptó que había omitido ingresos y alegó la existencia del costo vinculado al ingreso cuya adición le propuso la demandada. Además, con dicha respuesta pretendió acreditar el costo asociado al ingreso, con el certificado de su revisor fiscal.

El artículo 773 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

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

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

Por su parte, el artículo 774 del E.T., prevé los requisitos que debe tener la contabilidad para ser tenida como prueba:

1. Los libros deben estar registrados en la cámara de comercio⁴¹ o en la DIAN.
2. Tener respaldo en comprobantes internos y externos.
3. Reflejar fielmente la situación real del contribuyente.
4. No estar desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos, que no estén prohibidos por la ley.

⁴¹ El artículo 175 del Decreto 19 de 2012 eliminó la inscripción de los libros de contabilidad en el registro mercantil.

5. No estar incurso en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio⁴².

En el presente asunto, la contabilidad de INEPETROL quedó desvirtuada por la verificación que la DIAN realizó a los libros contables y demás documentos entregados por la actora en las visitas de verificación, pues no reflejaba la situación económica real de esta, dado que no había incluido el ingreso por \$28.296.038.000 proveniente de la venta de activos a PETRONOVA. Tal omisión, se repite, se evidenció con la retención en la fuente practicada por PETRONOVA, adquirente de los activos enajenados por INEPETROL. Además, la demandante aceptó esta omisión⁴³.

Por lo anterior, la contabilidad de la actora no puede ser tenida como prueba y al estar cuestionada la idoneidad de la contabilidad, el certificado del revisor fiscal de la actora y el dictamen pericial que esta aportó con la demanda tampoco pueden ser apreciados como prueba válida de la existencia del costo asociado al ingreso, pues se elaboraron con base en una contabilidad que no se llevó en debida forma.

Además, el certificado del revisor fiscal tampoco contiene el detalle de las cuentas analizadas, la referencia a los comprobantes de contabilidad que soportaban la enajenación de los activos por la actora y el costo asociado a la operación.

Lo mismo sucede con el dictamen pericial, pues en este no se indican las cuentas ni los comprobantes internos y externos de INEPETROL que se estudiaron para llegar a las conclusiones del dictamen. Y si bien en el dictamen se mencionan unos anexos, estos corresponden a documentos y cuentas de la

⁴² **Código de Comercio, artículo 74. Doble contabilidad. Consecuencias.** *Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra. Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.*

contabilidad de TECNOPECOL no de la actora, que, por lo mismo, no son pertinentes para demostrar el costo en que incurrió la demandante en la enajenación realizada a PETRONOVA.

Sobre la valoración de la prueba en materia tributaria y la contabilidad como prueba, la Sala ha precisado lo siguiente⁴⁴:

La contabilidad como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico⁴⁵, se incluye entre los medios de prueba que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente.

*Su mérito depende de que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 *ibídem*⁴⁶ y, por remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial⁴⁷ y a los establecidos en el estatuto contable - Decreto 2649 de 1993.*

*Por disposición expresa del artículo 50 del C. de Co., la contabilidad debe llevarse en libros registrados y suministrar una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno, para así cumplir los objetivos que le asigna el artículo 3° del Decreto 2649 de 1993, entre ellos el de fundamentar la determinación de las cargas tributarias que, como todos los de su género, se satisface adecuadamente cuando la información es comprensible, útil y en ciertos casos comparable (art. 4 *ibídem*).*

Tales libros contienen el asiento en orden cronológico de las operaciones mercantiles que realiza el ente económico y de todas las que puedan influir en su patrimonio. En ellos debe hacerse referencia a los comprobantes de contabilidad⁴⁸ que soporten tales operaciones, a cada uno de los cuales deben anexarse los documentos que los justifican.

Los comprobantes, entonces, respaldan las partidas asentadas en los libros y permiten constatar los asientos individuales, así como el estado general de los negocios de la empresa, de modo que entre unos y otros (libros y comprobantes) ha de existir la debida correspondencia, so pena de que carezcan de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos.

⁴³ Folios 244 a 246, 247 a 361 y 364 a 389 c.a.2

⁴⁴ Sentencia de 12 de noviembre 2015, exp. 19999, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁴⁵ De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 2649 de 1994, los registros deben hacerse a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se realizaron y cualquier error u omisión debe salvarse con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

⁴⁶ “Art. 773. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio [...]”
Art. 774. [...]

⁴⁷ Artículos 48 a 60.

⁴⁸ Documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen (C. de Co. art. 53).

Sin duda alguna, esa exigencia - la de debida correspondencia - da cuenta de la importancia que tienen los comprobantes contables en nuestro sistema tributario, que, a la postre, se ratifica en disposiciones como los artículos 774, 775 y 776 del ET, el último de los cuales limita la comprobación de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos hasta la concurrencia del valor de los comprobantes externos, cuando las cifras registradas en los asientos contables excedan su valor.

*De cara a ese conjunto documentario, la Sala ha advertido en la prueba contable una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros, los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables*⁴⁹. (Subraya la Sala)

En tal sentido, para la Sala no es posible aceptar el costo adicionado por la actora a la corrección provocada de la declaración de renta del año gravable 2010, pues los documentos aportados por la actora no demuestran fielmente la existencia de este costo y las condiciones en que se produjo.

Como el demandante no demostró la realidad del costo solicitado en la corrección provocada, la DIAN debía desconocer dicho costo.

De otra parte, como se precisó, en la corrección provocada la demandante no liquidó sanción por inexactitud debido a que consideró que la inclusión del ingreso y el costo asociado por el mismo valor no alteró el saldo a favor determinado en la declaración inicial, por lo cual no había base para liquidar la sanción.

Sin embargo, como en este caso, la actora debía corregir provocadamente la declaración solo para adicionar los ingresos aceptados con ocasión de la respuesta al requerimiento especial (\$28.296.038.000), lo procedente era que determinara el mayor impuesto proveniente de esa adición, al igual que la sanción por inexactitud correspondiente, reducida a la cuarta parte, conforme lo prevé el artículo 709 del E.T.

⁴⁹ Sección Cuarta, sentencia del 1º de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

Frente a los principios de lesividad e integración normativa que se aplican a las sanciones tributarias, establecidos en el artículo 197 de la Ley 1607 de 2012 y que la actora aduce como violados porque no había base para liquidar la sanción por inexactitud y por lo mismo no se produjo ningún daño a la Administración, la Sala reitera que como por efecto de la corrección provocada por el requerimiento especial solo era procedente la adición de ingresos, la sanción reducida del artículo 709 del E.T correspondía a la cuarta parte de la propuesta en el requerimiento especial (\$14.835.691.000), esto es, la suma de \$3.708.923.000, pues sí existía base para liquidar dicha sanción, como lo advirtió la DIAN en dicho requerimiento y en el acto demandado, así:

Saldo a favor declarado por el contribuyente	\$924.980.000
Saldo a pagar determinado antes de la sanción	\$8.347.327.000
Base para la liquidación de la sanción por inexactitud	\$9.272.307.000
Tarifa de la sanción por inexactitud	160%
Sanción por inexactitud	\$14.835.691.000

Además, el perjuicio a la Administración se produjo por la omisión de ingresos que implicó que la actora pagara un impuesto menor al que legalmente le correspondía pagar y que constituye una infracción sancionable de acuerdo con el artículo 647 del E.T.

Igualmente, se garantizó el principio de integración normativa, porque al tratarse de una corrección provocada por el requerimiento especial, la actora podía acogerse a la sanción por inexactitud reducida a la cuarta parte, prerrogativa que fijó expresamente el legislador (artículo 709 del E.T) en favor de los administrados que admiten haber infringido la ley tributaria y que enmiendan su error, en este caso, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial.

En consecuencia, la actora no cumplió los requisitos del artículo 709 del Estatuto Tributario, para que la corrección provocada por el requerimiento especial fuera válidamente presentada.

Ante la invalidez de la corrección provocada y comoquiera que la actora no desvirtuó la adición de ingresos, pues, por el contrario, la aceptó y esta omisión condujo a que disminuyera el impuesto a cargo, procede no solo la adición de ingresos y el mayor impuesto determinado sino la sanción por inexactitud. Ello, porque, como ya se precisó, conforme con el artículo 647 del E.T. constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias la omisión de ingresos de la cual se derive un menor impuesto a pagar.

Por lo anterior, se confirma la sentencia apelada, pues debe mantenerse la legalidad de la liquidación oficial de revisión por la cual la DIAN modificó a la actora la declaración de renta correspondiente al año gravable 2010.

En consideración a que el artículo 188 del CPACA dispone que salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia debe disponer sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se debe hacer conforme a las normas del Código de Procedimiento Civil, la Sala se pronuncia sobre tal aspecto, en los siguientes términos:

De conformidad con el artículo 365 del Código General del Proceso (actual régimen procedimental colombiano) las reglas para la determinación de la condena en costas, son las siguientes:

- “1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.
Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.*
- 2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.*
- 3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.*
- 4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.*
- 5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.*

6. *Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.*
7. *Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.*
8. *Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.*
9. *Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción.” (Subraya la Sala)*

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del C.G.P. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**⁵⁰.

En esas condiciones, se advierte que, una vez revisado el expediente, no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas o agencias en derecho a cargo de la apelante. Por lo tanto, confirma la decisión de negar las costas en primera instancia y tampoco condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a ISABEL CRISTINA CASTAÑEDA MUÑOZ como apoderada de la DIAN, según el poder del folio 245 del cuaderno principal.

⁵⁰ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

No se condena en costas en esta instancia.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
