



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintiséis (26) de agosto de dos mil veintiuno (2021)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 05001-23-33-000-2014-02138-01 (25365)
Demandante: FAJARDO MORENO Y CIA. S. A.
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2009. Costos y deducciones - prueba. Sanción por inexactitud

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la sociedad demandante contra la sentencia del 29 de enero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas.

ANTECEDENTES

El 5 de abril de 2010, la sociedad Fajardo Moreno y Cía. S. A¹, presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, en la que registró total costos en \$1.244.738.000, total deducciones de \$11.716.310.000 y total saldo a pagar de \$13.553.000².

El 16 de julio de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín formuló el Requerimiento Especial 112382012000076, en relación con la declaración tributaria señalada³. La sociedad dio respuesta oportuna a dicho acto (fls. 241 a 245 c.a.).

El 15 de julio de 2013, la División de Gestión de Liquidación de la citada dirección seccional expidió la Liquidación Oficial de Revisión 112412013000108, en la cual fijó el total costos en \$337.562.000, el total deducciones en \$10.499.521.000, impuso sanción por inexactitud de \$1.121.454.000 y el total saldo a pagar en \$1.835.916.000⁴.

Contra el acto de determinación se interpuso recurso de reconsideración⁵, el cual fue decidido por la Resolución 900.056 del 7 de julio de 2014, por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de modificar la liquidación de revisión para fijar el total deducciones en

¹ El objeto principal de la sociedad consiste en la «prestación de servicios relacionados con el diseño; interventoría y construcción de inmuebles; la promoción y venta de proyectos inmobiliarios, la promoción, constitución, asociación de empresas o sociedades que tengan por objeto la construcción de inmuebles o los negocios sobre la propiedad raíz (...)». Fl 70 Vto. del c. a.

² Fl. 4 Vto. del c. a.

³ Fls. 223 a 230 del c. a.

⁴ Fls. 444 a 462 del c. a.

⁵ Fls. 567 a 571 del c. a.



\$10.855.278.000, la sanción por inexactitud en \$976.984.000 y el total saldo a pagar en \$1.574.046.000⁶.

DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

«Primera: Declarar la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412013000108 del 15 de julio de 2013, expedida por la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, de la DIAN, y de la Resolución No. 900.056 del 7 de julio de 2014, por la cual se resuelve un Recurso de Reconsideración, proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín, de la DIAN, en contra de la sociedad FAJARDO MORENO Y CIA S. A., con NIT 890.940.026-3, actos referidos al impuesto de renta y complementarios por el año gravable 2009.

Segunda: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad FAJARDO MORENO Y CIA S. A., identificada con NIT 890.940.026-3, no incurrió en inexactitud en la declaración de renta del año 2009 y, por tanto, deberá declararse en firme la declaración de renta y complementarios presentada por tal sociedad ante la DIAN el 5 de abril de 2010, en el formulario No. 1109600016568 y autoadhesivo 91000083776084.

Tercera: como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se modifique la liquidación oficial de revisión que ordenó pagar a FAJARDO MORENO Y CIA S. A., la suma de MIL QUINIENTOS SETENTA Y CUATRO MILLONES CUARENTA Y SEIS MIL PESOS MTC (\$1.574.046.000) establecida en la Resolución 900.056 del 7 de julio de 2014 y, por ende, se declare que tal sociedad no adeuda suma alguna al fisco nacional, por haber estado ajustada a derecho la liquidación de renta y complementarios presentada ante la DIAN el 5 de abril de 2010.

Cuarta: En subsidio de lo anterior, en el evento de que no se acogieran las consideraciones esgrimidas a cada uno de los conceptos de la liquidación inicial y en el recurso de reconsideración presentado por FAJARDO MORENO S. A., deberá declararse que, en razón de las apreciaciones razonables y fundadas en la ley, la jurisprudencia y la doctrina, no existió inexactitud en la declaración de renta del año gravable 2009, y por ende, deberá realizarse la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente con la liquidación de cada uno de los conceptos que constituyen la declaración de renta y complementarios sin que se imponga sanción por inexactitud.

Quinta: Ordenar a la DIAN el cumplimiento de la sentencia, en los términos exigidos por el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Sexto: Condenar en costas y agencias en derecho a la entidad demandada».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 1, 2, 4, 6, 13, 25, 29, 228 y 333 de la Constitución Política
- Artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo
- Estatuto Tributario⁷
- Artículo 3 del Decreto 01 de 1984

⁶ Fls. 579 a 591 del c.a.

⁷ No indicó artículos.



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

Sostuvo que los actos demandados violaron los principios constitucionales de primacía del derecho sustancial, de libertad de empresa y de legalidad, pues los conceptos registrados en su declaración privada están debidamente demostrados.

Explicó que el desconocimiento de costos relacionados con la venta de dos inmuebles, que a juicio de la Administración corresponden a otros periodos, vulneran «*las normas contempladas en el Estatuto Tributario*», que la sociedad tributó sobre los ingresos asociados que obtuvo, y que se desconoce la costumbre en materia inmobiliaria.

Rechazó el desconocimiento de costos asociados al porcentaje de participación de la compañía en la Unión Temporal Stock Sur -*liquidada en el año gravable 2009*-, porque están soportados en documentos idóneos y se asocian a los ingresos del periodo.

Argumentó que los gastos por depreciación cuestionados están acreditados, y que procede la deducción de intereses en contratos de leasing, pues los mismos constituyen una fuente de financiación y cumplen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, en la medida en que se asocian a ingresos obtenidos.

Agregó que, como los gastos derivados de la obra «*Vía Twins*» y los relativos a la venta de cartera están debidamente soportados, resulta inviable su desconocimiento.

Anotó que no procede sanción por inexactitud, pues los conceptos declarados son ciertos, se presenta una diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable y advirtió que la base de imposición se encuentra mal liquidada.

OPOSICIÓN

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Manifestó que los costos en la venta de inmuebles corresponden a otros periodos, pues los ingresos que los originaron se entienden realizados en la fecha de las escrituras públicas que, este caso, corresponden a los años gravables 2005 y 2007.

Precisó que los soportes de costos respecto del porcentaje de participación de la actora en la unión temporal no fueron presentados, a pesar de que fueron solicitados por la Administración, pues no se allegaron facturas o documentos equivalentes y los allegados no coinciden con el costo declarado.

Afirmó que el rechazo de los gastos por depreciación y aquellos relacionados con la obra denominada «*Vía Twins*» se dio ante la falta de presentación de documentos de soporte, porque los aportados no reúnen las exigencias legales para su reconocimiento y/o presentan inconsistencias respecto de los valores registrados.

Alegó que la sociedad demandante no demostró que los intereses de leasing guardaran relación de causalidad con la renta o con los ingresos obtenidos, ni que acreditaran los demás requisitos legales establecidos para su reconocimiento.



Señaló que los soportes de gastos por castigo de cartera no cumplen los requisitos para su reconocimiento, pues no se suministró copia autenticada por revisor fiscal o contador de los asientos contables donde se descargaron las deudas consideradas como manifiestamente perdidas o sin valor.

Aseguró que procede imponer sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró conceptos que no cumplen los requisitos para su reconocimiento, y destacó que no procede la condena en costas, comoquiera que no se encuentra demostrada una conducta de la Administración que así lo amerite.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 21 de abril de 2016⁸, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas por las partes en la demanda y su contestación, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos demandados.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora, por las consideraciones que se resumen a continuación:

Estableció que conforme con las escrituras públicas incorporadas al proceso, la venta de los inmuebles cuestionados ocurrió en los periodos 2005 y 2007, con lo cual los costos relacionados no podían solicitarse en el año gravable 2009.

Argumentó que la demandante no demostró con documentos idóneos los costos en que incurrió por cuenta de su participación en la Unión Temporal Stock Sur, y aclaró que los soportes presentados no coinciden con las sumas solicitadas, circunstancia que tampoco explicó la contribuyente.

Precisó que no se demostró que los intereses en contratos de leasing guardaran relación de causalidad con la actividad generadora de renta, «*pues no se encontraron por parte alguna los ingresos recibidos por dichos contratos, ni tampoco cómo fueron contabilizados*», y que la contribuyente no probó los gastos por castigo de cartera, en razón a que no aportó los documentos exigidos para ello.

Indicó que la actora no acreditó gastos por depreciación, porque los documentos allegados son inconsistentes con las sumas reportadas, o no cumplen los presupuestos legales para su reconocimiento, circunstancia que también se presenta con el rechazo de gastos vinculados a la obra denominada «*Vía Twins*».

Avaló la imposición de sanción por inexactitud, porque la contribuyente declaró datos errados y, con fundamento en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso, condenó en costas a la demandante.

⁸ Fls. 226 a 229 del c. a.



RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:

Adujo que el rechazo de costos por venta de inmuebles desconoce la costumbre en proyectos de construcción y venta de apartamentos, que se materializa en diferentes periodos y «solo se liquida cuando el proyecto ha sido vendido totalmente», como en este caso, en el que solo hasta el año 2009 -como se demostró con la contabilidad- se conoció el costo en la venta de los inmuebles y el ingreso respectivo. Agregó que la posición asumida por la Administración y el Tribunal «permite señalar que existe ingreso sin costo asociado».

Insistió en que los costos relacionados con el porcentaje de participación de la compañía en la Unión Temporal Stock Sur están soportados en documentos idóneos, se asocian a los ingresos del periodo y en procesos de construcción se pueden diferir hasta la realización del ingreso.

Recabó que los intereses de leasing guardan relación de causalidad con la renta obtenida o con los ingresos obtenidos, y que acreditan los demás requisitos legales establecidos para su reconocimiento.

Alegó que los gastos por castigo de cartera, por depreciación y los relacionados con la obra denominada «Vía Twins» están acreditados, pues se soportan en documentos idóneos y en la contabilidad de la compañía, la cual, por ser llevada en debida forma, constituye prueba a su favor.

Reiteró que no procede la sanción por inexactitud, pues los costos y gastos declarados son ciertos, se presenta una diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, y que la base de imposición se encuentra mal liquidada, tema que no abordó el *a quo*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación⁹.

La DIAN insistió en lo aducido en la contestación de la demanda¹⁰.

El Ministerio Público solicitó modificar la sentencia apelada en cuanto a aplicación de favorabilidad en la sanción por inexactitud, y confirmarla en lo demás, por cuanto la demandante no desvirtuó los hallazgos hechos por la Administración y avalados por el Tribunal¹¹.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del año 2009, presentada por la sociedad Fajardo Moreno y Cía. S. A.

⁹ Índice 16 de Samai.

¹⁰ Índice 15 de Samai.

¹¹ Índice 17 de Samai.



En los términos del recurso de apelación, la Sala debe establecer si la contribuyente acreditó los costos y deducciones cuestionados en el proceso, y si procede imponer sanción por inexactitud, en cuyo caso se estudiará la forma en que se liquidó.

Pruebas en el procedimiento administrativo

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

La Sala ha dicho que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto el contribuyente no está exento de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos¹².

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

Así pues, es a la autoridad tributaria a la que le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, le corresponde al contribuyente¹⁴.

Ahora bien, para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige que estén soportados en facturas o documentos equivalentes con el lleno de los requisitos establecidos en la legislación fiscal¹⁵; sin embargo, esa norma no limita la facultad comprobatoria de la autoridad fiscal¹⁶ quien, como se mencionó, puede desvirtuar las transacciones constitutivas de costo o deducción y proceder a su rechazo.

En tal sentido, si bien el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor cuando se llevan en debida forma¹⁷, el numeral 4 del artículo 774 *eiusdem* precisó que serán prueba suficiente,

¹²Entre otras, sentencias del 1º de marzo de 2012, Exp. 17568, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C. P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez, del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

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

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

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

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

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

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

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

¹⁴Artículo 746 del ET.

¹⁵Literales b), c), d), e), f), y g) del artículo 617 y artículo 618 del Estatuto Tributario.

¹⁶Sentencia del 19 de marzo de 2016, Exp. 21185, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷Artículo 774 del Estatuto Tributario.



siempre y cuando no hayan sido desvirtuados «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».

Así pues, la eficacia probatoria de los libros de contabilidad no es absoluta, ya que está sujeta a la verificación de la autoridad fiscal, que en desarrollo de sus facultades de fiscalización puede desvirtuarla a través de medios de prueba directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

En cuanto a la incorporación de pruebas al proceso, el artículo 744 *lb.* prevé que deben formar parte de la declaración, haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o en cumplimiento del deber de información, haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o en su ampliación, haberse acompañado al memorial del recurso o pedido en este, o haberse practicado de oficio, entre otras circunstancias¹⁸.

Lo anterior supone que en la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración, el contribuyente puede controvertir las pruebas presentadas por la autoridad fiscal en desarrollo de las facultades de fiscalización e investigación, mediante la incorporación de las pruebas que considere pertinentes, las cuales deben ser valoradas por la autoridad fiscal como garantía del debido proceso y de los derechos de defensa y de contradicción.

Además, la Sala ha dicho que¹⁹ «con la demanda se pueden presentar las pruebas necesarias para demostrar el derecho pretendido -como ocurre en este caso-, lo cual exige que el juez las valore y determine si cumplen la finalidad llevar certeza en relación con los hechos que se pretenden demostrar».

Caso concreto

En la demanda y en el recurso de apelación la parte demandante argumentó que, como los costos y deducciones desconocidos por la Administración están acreditados y se soportan en la contabilidad de la compañía, procede su reconocimiento.

Se reitera que, por haber sido objeto de comprobación especial (requerimientos ordinarios, visitas de verificación, inspección tributaria, y cruces de información, entre otros), la demandante debía demostrar la veracidad de los costos y deducciones debatidos en el proceso, y que si bien la contabilidad constituye prueba a favor de la contribuyente cuando es llevada en debida forma, su eficacia probatoria no es absoluta pues la autoridad fiscal, en desarrollo de sus facultades de fiscalización, puede desvirtuarla «por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley».

Los actos administrativos demandados desconocieron costos por venta de inmuebles y por la participación en la Unión Temporal Stock Sur, así como la deducción de intereses en contratos de leasing, castigo de cartera, depreciación y los relacionados con la obra denominada «Vía Twins».

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente
	En desarrollo del auto de Inspección Tributaria 112412013000001 del 5/4/2013 (Fls. 579 a 582 del c. a.) se recaudaron certificados de tradición de	Con la respuesta al requerimiento especial se aportaron los libros oficiales

¹⁸ Sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ Sentencia del 14 de junio de 2018, Exp. 21061, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.





Costos venta de inmuebles Palmar de Alejandría y Alpes de Baviera por \$242.486.000	diferentes inmuebles. Al efecto, se estableció que en el año gravable 2009 la contribuyente incluyó en la cuenta 1440 valores de inmuebles vendidos en periodos anteriores, así		Caja Diario, Mayor y Balances del año 2009 ²¹ y certificación de revisor fiscal ²² . En tal sentido, la demandante afirmó que los costos por venta de los inmuebles son procedentes, porque el costo de la operación se conoció en el año gravable 2009, como se demostró con la contabilidad de la compañía.
	Certificado ²⁰	Fecha Escritura	
	Alpes de Baviera Apto. 401, escritura 2254	29/05/2007	
	Alpes de Baviera sótano p 2, escritura 2254	29/05/2007	
	Alpes de Baviera sótano U., escritura 2254	29/05/2007	
	Palmar de Alejandría, P. 18 Sótano 2, escritura 928	17/05/2005	
	Palmar de Alejandría U. 6 sótano 2, escritura 928	17/05/2005	
	Palmar de Alejandría P. 4, sótano 2, escritura 928	17/05/2005	
Palmar de Alejandría P. 17 sótano 2, escritura 928	17/05/2005		

Los certificados aludidos demuestran que los inmuebles reseñados se vendieron por Fajardo Moreno y Cía. S.A. en los años gravables 2005 y 2007 y, que por tanto, los costos de la operación se debieron solicitar en esos periodos, y no en el año gravable 2009, lo cual resulta acorde con el artículo 107 del Estatuto Tributario, según el cual resultan deducibles «*las expensas realizadas durante el año o periodo gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta*», y con el literal c) del artículo 27 *ib.*, en cuanto a que «*los ingresos provenientes de la enajenación de inmuebles, se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente*».

En ese sentido, el certificado de revisor fiscal allegado solo indicó el valor registrado en la cuenta 1440, sin individualizar inmuebles, y señaló, de forma general, que el libro mayor y balances cumple las disposiciones del Código de Comercio.

En consecuencia, la contabilidad de la contribuyente fue desvirtuada por la Administración mediante diferentes medios de prueba que no fueron desvirtuados por la actora, quien se limitó a indicar que el costo de la operación solo se conoció en el año gravable 2009, en atención a la dinámica de las actividades de construcción.

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente
Costos por la participación de la compañía (52 %) en Unión temporal Stock Sur, por \$664.688.000	Con ocasión de visitas y requerimientos ordinarios de información, la contribuyente entregó copias de los libros oficiales mayor y balances, caja diario e inventario y de la Unión Temporal Stock Sur a 31 de diciembre de 2009 ²³ . Así mismo la DIAN solicitó los documentos que soportan el costo; sin embargo, no se allegaron las facturas o documentos equivalentes que los soporten con precisión, pues con el recurso de	La contribuyente afirmó que los costos solicitados corresponden al porcentaje de participación del 52 % que tuvo en la Unión Temporal Stock Sur, lo cual fue demostrado con balances certificados por el contador y representante legal de dicha sociedad y actas donde se detalla el costo de la construcción, cifras que corresponden con las registradas en su contabilidad. Así mismo, con la respuesta al requerimiento especial,

²⁰En su orden, folios 115 Vto., 120, 126, 133 Vto., 143 Vto., 148 Vto., y 154 de la respuesta al requerimiento especial.

²¹Fls. 396 a 484 del c. a.

²²La certificación aducida indicó el valor registrado en la cuenta 1440, sin individualizar inmuebles, y señala que el libro mayor y balances cumple las disposiciones del Código de Comercio - Fl. 111 del c. a.

²³Fls. 335 a 341 y 485 a 511 del c. a.



	reconsideración se presentó una serie de documentos relacionados con costos indirectos de la Unión Temporal, que no fueron explicados por la contribuyente ²⁴ .	se presentó copia de los libros oficiales mayor y balance, caja diario e inventarios de la citada unión temporal, y en con el recurso de reconsideración se presentaron actas y certificaciones atinentes al costo del proyecto.
--	--	--

El artículo 18 del Estatuto Tributario, con la modificación de la Ley 223 de 1995, estableció que «los consorcios y uniones temporales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta», y que sus miembros «deberán llevar en su contabilidad y declarar de manera independiente, ingresos, costos y deducciones que le correspondan, de acuerdo con su participación en los ingresos, costos y deducciones del consocio o unión temporal».

Para tal efecto, conforme con la obligación de conservar informaciones y pruebas consagrada en el artículo 632 del Estatuto Tributario²⁵ y con los requisitos de la contabilidad establecidos en el artículo 744 *ejusdem*²⁶, los registros contables de los miembros de consorcios o uniones temporales deben fundarse en comprobantes internos y externos que soporten los ingresos, costos y deducciones que les correspondan, según su porcentaje de participación, entre los cuales se encuentran las facturas y/o documentos equivalentes de que trata el artículo 771-2 *lb.*, con el lleno de los requisitos exigidos, por tratarse del soporte idóneo de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

No obstante, la Sala también previó que, en los casos en que la unión temporal se encargue de llevar y conservar registros contables de los ingresos, costos y deducciones que le corresponden a cada uno de sus miembros, y de certificarlos para que estos los incluyan en sus respectivas declaraciones, dicha certificación cuenta con un valor probatorio que no se puede supeditar «a que el partícipe en la UT aporte los soportes de los costos y de los gastos», por cuanto «no estaba obligada a llevar la contabilidad de la UT y, por lo tanto, estos documentos no se encontraban en su poder»²⁷.

En este caso se advierte que, si bien la actora aportó copia de los libros contables, balance general y estado de resultados de la unión temporal, certificación de revisor fiscal de Fajardo Moreno y Cía. SA, actas de reembolso, entre otros documentos²⁸, no obra certificación del administrador de Unión Temporal Stock que determine el monto

²⁴ Fls. 466 a 1130 del c. a.

²⁵ «Art. Deber de conservar informaciones y pruebas. Para efectos del control de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales, las personas o entidades, contribuyentes o no contribuyentes de los mismos, deberán conservar por un período mínimo de cinco (5) años, contados a partir del 1o. de enero del año siguiente al de su elaboración, expedición o recibo, los siguientes documentos, informaciones y pruebas, que deberán ponerse a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta así lo requiera:

1. Cuando se trate de personas o entidades obligadas a llevar contabilidad, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables, de tal forma que sea posible verificar la exactitud de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, costos, deducciones, rentas exentas, descuentos, impuestos y retenciones consignados en ellos.

Cuando la contabilidad se lleve en computador, adicionalmente, se deben conservar los medios magnéticos que contengan la información, así como los programas respectivos.

2. Las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho o permiten acreditar los ingresos, costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios, créditos activos y pasivos, retenciones y demás factores necesarios para establecer el patrimonio líquido y la renta líquida de los contribuyentes, y en general, para fijar correctamente las bases gravables y liquidar los impuestos correspondientes.

3. La prueba de la consignación de las retenciones en la fuente practicadas en su calidad de agente retenedor.

4. Copia de las declaraciones tributarias presentadas, así como de los recibos de pago correspondientes».

²⁶ Entre otros, «2.- Estar respaldados por comprobantes internos y externos».

²⁷ Sentencia del 12 de junio de 2019, Exp. 22492, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁸ Fls. 742 y ss. del c. a.



exacto de los costos que correspondan a la demandante, con ocasión de su participación en la misma, para efectos de que ella los reclamara en su declaración.

Así pues, la actora no presentó soportes idóneos de los costos relacionados con su participación en la unión temporal para explicar y demostrar los valores que fueron objeto de comprobación especial y posterior rechazo, lo cual da lugar a su desconocimiento.

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente
Intereses originados en contratos de leasing por \$639.025.978 ²⁹	Mediante diligencia de inspección tributaria ³⁰ y en requerimiento ordinario ³¹ se solicitó a la contribuyente precisar la utilización de los bienes objeto de los contratos de leasing y el proyecto al que estaba asociada la erogación y el ingreso generado; sin embargo, en respuesta al requerimiento especial la actora se limitó a señalar que «en cuanto a la deducción solicitada como gastos financieros leasing por \$639.025.978, respetuosamente le manifestamos que no es posible determinar a qué proyecto estuvo asociada la financiación obtenida mediante leasing por el año gravable 2009, ni qué ingresos generó directamente, ya que los recursos fueron utilizados, y está demostrado en nuestra contabilidad, la cual obviamente siempre a su disposición, como capital de trabajo, además de servir para cancelar algunas obligaciones financieras de la empresa».	La contribuyente señaló que los intereses de leasing guardan relación de causalidad con la renta o con los ingresos obtenidos, y que acreditan los demás requisitos legales establecidos para su reconocimiento. Para ello, afirmó que el dinero obtenido en los contratos cuestionados se «empleó como capital de trabajo, medio de sustitución de pasivos y de pago de abono a obligaciones y proveedores, además de los gastos propios de nuestra operación», afirmaciones sobre las que no aportó prueba alguna.

Al verificar el cargo formulado por la Administración, se evidencia que se cuestionó el proyecto y el ingreso al que estaba asociada la erogación, circunstancia sobre la cual la contribuyente no aportó prueba alguna.

Si bien la Sección ha dicho que la relación de causalidad a que alude el artículo 107 del Estatuto Tributario, es el nexo causa-efecto que se predica entre la erogación y la actividad generadora de renta, entendida «no como costo-ingreso, sino como gasto-actividad», en este caso la Administración, mediante comprobación especial, cuestionó la demostración del vínculo entre la erogación -constituida por los intereses generados en contratos de leasing- y los proyectos a los que fue destinada, circunstancia que no fue precisada ni menos demostrada por la actora.

En ese sentido, la Sala ha dicho³² que «aunque la injerencia del gasto en la actividad empresarial del contribuyente puede probarse con el ingreso correlativo obtenido, esa no es la única prueba pertinente sobre la procedencia de la deducción, pues se podrá «acreditar que si no se incurre en la erogación no es posible o se dificulta el desarrollo de la actividad generadora» (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 22918, CP. Julio Roberto Piza)».

Pues bien, en el caso concreto, la sociedad demandante no acreditó el nexo causal de la erogación con las actividades a las que supuestamente se destinó y tampoco precisó

²⁹ Contratos con Leasing Bancolombia por \$213.566.607, Financiera Andina por \$16.198.944 y Leasing de Occidente por \$409.260.978. Fls. 185 a 191, 192 a 196, 197 a 201 y 203 a 222 del c. a.

³⁰ Diligencia de la Inspección Tributaria 112382012000048 del 13/04/2012

³¹ Requerimiento Ordinario 112382012000307 del 1.º de junio de 2012.

³² Sentencia de Unificación 2020CE-SUJ-4-005 del 26 de noviembre de 2020, Exp. 21329, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



la forma de su contabilización, lo cual indica que no se desvirtuaron las razones del rechazo de la Administración.

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente
Deducción por castigo de cartera de \$131.961.463	En visita ordenada en auto de verificación ³³ se pidió a la contribuyente aclarar el concepto de la deducción solicitada. En respuesta al requerimiento especial la sociedad afirmó que no « <i>tenía manera de confrontar la cifra que ahora se pretende rechazar, ya que en nuestra contabilidad tenemos un gasto por retiro de cartera cercano a \$140.8 millones, valor similar pero no igual al planteado por ustedes</i> ». Con dicha respuesta, la demandante aportó un memorando interno de castigo de cartera ³⁴ .	Fajardo Moreno y Cía. S.A. argumentó que la deducción solicitada está demostrada en documentos contables de la compañía.

El artículo 146 del Estatuto Tributario señala que, para los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación, son deducibles las deudas manifiestamente perdidas o sin valor descargadas en el periodo «*siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta*». Para ello, los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, en su orden definían lo que se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor³⁵, y los requisitos para la procedencia de la deducción³⁶.

A pesar de que la normativa señalada permite demostrar la deducción mediante diferentes medios probatorios, la actora no acreditó la realidad de las deudas, ni justificó su descargo, o que se hayan originado en operaciones productoras de renta, pues se limitó a presentar un memorando interno del 13 de julio de 2009, dirigido al departamento de contabilidad, en el cual solicitaba «*retirar de cartera los terceros y valores que a continuación relacionamos por haberse agotado ya las gestiones de recaudo sin obtener resultados positivos; el dinero está definitivamente perdido*».

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente
Gasto por depreciación en cuantía de \$82.870.923 ³⁷	Mediante requerimiento ordinario ³⁸ y auto de inspección tributaria ³⁹ se solicitó a Fajardo Moreno relación detallada de las depreciaciones del periodo, indicando clase de activo, fecha de compra, número de factura y proveedor, valor de compra, ajustes, adiciones o mejoras realizadas, método de depreciación, depreciación acumulada y valor de la depreciación del periodo. Con la respuesta a los actos señalados y en el recurso de reconsideración la contribuyente presentó diferentes documentos para soportar el gasto; no obstante, los mismos eran inconsistentes o	La contribuyente sostuvo que el gasto está acreditado, porque se soporta en documentos idóneos y en la contabilidad de la compañía, la cual, por ser llevada en debida forma, constituye prueba a su favor.

³³ Visita del 13/04/2012 con ocasión del auto de verificación 112382012000301 del 9/2/2012

³⁴ Memorando interno del 13 de julio de 2009 – Fls. 541 y 542 del c. a.

³⁵ «...aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial».

³⁶ «1.- Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa a título oneroso. 2.- Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido renta declaradas en tales años. 3.-Que se haya descargado en el año o periodo gravable de que se trata mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias. 4.- Que la obligación exista en el momento del descargo. 5.- Que existan razones para considera la deuda manifiestamente perdida o sin valor».

³⁷ Se presentó un rechazo inicial de gastos por depreciación de \$223.161.000, de los cuales, entre gastos por depreciación de equipos de oficina y de cómputo, se aceptaron \$140.790.077, con lo cual el rechazo quedó en \$82.870.923, que corresponden a los mayores valores registrados por tres inmuebles. El rechazo restante recayó sobre dos inmuebles, equipos de oficina y un vehículo, sobre los que no se presentaron soportes o los presentados no acreditaban requisitos.

³⁸ Requerimiento Ordinario 11238201200169 del 17/04/2012.

³⁹ Auto de Inspección Tributaria 112382012000048 del 13/04/2012



carecían de requisitos de ley, como se observa a continuación:		
Concepto	Explicación	
Certificados de tradición y libertad	Se solicitó gastos por depreciación de cinco inmuebles, de los cuales solo se presentaron certificados de tres predios: Sobre Pinar del Río L 316, el valor consignado es de \$84.975.000, cuyo 80.64 % corresponde a \$68.523.840, suma que difiere del valor registrado por la contribuyente en \$79.832.260; frente a Pinar del Río L 317 el valor consignado es de \$219.010.703, cuyo 80.64 % es de \$176.610.230, que difiere de los \$205.753.627 denunciados por la actora y, respecto de Pinar del Río L 319 ⁴⁰ , el valor del acto es de \$6.626.000, cuyo 80.64 % corresponde a \$5.343.206, que difiere de los \$19.191.390 aducidos por la actora.	
Equipos de oficina	La factura 4173 ⁴¹ no discrimina el IVA como lo exige el literal c) del artículo 617 del Estatuto Tributario y el documento 039 ⁴² no señala la fecha de la transacción, lo que incumple el requisito contenido en el numeral 2 del artículo 3 del Decreto 3050 de 1997.	
Camioneta Toyota	No se aportó factura o documento equivalente que demuestre el valor de compra del bien.	

Se advierte que la contabilidad de la contribuyente fue desvirtuada por la Administración mediante diferentes medios de prueba que no fueron desvirtuados por la actora, pues los hallazgos relacionados con inconsistencias en porcentajes de depreciación de inmuebles, falta de requisitos de facturas y documentos equivalentes o falta de presentación de los mismos, no fueron explicados por la sociedad, a quien le correspondía la carga de demostrar la veracidad de los conceptos declarados, que fueron objeto de comprobación especial, motivo por el cual procede su desconocimiento.

Concepto	Investigación administrativa	Contribuyente	
Gastos obra «Vía Twins» por \$7.174.132	En la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, la Administración rechazó los valores que se enuncian a continuación:	La compañía alegó que los gastos cuestionados están demostrados en documentos idóneos y en la contabilidad de la compañía; alegó copia de derechos de petición, certificaciones y resoluciones de la Alcaldía de Medellín, documentos de terceros, actas de modificación	
	Concepto y valor		Motivo del rechazo
	Partes y Repuestos por \$36.552		El soporte no coincide con el valor relacionado ⁴³
	Cardona Marín Norbey por \$2.589.247		El soporte no coincide con el valor relacionado ⁴⁴
	Cemex Colombia S. A. por \$2.928.590	Se descontó dos veces el valor ⁴⁵	

⁴⁰ En su orden, Fls. 1139 Vto., 1136 Vto. y 1133 Vto. del c. a.

⁴¹ Fl. 1201 del c. a.

⁴² Fl. 1227 del c. a.

⁴³ Fls. 1440 y 1441 del c. a.

⁴⁴ Fl. 1477 del c. a.

⁴⁵ Fls. 1539 y 1540 del c. a.



Jorge Juan Suárez \$88.500	Sin soporte	bilateral del contrato de obra celebrado entre la actora y terceros ⁴⁶ .
Depósito El Poblado por \$47.899	Sin soporte	
Estación Terpel por \$15.000	Soportes ilegibles	
Depósito la 10 por \$89.717	Documentos no coinciden con valores reportados	
Comercializadora A & O por \$6.000	Sin soporte	
Estación Terpel \$7.582	Sin soporte	
García Piedrahita Humberto por \$20.000	Sin soporte	
Almacenes Éxito por \$28.209	Sin soporte	
Jorge Iván Suárez por \$ 145.000	Documentos no coinciden con valores reportados	
Patrimonios autónomos por \$1.191.836	El documento de soporte no discrimina el IVA	

Como en la glosa anterior, la contabilidad de la contribuyente fue desvirtuada por la Administración mediante diferentes medios de prueba que no fueron explicados por la actora, quien se limitó a argumentar que las cifras registradas se soportaron en documentos idóneos y en la contabilidad de la compañía, sin confrontar las razones del rechazo, a pesar de que le correspondía la carga de demostrar la veracidad de los conceptos declarados que fueron objeto de comprobación especial.

Sanción por inexactitud - Reiteración Jurisprudencial⁴⁷.

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

En este caso, se considera que es procedente la sanción, porque la demandante incluyó en su declaración costos y deducciones equivocados, lo que derivó en un menor impuesto a pagar, circunstancia que constituye inexactitud sancionable, sin que se presente diferencia de criterio sobre el derecho aplicable por falta de demostración de los conceptos cuestionados.

Ahora bien, en desarrollo del artículo 29 de la Constitución, el artículo 282 de la Ley 1819 de 2016⁴⁸, que modificó el artículo 640 del Estatuto Tributario, estableció en el párrafo 5 que «*el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior*».

⁴⁶Fls. 519 a 540 del c. a.

⁴⁷Se reitera el criterio expuesto por la Sala en sentencias del 20 de febrero de 2017, Exp. 20623, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (E) y 9 de marzo de 2017, Exp. 19823, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, entre otras.

⁴⁸«*Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal y se dictan otras disposiciones*».



Al respecto, se observa que la sanción por inexactitud consagrada en el artículo 647 del Estatuto Tributario⁴⁹, fue modificada por la Ley 1819 de 2016⁵⁰, al establecer una sanción más favorable, en tanto disminuyó el valor del 160% -establecido en la legislación anterior- al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente.

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

Para ello, se advierte que la resolución que decidió el recurso de reconsideración fijó la sanción por inexactitud de forma equivocada, pues en lugar de establecer la diferencia entre el saldo a pagar declarado en \$13.553.000 y el determinado de forma oficial en \$597.062.000, sumó estos dos valores, lo que arrojó una sanción de \$610.615.000. En consecuencia, la Sala reliquidará la sanción por inexactitud, así:

Cálculo de la sanción	Valor
Saldo a pagar declarado sin sanciones ni anticipos	\$13.553.000
Saldo a pagar determinado sin sanciones ni anticipos	\$597.062.000
Base sanción	\$583.509.000
Porcentaje artículo 647 del Estatuto Tributario	100 %
Total sanción	\$583.509.000

En consecuencia, la Sala modificará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos acusados, para fijar la sanción por inexactitud en la suma determinada en la anterior liquidación. En lo demás, la confirmará.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso⁵¹, no se condenará en costas (agencias en derecho y gastos del proceso) en esta instancia, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

FALLA

1.- MODIFICAR la sentencia del 29 de enero de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, se dispone:

⁴⁹E.T. «Artículo 647. Sanción por inexactitud. (...) La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.».

⁵⁰ Artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que modificó el artículo 648 del E.T.

⁵¹ C.G.P. «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 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. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.».



1.- **DECLARAR** la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 112412013000108 del 15 de julio de 2013, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional d Impuestos de Medellín, y de su modificatoria, la Resolución 900.056 del 7 de julio de 2014, de la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN.

2.- A título de restablecimiento del derecho, **FIJAR** la sanción por inexactitud a cargo de Fajardo Moreno y Cía. S.A., en relación con la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2009, en la suma determinada en la liquidación contenida en la parte motiva de la presente providencia.

2.- En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3.- Sin condena en costas en esta instancia.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ