



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., once (11) de abril de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	41001-23-33-000-2013-00493-01 (28745)
Demandante	CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DEL HUILA COMFAMILIAR
Demandado	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2009. Adición de ingresos. Carga de la prueba. Inspección contable. Inspección tributaria. Desconocimiento de costos, gastos y deducciones. Certificado de revisor fiscal. Dictamen pericial. Sanción por inexactitud. Favorabilidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 6 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila¹, que resolvió lo siguiente:

“PRIMERO: DENEGAR las pretensiones de la parte actora.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas en esta instancia.(...)”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 15 de abril de 2010, la Caja de Compensación Familiar del Huila- Comfamiliar presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año 2009, liquidando un saldo a pagar.

Previo requerimiento especial y su respuesta, la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Revisión Nro. 132412012000074 del 21 de agosto de 2012 que adicionó activos e ingresos no operacionales, desconoció ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, así como devoluciones, descuentos y rebajas, rechazó costos, gastos operacionales de administración y de ventas y otras deducciones, e impuso sanciones por inexactitud y por no envío de información, reliquidando como consecuencia de lo anterior el saldo a pagar por parte de la actora.

El demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto a través de la Resolución Nro. 900.387 del 28 de agosto de 2013, que confirmó la Liquidación Oficial de Revisión.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo

¹ Samai Tribunal, índice 143, PDF: “62SALIDASSENTENC_130049300NRDCOMFAMIL(.pdf) NroActua 143”



Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), el demandante formuló las siguientes pretensiones²:

*Que “en sentencia se hagan las siguientes o parecidas declaraciones: Son nulas y por consiguiente, se anulan o revocan los siguientes actos administrativos: **A)** la liquidación de revisión 132412012000074 de Agosto de 2012 mediante la cual le determinó, a la citada Caja de Compensación, el valor a pagar por impuesto sobre la renta y le impuso una sanción en relación con los impuestos de renta y sanciones por el año gravable 2009. **B)** Igualmente revocar o dejar sin efectos jurídicos la resolución número 900.387 del 28 de Agosto de 2013 proferida por la Subdirectora de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN mediante la cual confirmó en un todo la liquidación indicada en el literal anterior. A título de restablecimiento del derecho, se dejará en firme la declaración y liquidación privada de impuestos sobre la renta correspondiente al año gravable 2009 presentada por Comfamiliar. Además, se condenará en costas a la parte demandada en razón a que, como lo demostraremos, la determinación de la Dian al modificar la declaración y liquidación privada resulta absolutamente ilegal, abusiva, arbitraria, y contraria al procedimiento tributario e igualmente al principio de justicia y equidad con que deben estar revestidos los actos determinadores de los impuestos.”*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como violados los artículos 19-2, 107, 647, 683, 712 literal g, 742, 743, 746 y 777 del Estatuto Tributario.

Los cargos de violación se resumen a continuación.

1. Violación de los artículos 19-2 y 683 del Estatuto Tributario

Invocó el artículo 19-2 del Estatuto Tributario para sostener que están exentos del impuesto sobre la renta los ingresos que perciban las cajas de compensación familiar por concepto de las actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social que presten, así como aquellos derivados de la reinversión de su patrimonio social. Resaltó que, bajo el mismo artículo, pueden ser sujetos del impuesto de renta y complementarios los ingresos de estas entidades que provengan de actividades industriales o comerciales, siempre que no se desprendan de una inversión derivada de su propio patrimonio o que se reciban por la realización de una actividad diferente a la de su objeto social.

Definió los elementos sustanciales y procesales del acto administrativo y el espíritu de justicia y advirtió que las cajas de compensación familiar no persiguen fines de lucro, de tal forma que sus ingresos se destinan a la prestación de servicios sociales que ayudan al Estado, motivo por el cual están exentos del impuesto sobre la renta los ingresos percibidos con ocasión de las actividades de salud, educación, desarrollo social y aquellos provenientes de la inversión del patrimonio social.

Trajo a colación el artículo 62 de la Ley 21 de 1982, sobre las actividades de las cajas de compensación, para concluir que la actora no tiene actividad industrial ni financiera. Aclaró que los créditos dirigidos a sus afiliados se dan en cumplimiento del desarrollo social, como servicio social y cuyos ingresos por tanto no están gravados, ya que no capta dinero ni ha hecho uso de dicha facultad, por lo cual no es una entidad financiera.

Anotó que los ingresos por mercadeo de bienes no están gravados, pues hacen parte del servicio social prestado. Añadió que la inversión para prestar el servicio de mercadeo proviene de su patrimonio y que la totalidad de sus ingresos no son generadores de impuesto sobre la renta. Afirmó que, pese a considerar que todos

² CP Fls. 2 a 16.



los ingresos no están gravados, incluyó una parte de ellos como sujetos a impuestos y enfatizó en que *“no se tuvo en cuenta la conducta contributiva de Comfamiliar”* cuando la DIAN liquidó un mayor impuesto a cargo.

2. Violación de los artículos 742, 743, 746 y 777 del Estatuto Tributario: carga de la prueba

Hizo referencia a la presunción de veracidad de las declaraciones, a la carga de la prueba de la DIAN y a los principios de necesidad y eficacia de la prueba para resaltar que en ningún momento se requirió a la actora para que ésta demostrara los ingresos no constitutivos de renta y, por tanto, la presunción de veracidad no se desvirtuó. Explicó que dio respuesta a los requerimientos ordinarios y al requerimiento especial, adjuntando la contabilidad y relaciones con aval de su contador público y revisor fiscal, lo cual fungió como prueba contable.

Mencionó que en la respuesta al requerimiento solicitó la práctica de inspección contable, como prueba para demostrar la realidad de las cifras declaradas, la cual no decretó la Administración, sin que se indicaran las razones de la negativa. Reparó en que, cuando la DIAN requiere revisar libros y comprobantes contables debe decretar una inspección tributaria o contable, ya que la presentación de los mismos debe ocurrir en las oficinas o establecimientos del contribuyente. Insistió en que probó los datos declarados, con el aval que dio su contador y revisor fiscal, y que la información tomada de la Superintendencia del Subsidio Familiar no constituye prueba o si quiera indicio sobre la realidad de las cifras.

Dijo que la información de la contabilidad prevalece sobre cualquier otra, a no ser que se demuestre error u omisión en esta, y que las pruebas recaudadas por la DIAN no son idóneas, completas ni tienen eficacia, pues son solo indicios. Subrayó que al no decretarse la inspección contable se violó el derecho de defensa.

3. Violación del artículo 712, literal g) del Estatuto Tributario

Reseñó que la motivación del acto administrativo debe ser fácilmente entendible y no puede obedecer a criterios subjetivos, como ocurrió en este caso. Desarrolló que los actos demandados no individualizaron las razones para considerar los ingresos no constitutivos de renta como gravados y que en los mismos no se explicó en detalle el incumplimiento de los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad del artículo 107 del Estatuto Tributario, para rechazar la deducción de algunos costos y gastos que en su concepto eran procedentes.

Insistió en que los actos plasmaron apreciaciones subjetivas y que la DIAN no verificó la contabilidad del contribuyente, como era su obligación.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Precisó que el funcionario debe analizar si se omitieron datos o se incluyó información deliberadamente para incurrir en la sanción por inexactitud y debe demostrar el daño que se originó con la conducta. Consideró entonces improcedente la sanción por inexactitud, pues la información declarada y la registrada en las respuestas a los requerimientos fue cierta, completa y verdadera, no se omitió información, y la conducta no se sustentó en un eventual perjuicio al fisco ni tenía un propósito fraudulento o deliberado para disminuir la carga tributaria.



Invocó una diferencia de criterios frente a la imposición del gravamen sobre los ingresos y los demás conceptos rechazados. Agregó que la respuesta al requerimiento ordinario fue completa, soportada y total y que, para imponer sanciones por falta de información, ha debido emitirse un pliego de cargos.

Se pronunció frente a las glosas particulares de los actos, reiterando que no procedían, para indicar que por tanto no debía ser objeto de sanción, así:

- **Ingresos no constitutivos de renta:** Reiteró que la totalidad de sus ingresos se originan en los servicios sociales prestados por la caja de la compensación, que derivan de su obligación legal, y por tanto estos no generan renta. Reiteró que las cajas de compensación hacen parte del sistema de seguridad social y que los ingresos tienen destinación específica para los servicios de salud y por esto están exentos de impuestos. Agregó que la ley no establece que los ingresos de gastos de administración no hagan parte de la UPC.

Señaló que la EPS Comfamiliar es aseguradora del servicio médico asistencial en el régimen subsidiado y sus recursos provienen de los contratos de aseguramiento, sin obtener ninguna utilidad por esto; al igual que ocurre con los demás servicios prestados, que son recreación, vivienda, mercadeo de bienes y servicios que generan ingresos que se afectan con costos y gastos y cuyo remanente se reinvierte para efectos del patrimonio social. Insistió en la subjetividad del acto administrativo de liquidación del impuesto.

- **Disminución de costos:** Reseñó que la partida fue rechazada por cuanto no figuraba en los estados financieros reportados por la actora, pese a aparecer en la información exógena. Aclaró que la operación corresponde a una compra realizada a nombre de terceros y que las devoluciones se reportaron a título únicamente informativo, para que la autoridad tributaria tuviera conocimiento.

Dijo que, de aceptarse que las compras no fueron por mandato o hechas a nombre de terceros, estas no podían reportarse en los estados financieros dado que usó el sistema de inventarios permanentes.

- **Ingresos brutos no operacionales:** Estimó que la información reportada a la Superintendencia de Subsidio Familiar no sirve de fundamento o como patrón de medición de ingresos, pues esta debe ser cotejada con los registros contables de los libros oficiales. Explicó que la información reportada a la Superintendencia difiere de la presentada a la DIAN por corresponder a conceptos con distinta conformación.

Frente a los ingresos reportados por Comfamiliar Huila que no figuran en los estados financieros, pero si en lo reportado a la Superintendencia, dijo que estos son correspondientes a devoluciones por retenciones y acotó que estos no son ingresos pues corresponden a un reembolso de capital.

- **Devoluciones, descuentos y rebajas:** Sostuvo que el rechazo se originó en la información reportada por Comfamiliar Huila a la Superintendencia y expuso que debe considerarse la información contable, que prevalece y es plena prueba, sobre la información reportada a la Superintendencia.
- **Gastos operacionales de administración:** Cuestionó que no se indicaron las razones por las cuales los gastos no eran necesarios bajo el artículo 107 del Estatuto Tributario. Indicó que estos se derivaron de operaciones propias del objeto social, guardan relación de causalidad y derivan de los acuerdos pactados en la convención colectiva de trabajo. Anotó que la DIAN no estableció entonces que estas expensas no fueran necesarias o fueran desproporcionadas.
- **Gastos operacionales de ventas:** Insistió, frente a parte de estos, en que no se indicaron las razones por las cuales los gastos no eran deducibles. Sobre los gastos que fueron desconocidos porque los beneficiarios no estaban registrados en el RUT,



afirmó que los pagos se realizaron efectivamente y estaban debidamente soportados y registrados en la contabilidad y se relacionaban con la actividad.

Con relación a los gastos laborales, dijo que la ley sanciona la ausencia de realización de aportes a seguridad social, más no el cálculo incorrecto y que la DIAN debió verificar la diferencia que, según ella es consistente con la contabilidad y soportes de pago.

- **Patrimonio:** No encontró razón que justificara el incremento y recalcó que las cifras son reales.

Oposición de la demanda

La DIAN controversió las pretensiones de la demanda³, así:

Definió el debido proceso y relató que solicitó con los requerimientos ordinarios información pertinente, útil y necesaria y que adelantó cruces de información con empresas que tuvieron transacciones con la actora. Sostuvo que el decreto de una inspección contable es facultativo o discrecional por parte de la Administración, para soportar indicios de irregularidades contables u otras revisiones, las cuales no fueron indispensables en este caso, y que dicha prueba es un mecanismo optativo más no obligatorio.

Precisó que la práctica de la inspección contable era inútil e innecesaria en este caso dados los soportes probatorios obrantes en el expediente eran suficientes y que esta no era el único mecanismo para soportar una investigación tributaria, ya que se admiten todos los medios de prueba dentro del proceso de fiscalización. Hizo hincapié en que las pruebas recaudadas no son solo indicios, sino que se revisó la contabilidad, se efectuaron cruces con proveedores y terceros y se verificó la información exógena, las certificaciones de contador público y revisor fiscal, todo en ejercicio de las amplias facultades de fiscalización con que cuenta la DIAN.

Insistió en que la inspección no fue necesaria ni conducente, ya que los soportes contables obraban en el expediente, lo cual se explicó en los actos demandados. Reparó en que el hecho de no haberse decretado la prueba, por ser esto discrecional, no deriva en una violación al derecho de defensa y contradicción. Afirmó que los actos estaban debidamente motivados⁴, contenían todas las glosas propuestas, debidamente soportadas y no existió error de hecho ni de derecho. Acotó que el desacuerdo del contribuyente con las pruebas recaudadas y el rechazo de las solicitadas no implica que no exista motivación del acto administrativo.

Indicó que, con la Ley 488 de 1998, las cajas de compensación pasaron a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta bajo el régimen ordinario respecto de sus ingresos provenientes de actividades industriales, comerciales y financieras, definidas en el Decreto 433 de 1999 y en los artículos 20 y 21 del Código de Comercio, diferentes a la simple inversión de su patrimonio, y respecto de aquellos ingresos distintos a los generados con ocasión de las actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social que prestan.

Especificó que cuando la norma se refiere a la obtención de rendimientos financieros diferentes a los derivados del manejo patrimonial de la entidad, se asocia a aquellos obtenidos a través de préstamos de capital, es decir, contratos de mutuo, independiente de cómo ejerza otras actividades. En ese sentido, las actividades

³ CP. Fls. 120 a 154.

⁴ Al respecto, citó las sentencias del 10 de abril de 2008, exp. 15204 y del 7 de julio de 1995, C.P. Delio Gómez Leyva del Consejo de Estado.



financieras no deben corresponder a las que se tienen que ejercer para efectos del desarrollo del objeto social principal y dichos ingresos están gravados.

Afirmó que no todos los valores declarados en el renglón de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional tenían tal calidad en este caso, pues algunos pertenecían a ingresos derivados por actividades de administración de recursos financieros, arrendamientos, indemnizaciones, ventas y recuperación de deducciones y retenciones. Precisó que dichas actividades son operaciones mercantiles sin relación directa con aquellas referentes a la salud, educación, recreación y el objeto de la caja de compensación y, por ende, están gravados.

Sobre el desconocimiento de costos, consideró que los argumentos de la demandante eran contradictorios e improcedentes, pues con la información exógena se evidencian devoluciones por compras o gastos, las cuales no se visualizaron en el estado de pérdidas y ganancias ni en los formatos de la declaración de renta. Clarificó que el hecho de usar el sistema de inventarios permanente no lo excluye la obligación de reflejar en el estado de pérdidas y ganancias las devoluciones o los costos y gastos, pues en él se debe expresar la afectación en el debido y crédito.

Frente a los ingresos brutos no operacionales, advirtió que las diferencias detectadas entre la información exógena y la cuenta de mercadeo y la devolución de retenciones no se evidencia en los estados financieros y que la información reportada por ingresos, costos y deducciones a la DIAN y a la Superintendencia es la misma, pese a que los formatos cambien, con lo cual dicha información si podía utilizarse para ser contrastada contra los ingresos reportados en la contabilidad.

Con respecto a las retenciones, afirmó que no existe evidencia de que el valor adicionado sea un reembolso de capital ya que no hay pruebas de las operaciones efectuadas ni de las retenciones practicadas y su valor.

Estimó, con relación a las devoluciones, rebajas y descuentos, que el desconocimiento se originó con ocasión de la diferencia entre el valor declarado y el reportado a la Superintendencia del Subsidio Familiar, informe que es prueba idónea.

En lo que toca a los gastos operacionales de administración, explicó el alcance de la necesidad y causalidad a partir del Concepto DIAN 008240 de 2001 y las sentencias del 27 de septiembre de 2007, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 10 de marzo de 2011, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, ambas del Consejo de Estado, para anotar que los gastos relativos a auxilios, relaciones públicas y sociales e indemnizaciones, provisiones contables y servicios sin identificar no son necesarios ni tienen relación de causalidad, y que en los actos esto fue el sustentó del rechazo.

En relación con los gastos rechazados por falta de inscripción en el RUT de los beneficiarios de estos, concluyó que dichos gastos no cumplieron con ese requisito formal y, por tanto, no eran procedentes, todo a partir de lo indicado en los Conceptos DIAN 0910001 de 2007 y 002382 de 2006.

Finalmente, respecto a los gastos operacionales de ventas por el no pago de aportes parafiscales, dijo que los argumentos del demandante no controvierten la glosa propuesta, pues la DIAN estableció una diferencia en el cálculo de los



parafiscales que debió pagar la demandante versus lo contabilizado, a partir de los documentos contables allegados. Subrayó que la caja de compensación tenía la carga de la prueba en ese caso si quería comprobar que aun así esos gastos eran deducibles.

Sobre el incremento del patrimonio, reparó en que la actora no presentó fundamentos de derecho susceptibles de análisis y valoración y que se adicionó la diferencia en los aportes de las acciones declaradas. Estimó improcedente la inspección contable, por cuanto ya obraba en el expediente prueba de dicha naturaleza.

Consideró procedente la sanción por inexactitud dado que la demandante incluyó datos equivocados en materia de patrimonio, ingresos, ingresos no constitutivos de renta, así como costos y deducciones improcedentes en la declaración. Descartó la diferencia de criterios, pues no se presentó una interpretación diferente, sino que hubo un desconocimiento del derecho aplicable por parte de la actora.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:⁵

Consideró que los ingresos originalmente declarados como no constitutivos de renta sí estaban gravados dado que se generaron por una actividad financiera o en su defecto comercial, que derivó en intereses o rendimientos, y estos no estaban relacionados con las actividades de salud, educación, recreación y desarrollo social de la caja de compensación, por lo cual no pueden estar exentos del impuesto sobre la renta. Para esto, citó la sentencia del 15 de noviembre de 2012, exp. 18584, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del Consejo de Estado.

Resaltó que el contribuyente incluyó ingresos de administración de aportes, financieros derivados de otras áreas y de administración y recuperación, rubros todos que no se relacionan con las actividades exentas, y que, en todo caso, la actora no dio claridad suficiente sobre el origen de las rentas, pues en lugar de dar mayores explicaciones y aportar pruebas, se limitó a exigir la práctica de una inspección contable. Enfatizó en que no hay discusión sobre la naturaleza de caja de compensación del demandante sino sobre los ingresos que esta calificó como no constitutivos de renta.

Precisó que el Decreto 433 de 1999 no circunscribió las actividades financieras a las realizadas exclusivamente por una entidad financiera, sino a aquellas realizadas en forma habitual y que el Código de Comercio establece como actividad mercantil el recibo de dinero en mutuo a interés. Reconoció que la DIAN aceptó algunos ingresos exentos, por estar relacionados con la actividad propia de la caja de compensación, y descartó una violación al espíritu de justicia, circunstancia que en todo caso tampoco probó la demandante.

Indicó que la inspección tributaria o contable es una prueba facultativa de la Administración y que la demandada decretó las pruebas que consideró pertinentes, con lo cual la ausencia de la inspección, por no considerarse útil, pertinente o conducente, no vulneró el debido proceso de la actora. Reseñó la información solicitada mediante los requerimientos ordinarios y el análisis efectuado por la DIAN

⁵ Samai Tribunal, índice 143, PDF: "62SALIDASSENTENC_130049300NRDCOMFAMIL(.pdf) NroActua 143"



frente a la información exógena, los informes de otras entidades y las respuestas de terceros a los requerimientos de información, para recalcar que se accedió a la información del contribuyente a través de los distintos medios de prueba, con lo cual la falta de la inspección tributaria o contable no derivó en una violación del procedimiento.

Concluyó que los actos demandados se soportaron en pruebas y se presumen legales, con lo cual el demandante debió infirmar probatoriamente las glosas. Agregó que, además, los actos estaban debidamente motivados y que las apreciaciones de la Administración allí contenidas no eran subjetivas, para lo cual resaltó argumentos de la liquidación oficial.

Reiteró que no encontró prueba de que los ingresos no constitutivos de renta se derivaran de servicios de salud, educación, recreación y desarrollo social prestados por la actora, para no estar sujetos al impuesto sobre la renta y complementarios y que, por el contrario, advirtió que, a partir de la información remitida a la Superintendencia de Subsidio Familiar, entre otros, podía concluirse que los mismos si eran objeto de gravamen, circunstancia que no desvirtuó el actor con soportes.

Precisó que la certificación del contador y revisor fiscal de la demandante no fue suficiente para acreditar el origen de los hechos económicos registrados en la contabilidad, por carecer de los detalles necesarios para comprobar los hechos que se pretendían probar, y que, pese a que se rindió dictamen pericial dentro del proceso, el mismo no pudo ser considerado como una prueba válida para soportar el registro correcto de las operaciones en la contabilidad y en la declaración del año 2009 de la actora, pues el perito se distrajo en apreciaciones jurídicas que desbordaron el alcance de la prueba pericial, de acuerdo con lo sostenido por el Consejo de Estado en sentencia del 10 de marzo de 2011, exp. 17492, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Sobre el rechazo de costos, reparó en que la glosa se sustentó en la información exógena, la cual podía fungir como prueba indicativa de que lo declarado no era consistente con lo registrado contablemente. Acotó además que, una vez invertida la carga de la prueba por parte de la DIAN, la demandante no anexó documentos para acreditar que se tratara de compras hechas a nombre de terceros como ella misma lo indicó.

Con respecto al incremento de los ingresos brutos no operacionales, iteró que el actor no explicó la diferencia detectada entre lo declarado y lo registrado en la cuenta de mercadeo, y que los registros contables y los estados financieros corresponden a información sucinta que refleja la situación económica y financiera de la actora, cuya eficacia y veracidad se deriva de los soportes documentales, internos o externos, que obran como comprobantes de las operaciones que se registran en la contabilidad. Afirmó que la glosa se sustentó en la información aportada por el contribuyente a una entidad pública, y que la misma no fue desconocida ni por la actora ni por la entidad.

Sobre las retenciones, destacó que el demandante no demostró que se tratara de un reembolso de capital, pudiendo aportar documentos que soportaran dicha afirmación hecha por la propia actora.

Con respecto a las devoluciones, rebajas y descuentos, estimó inviable aludir a los asientos contables porque con fundamento en estos la propia caja de compensación



presentó información disímil a dos entidades públicas. Explicó que la demandante aportó certificación de contador público, que fue desestimada por la DIAN, porque el contador no se encontraba facultado para probar hechos económicos sino contables, posición frente a la cual la parte actora no hace ningún reparo de legalidad en su demanda, pues simplemente insiste en que debe prevalecer la contabilidad frente a lo que ella misma reportó a la Superintendencia. Es decir, no se planteó un reparo concreto que permitiera discutir en esta instancia la falta de prueba del hecho económico alegado por la demandante.

En lo atinente a los gastos operacionales de administración, sostuvo que la DIAN sí explicó de manera concreta y razonada los motivos del rechazo y que las sumas por auxilio de personal, gastos de representación y relaciones públicas, sociales, provisión de otros activos y otros servicios no se relacionaban con el objeto social de Comfamiliar, quedando simplemente demostrado que esos gastos eran meramente útiles o convenientes y su pago dependía de la liberalidad de la actora. Añadió que las indemnizaciones laborales no podían aceptarse, dado su carácter sancionatorio.

Con relación a los gastos rechazados por falta de inscripción de los beneficiarios en el RUT, advirtió que la actora no aportó prueba alguna para refutar la falta de estos soportes, ya que esta tenía la obligación de solicitar copia del RUT a cada uno de los beneficiarios de sus pagos, ni tampoco acreditó que operaran las excepciones del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, para no prescindir de dichos documentos como requisitos para la deducibilidad de esos gastos.

En lo que toca al cálculo de los aportes parafiscales, adujo que el acto hizo el cálculo a partir del anexo de la declaración, y no con base en meras operaciones aritméticas, y que en todo caso los sobresueldos o bonificaciones o aportes pagados en exceso son deducibles solo si satisfacen los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario. No obstante, señaló que la caja de compensación no indicó nada sobre la relación causalidad de estos pagos, ni explicó la razón por la cual los mismos (en exceso de lo obligatorio) tenían incidencia en la generación utilidades de la empresa.

Consideró procedente las sanciones por inexactitud y por no envío de información y descartó la diferencia de criterios. No condenó en costas al no advertir su causación.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia.⁶ Empezó por señalar que si bien respetaba la posición del Tribunal, la misma mostraba que no hubo suficiente análisis del material probatorio que obraba en el expediente, y que, por cuenta de esto, el *a quo* terminó manteniendo la posición jurídica de la DIAN.

Explicó que no hay discusión frente a la naturaleza del demandante como caja de compensación, cuyos ingresos operacionales devienen de los aportes parafiscales y los derivados de la prestación de servicios a sus afiliados, para lo cual deben hacer las inversiones necesarias dirigidas a su prestación.

Describió el patrimonio de las cajas de compensación. Advirtió que la Ley 21 de

⁶ Samai Tribunal, índices 150 y 151. PDFs: "68_RecursoApelaciónSentenciaParteDemandante(.pdf) NroActua 150" y "69_AdicionRecursoDeApelacion(.pdf) NroActua 151"



1962 únicamente les permite prestar servicios en los campos autorizados y que la actora no tiene actividades industriales, comerciales o financieras distintas a la inversión de su patrimonio, sino que se dedica únicamente a prestar servicios de recreación, mercadeo, crédito, vivienda y educación a la comunidad en general, de acuerdo con lo permitido en dicha ley.

Resaltó que dentro de los ingresos declarados como no constitutivos se encuentran aquellos relacionados con el servicio de crédito y de mercadeo, los cuales a primera vista podrían parecer que provienen de actividades gravables, como erradamente lo hizo la DIAN y el Tribunal, pero lo que debe observarse en este caso es que para producir y recibir este tipo de ingresos se utilizó el patrimonio propio de la Caja que deviene de las actividades anteriormente señaladas, es decir no se acudió a medios económicos diferentes. Subrayó que, para que dichas actividades se consideren comerciales, la DIAN debió demostrar que estas eran distintas a la inversión de su patrimonio y que no se hubiese utilizado este, al contrario de lo que ocurrió en el presente caso.

Anotó que el artículo 19-2 del Estatuto Tributario condiciona el gravamen de los ingresos de las cajas de compensación a que estos provengan de fuentes distintas a la inversión de su patrimonio, circunstancia no desvirtuada por la demandada. Indicó que tampoco fue desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración que presentó para el año gravable 2009. Insistió en que, de haberse practicado la inspección contable, solicitada por ella, o tenido en cuenta el informe de su revisor fiscal y contador público, el proceso no existiría. Comentó que la sentencia del 15 de noviembre de 2012, exp. 18584, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado le era aplicable.

Reprochó que la sentencia replicara los argumentos de la DIAN sin analizar las pruebas. Sostuvo que la presunción de veracidad de la declaración no puede desvirtuarse únicamente con indicios y que la Administración tomó los informes rendidos por terceros para sustentar las glosas, siendo que se requería a la luz de las normas una prueba plena y completa para desvirtuar la presunción. Clarificó que la información de terceros no es suficiente, pues se requiere verificar si corresponde a la verdad, actividad que se extrañó por parte de la DIAN y que, de haberla hecho, debía trasladarla a la caja de compensación para ser controvertida. Dijo que el informe rendido a la Superintendencia del Subsidio Familiar es meramente administrativo y no tributario.

Precisó que arrió pruebas contables como la certificación expedida por su contador y revisor fiscal, que contenía toda la información y cifras incluidas en la declaración, siendo esta prueba suficiente, la cual no fue desvirtuada por la Administración. Agregó que solicitó inspección contable, la cual era obligatoria dado que fue pedida por el declarante, pero que a pesar de esto no fue decretada por la DIAN.

Recalcó en que la información exógena no es suficiente como prueba y se requiere su ampliación, con el objetivo de establecer cuál de los dos sujetos está diciendo la verdad, procedimiento que no realizó la DIAN en el proceso de fiscalización. Mencionó que desvirtuó la información aportada por la Administración con pruebas contables y documentales.

Reparó en que la prueba pericial no fue rebatida o desvirtuada por la DIAN y el Tribunal no efectuó un análisis probatorio comparativo, pese a que dicha prueba



acreditaba que las cifras y conceptos correspondían a la verdad contable. Estimó que respecto de dicha pericia hubo una indebida apreciación probatoria.

Explicó que la imposición de la sanción por inexactitud debe considerar la mala fe o fraude del declarante y la existencia de diferencias de criterios. Dijo que las cifras corresponden a la verdad documental contable, dado que no se incluyeron retenciones indebidas, ni costos, deducciones o datos falsos ni se omitieron ingresos y que la actora no pretendió eludir ni disminuir los impuestos, ni tuvo intención de defraudar al fisco ya que no dificultó la labor de fiscalización.

Señaló que debía aplicarse la Ley 1819 de 2016 a la sanción del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Oposición a la apelación

La **demandada**⁷ reiteró los argumentos de la contestación frente a la sujeción de los ingresos al impuesto sobre la renta y desestimó la procedencia de inspecciones tributarias, contables y pruebas periciales, dado que obran los soportes contables en el expediente y el juez de primera instancia efectuó el análisis probatorio correspondiente. Se opuso a la condena en costas dado que se discute un asunto de interés general.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante respecto de la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda, juzga la Sala la legalidad de los actos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta del 2009 presentada por la Caja de Compensación Familiar del Huila COMFAMILIAR. En particular, corresponde determinar si: *i*) la reclasificación de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional se ajustó a derecho, *ii*) se configuró una indebida valoración probatoria, *iii*) si procede la aplicación de la sanción por inexactitud y *iv*) si opera el principio de favorabilidad para efectos de las sanciones impuestas.

Previamente se precisa que, comoquiera que no hubo cuórum decisorio se ordenó sorteo de conjuez en los términos del artículo 115 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, designándose al Dr. Julio Fernando Álvarez Rodríguez.

1. Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional

En los actos demandados, la Administración reclasificó parte de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional registrados en la declaración del año 2009, dado que, al verificar la relación de ingresos remitida por el demandante a la Superintendencia del Subsidio Familiar, la DIAN evidenció que se habían incluido rubros de ingresos por diversos conceptos tales como dividendos, arrendamientos, servicios, recuperaciones, indemnizaciones, otras ventas y utilidad en venta de

⁷ Samai, índice 16, PDF:" 18_MemorialWeb_Alegatos-Memorialpronunciame(.pdf) NroActua 16"



inversiones, entre otros, actividades que consideró mercantiles y sin relación directa con el objeto de la caja de compensación y, por ende, gravadas.

La sentencia de primera instancia confirmó la aproximación de los actos al anotar que los rubros desconocidos no se relacionaban con las actividades exentas propias del objeto de la actora y que el demandante no dio claridad suficiente sobre el origen de las rentas. Con la apelación, la actora insiste en que los ingresos no estaban gravados dado que no realiza actividades industriales, comerciales o financieras, distintas a la inversión de su patrimonio para efectos de desarrollar su objeto social, que se concentra en la prestación de servicios de recreación, mercadeo, crédito vivienda y educación a la comunidad en general.

Subraya, además la demandante que, para que dichas actividades se consideren comerciales, la DIAN debió demostrar que estas eran distintas a la inversión de su patrimonio y que no se hubiese utilizado este.

Anota que el artículo 19-2 del Estatuto Tributario condiciona el gravamen de los ingresos de las cajas de compensación a que estos provengan de fuentes distintas a la inversión de su patrimonio, circunstancia no desvirtuada por la demandada. Finalmente, comenta que la sentencia del 15 de noviembre de 2012, exp. 18584, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado le era aplicable en forma favorable.

Para decidir esta glosa, sea lo primero precisar que las cajas de compensación familiar son entidades sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones según el Código Civil, cuyo objeto es la realización de actividades de interés público, reguladas y vigiladas por el Estado. La Ley 21 de 1982 delimitó las obras y programas a cargo de las cajas de compensación en las áreas de salud⁸, programas de nutrición y mercadeo de productos alimenticios, educación integral, vivienda, créditos de fomento, recreación social y mercadeo de productos.

Posteriormente, dichas actividades fueron ampliadas con la expedición de la Ley 789 de 2002, que las facultó a participar en el sistema financiero y amplió las posibilidades de oferta de servicios en el sector educativo y de recreación. A continuación, la Ley 920 de 2004 señaló que se *“entenderá como actividad financiera la **captación** en moneda legal por parte de las secciones especializadas de ahorro y crédito de las Cajas de Compensación Familiar de recursos en depósitos a término, ahorro programado y ahorro contractual de sus trabajadores, pensionados, independientes y desempleados afiliados para **colocarlos** nuevamente y de forma exclusiva entre estos a través de créditos. (...)*” (negrilla fuera del texto original).

En la órbita tributaria, las cajas de compensación solo son contribuyentes del impuesto sobre la renta y ganancia ocasional respecto de sus ingresos provenientes de actividades industriales, comerciales y financieras, distintas a la inversión de su patrimonio para el desarrollo de su objeto social y/o diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, conforme lo dispone el artículo 19-2 del Estatuto Tributario. El alcance de las actividades de salud, educación y desarrollo social ha sido definido por la Constitución, en su artículo 67, la Ley 488 de 1998, artículo 1, y el Decreto 124 de 1997, mientras que las actividades industriales, comerciales y financieras a que hace referencia el artículo 19-2 del

⁸ Pueden administrar recursos del régimen subsidiado de salud y prestar servicios en este sistema de protección social, dentro de los alcances de la ley 100 de 1993.



Estatuto Tributario están definidas en el artículo 1 del Decreto 433 de 1999⁹, que obliga a las cajas de compensación a llevar dichos ingresos en cuentas separadas.

En el presente caso la Administración identificó, a partir de la relación de ingresos no operacionales por cuenta y centro de costo allegada por la actora a la Superintendencia de Subsidio Familiar (fl. 681 Caa), que hace parte de la transmisión de los estados financieros a esa entidad de control, del anexo de la declaración de renta (fl. 621 Caa) del año 2009 y del balance y estado de resultados de comprobación que fue allegado al expediente como parte del proceso de fiscalización (Folio 126 y siguientes Caa), que la demandante había incluido dentro de los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional los rubros correspondientes a otras ventas, ingresos financieros, ingresos por subsidios no cobrados, dividendos y participaciones, arrendamientos, servicios, recuperaciones, utilidad en la venta de bienes e indemnizaciones, los cuales indicó que se originan en operaciones que no son el objeto primario de la caja de compensación, “(...)por cuanto estos rubros son generadores de ingresos por concepto de otras labores diferentes a su objeto social”, de acuerdo con las pruebas del expediente, entre estas la propia contabilidad, por lo que fueron entonces reclasificados en la Liquidación Oficial como gravados.

El apelante insiste en la subjetividad del acto administrativo en cuanto a esta reclasificación y, se ha limitado a explicar que dichos rubros corresponden al desarrollo del objeto y las actividades propias de la caja de compensación que dan lugar a la exención y de inversión en su patrimonio, como da cuenta la contabilidad.

Respecto de lo anterior, se observa en las pruebas consideradas por la Administración para hacer la reclasificación que:

- De acuerdo con la página 9 de la Liquidación Oficial de Revisión, fueron reclasificados como ingresos gravados la suma de \$3.329.597.000, correspondientes a administración de aportes por \$ 7.467.000, ingresos financieros otras áreas por \$1.782.553.000, ingresos por administración y recuperación otras áreas de \$1.539.577.000.
- Según el anexo de renta¹⁰ dentro de los ingresos que fueron clasificados como ingresos no constitutivos de renta, están registrados como ingresos brutos operaciones aquellos correspondiente a los denominados administración de aportes por \$ 7.467.000, y como ingresos brutos no operacionales están los ingresos por administración de \$164.676.000, ingresos por recuperaciones de otras áreas de \$1.374.962.000, e ingresos por intereses y rendimientos financieros, específicamente una cuenta denominada ingresos financieros por \$1.782.500.000.
- De la lectura de los reportes de estados financieros que la actora envió a la Superintendencia de Subsidio Familiar (entre otros Folio 589 Caa) y los estados financieros de la misma (folio 717 Caa) aportados dentro de la investigación realizada por la DIAN, se comprueba que los ingresos denominados administración de aportes, corresponden a la cuenta contable 4175. Los ingresos por rendimientos financieros están registrados en la cuenta 4210.

⁹ Artículo 1^o. Obligación para los nuevos contribuyentes. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del impuesto sobre la renta allí señalados, deberán llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades industriales, comerciales, financieras distintas a la inversión de su patrimonio, y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social.

Para tal efecto se consideran:

1. Actividades industriales: Las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.
2. Actividades comerciales: Las actividades definidas como tales por el Código de Comercio.
3. Actividades financieras: Las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual.

¹⁰ Inicial en folio 100 del Caa.



- Los ingresos totales registrados en los estados financieros, el anexo de renta y los reportes a la Supersubsidio por rendimientos fueron de \$ 1.886.679.000. A su vez, en el anexo de renta se ve una clasificación de rendimientos por mercadeo de \$104.178.747¹¹ e ingresos financieros por valor de \$1.782.553.000, siendo esta última partida la que desconoció la DIAN.
- En cuanto a los ingresos por administración de \$164.676.000 e ingresos por recuperaciones de otras áreas de \$1.374.962.000, que totalizan los \$1.539.577.000, se observa que los mismos hacen parte de la cuenta 42 de ingresos no operacionales, pero no es posible como en las demás cuentas establecer cómo la actora realizó la sumatoria en el anexo, o cómo este o esos valores se conectaban con la contabilidad y lo reportado a la Superintendencia. Tampoco hay mayor explicación de la DIAN.

Considerando que la demandante es una caja de compensación familiar, que la DIAN no probó que la entidad realizara actividades financieras de captación y colocación de sus recursos con sus afiliados y que, como le recordó la Administración en los actos demandados, para el período en cuestión las mismas debían llevar sus estados financieros de acuerdo con la Resolución 0537 de 2009, *Plan Único de Cuentas para el Sistema de Subsidio Familiar en Colombia*, se encuentra que en dicha norma se señala que en la cuenta “4175 Administración de Aportes” se debía registrar “el valor de los ingresos recibidos por concepto de administración de aportes del SENA, ICBF, ESAP e Institutos Técnicos”. A su vez, en la cuenta de ingresos no operacionales “4210 FINANCIEROS” se reportaba “el valor de los ingresos obtenidos por concepto de rendimientos financieros y otros recibidos por actividades diferentes a las del objeto social”.

De acuerdo con lo anterior, es claro entonces que, lo registrado en la cuenta 4175 administración de aportes por valor de \$7.467.000 correspondía a ingresos propios del desarrollo de las actividades de la actora, que bajo el artículo 19-2 del Estatuto Tributario no deberían estar sujeto a impuesto y, por ende, no procede su reclasificación.

Ahora, en lo que tiene que ver con los rendimientos financieros, como de la descripción de la dinámica de la cuenta 4120 se observa que en la misma puede haber rendimientos relacionados con las actividades que darían lugar a tratar estos como ingresos no constitutivos de renta, pero que también se deben registrar allí los no relacionados con esto¹², es importante en ese caso tener mayor detalle de la información para establecer si las fuentes de dichos rendimientos corresponden a recursos parafiscales, de salud, de educación, recreación y desarrollo social, para clasificarlos como no gravados.

En el reporte a la Superintendencia de Subsidio Familiar denominado *Relación de Ingresos No Operacionales por Cuenta y Centro de Costo* (folios 681 y 682) se encuentra que de los rendimientos financieros totales, \$104.179.000 (redondeado) son rendimientos por mercadeo, que como se indicó líneas arriba no es objeto de debate por las partes. En ese mismo reporte se observan otros centros de clasificación de rendimientos financieros, de los cuales se identifican fácilmente como actividades relacionadas con los aspectos de que trata el artículo 19-2 del Estatuto Tributario los siguientes; Salud A.R.S EPS \$1.458.343.000, Salud IPS \$3.287.000, Educación Formal \$125.000, Vivienda \$ 3.640.000, Recreación y Deporte \$ 19.944.000, Crédito Social \$81.795.000. Así, es posible concluir en este punto, a partir de las mismas pruebas utilizadas por la Administración en su fiscalización que

¹¹ La información de los rendimientos de mercadeo del anexo de renta y los reportes de la super concuerdan.

¹² Sobre este aspecto, por ejemplo, la Superintendencia de Subsidio Familiar en la Circular Externa Nro. 2017-00020 dijo “En el tratamiento contable de los rendimientos financieros es importante separar aquellos que se generan con los recursos del 4% parafiscal correspondientes a los subsidios monetarios girados no entregados, subsidios monetarios girados no cobrados, excedentes del 55%, entre otros, de aquellos generados con otros recursos.”



\$1.567.134.000, suma de los anteriores conceptos, corresponde a réditos de actividades que no dan lugar a ingresos gravados para las cajas de compensación, y por tanto no procede la recategorización de esa suma, como parte de los \$1.782.500.000 que la DIAN reclasificó de la cuenta ingresos financieros otras áreas.

En cuanto a los ingresos por administración e ingresos por recuperaciones de otras áreas, declarados también como ingresos no constitutivos de renta, se ha venido mencionando que en el expediente no hay piezas probatorias adicionales que permitan determinar si los ingresos registrados en esas cuentas, y que fueron reclasificados en la Liquidación Oficial, corresponden verdaderamente a la ejecución de los programas propios de la demandante como caja de compensación, o a inversiones del patrimonio de esta para ejecutar su objeto social. Tampoco se conoce la naturaleza de las recuperaciones, para entender si fueron costos o gastos gravados o no en periodos anteriores, aspecto sobre el cual además la actora nada dijo.

A este respecto, debe advertirse que, por expresa disposición legal, la carga de la prueba respecto de la demostración de ingresos no constitutivos de renta es del contribuyente. Precisamente, el artículo 786 del Estatuto Tributario establece que cuando existan pruebas sobre la existencia de ingresos y el sujeto pasivo manifieste haberlos recibido en circunstancias que los hacen calificar como no constitutivos de renta, está en la obligación de demostrar tal circunstancia.

En ese sentido, no bastan las afirmaciones generales y abstractas relativas al hecho de que todos los ingresos de la caja de compensación se obtuvieron en desarrollo de su objeto o para inversión de su patrimonio dado que, ante los hallazgos de la Administración que ponen en duda la veracidad de lo declarado por la actora en el año 2009 dentro del renglón de ingresos no constitutivos de renta o ganancia ocasional, y en virtud de la carga de la prueba consagrada en el ya mencionado artículo 786, le correspondía a la demandante acreditar, a través de cualquier medio de prueba, que los ingresos registrados en las cuentas cuestionadas si se derivaron de operaciones o circunstancias que daban lugar a calificar los mismos como no gravados. Es decir, estaba en manos de la actora comprobar que dichos ingresos no correspondían o se derivaban de actividades industriales, comerciales o financieras.

En virtud de lo expuesto, dado que en el proceso judicial y en sede de apelación se mantiene la inactividad probatoria del recurrente frente a estos últimos aspectos, no es dable aceptar los reparos propuestos, dado que no está demostrado con pruebas que la caja de compensación recibió esos ingresos por el desarrollo de actividades no gravadas y, en su lugar, a partir de las pruebas presentadas por la Administración, si se pone en duda que algunos de los ingresos percibidos por la actora en el año gravable 2009 correspondiera a ingresos no constitutivos de renta, desvirtuándose así la presunción de veracidad de la declaración para este aspecto. Se insiste en que la carga probatoria correspondía al contribuyente, según lo ya indicado, y no a la DIAN como erróneamente afirma el demandante.

Por último, en lo que respecta a la aplicación de la sentencia del 15 de noviembre de 2012, exp. 18584, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez del Consejo de Estado, se precisa que la misma no es aplicable en este evento dada la ausencia de identidad fáctica con este caso. En dicha oportunidad, la Sala ratificó que los ingresos percibidos por la caja de compensación no estaban gravados, toda vez



que se comprobó que los servicios prestados por ese contribuyente eran de turismo social a través de hoteles y tiendas y de cafetería y llamadas telefónicas, los cuales estaban vinculados a las actividades de recreación; circunstancia que no se predica ni relaciona en este evento.

En consecuencia, el cargo prospera parcialmente.

2. Indebida valoración probatoria

Obsérvese que los actos administrativos demandados propusieron:

- i) el incremento en el rubro de patrimonio, como consecuencia de la diferencia detectada entre los estados financieros y el valor declarado por concepto de “acciones y aportes”,
- ii) la inclusión de ingresos no operacionales de mercadeo, dadas las diferencias detectadas entre el estado de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y egresos reportado a la Superintendencia del Subsidio Familiar,
- iii) el aumento de ingresos no operacionales por las diferencias entre la información exógena presentada por el demandante, el valor declarado y las sumas reportadas en los estados financieros. En particular frente a sumas reportadas por la actora en su información exógena como una devolución de retenciones de años anteriores¹³, que posteriormente dijo que correspondían a flujos de dinero recibido por efectos de un reembolso de capital, sin presentar pruebas de ninguno de los dos aspectos, y el valor total de los ingresos.
- iv) la disminución del renglón de devoluciones, rebajas y descuentos porque se encontraron diferencias entre lo reportado en la contabilidad, las declaraciones de IVA y el estado de ingresos y egresos presentado a la Superintendencia del Subsidio Familiar, diferencias que el actor no explicó en los requerimientos de información, ni la respuesta al requerimiento especial o en el recurso de reposición, ni sobre las cuales aportó pruebas.
- v) el rechazo parcial de costos y deducciones por diferencias de devoluciones en compras hechas con mandato, reportadas en la información exógena por los mandatarios de la actora, que no figuran en el estado de pérdidas y ganancias, y respecto de las cuales la demandante tampoco dio mayor información¹⁴.
- vi) el desconocimiento parcial de gastos operacionales de ventas y administración, porque algunos no cumplieron los requisitos de causalidad y necesidad y de gastos derivados de erogaciones efectuadas a personas que no estaban inscritas en el RUT. Adicionalmente, se rechazaron parcialmente los gastos correspondientes a pagos de aportes parafiscales, dado que la DIAN consideró que no procedía aceptar el gasto registrado en exceso por este concepto, a partir del cálculo que realizó sobre los pagos salariales.

En la apelación, el demandante sostuvo que la sentencia de primera instancia no analizó las pruebas aportadas para efecto de controvertir todos los anteriores cambios, dado que la presunción de veracidad de la declaración no puede desvirtuarse únicamente a partir de indicios y que la demandada tomó los informes rendidos por terceros para sustentar las glosas, siendo que se requería una prueba plena y completa.

Clarificó que la información de terceros no es suficiente, pues se requiere verificar si corresponde a la verdad, actividad que según ella no ejecutó la DIAN en el proceso de fiscalización. Dijo que el informe rendido a la Superintendencia del Subsidio Familiar es meramente administrativo y por tanto no puede fungir como

¹³ En el Folio 21 del Caa se observa que la actora llevó en su declaración de renta del año gravable 2008 retenciones en la fuente por valor de \$178.055.000, con lo cual su recuperación sería un ingreso.

¹⁴ De acuerdo con el artículo 15 de la Resolución 7935 de 2009, “El valor de los ingresos brutos recibidos, devoluciones, rebajas y descuentos se informará en el FORMATO 1017 Versión 8, en el concepto 4040, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 8 de la presente Resolución.” Esta información debía ser suministrada por quienes actuaron como mandatarios. En la información exógena reportada por terceros sobre la actora, folios 466 y 477 de Caa, se observa que los terceros mencionados en la sentencia de primera instancia reportaron, bajo el concepto 4040 el respectivo valor de la compra hecha bajo el mandato, así como el valor de la devolución de esa compra o gasto. Los \$47.106.833 corresponden al total de los valores reportados como devolución en compras.



prueba alguna para los efectos de la Administración.

Precisó que arrió al expediente pruebas contables, como la certificación expedida por su contador y revisor fiscal que contenía toda la información y cifras incluidas en la declaración y que es prueba suficiente, la cual no fue desvirtuada por la Administración. Agregó que solicitó inspección contable, la cual debía ser decretada de manera obligatoria, dado que fue pedida por el declarante. Recalcó que la información exógena no es suficiente como prueba y se requiere su ampliación. Que desvirtuó la información presentada por la DIAN con pruebas contables y documentales. Reparó en que la prueba pericial no fue rebatida o desvirtuada por la Administración y que el Tribunal no efectuó un análisis probatorio comparativo de la misma, pese a que esta acreditaba que las cifras y conceptos declarados por ella correspondían a la verdad contable.

Para resolver, sea lo primero precisar que, frente a la obligatoriedad de las inspecciones tributarias y contables, esta Sección se pronunció en la sentencia del 05 de diciembre de 2024, exp. 28066, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello. En dicha oportunidad, se precisó que, en virtud del artículo 684 del Estatuto Tributario, la Administración cuenta con amplias facultades de fiscalización para la correcta y oportuna determinación de los tributos, las cuales le permiten adelantar las investigaciones, decretar las pruebas y adelantar las diligencias que estime convenientes a estos efectos.

Así, en desarrollo de las facultades de fiscalización, el artículo 779 del Estatuto Tributario establece que la Administración “podrá” practicar inspecciones tributarias en orden a verificar la existencia de hechos gravables, entre otros, para lo cual habilita que dentro de esta diligencia se decreten todos los medios de prueba que sean pertinentes. Así mismo, el artículo 782 del Estatuto Tributario prevé que la Autoridad Tributaria “podrá” ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente, para verificar la exactitud de las declaraciones.

A su vez, sobre la inspección contable, la Sala ha explicado que esta es una *“diligencia encaminada a verificar la exactitud de los estados financieros de los obligados, a fin de validar si estos pueden ser tenidos como prueba de los hechos debatidos en el procedimiento tributario, razón por la cual debe ser llevada a cabo por un contador público.”*¹⁵ Sin embargo, tal como lo establecen textualmente las normas y se desprende de las amplias facultades de fiscalización, la Administración Tributaria puede decretar las pruebas que a bien tenga lugar, conforme con los hechos que son objeto de investigación, sin que el decreto de alguna de estas pruebas sea de carácter obligatorio cuando la misma ha sido solicitada por la parte sujeta a investigación.

Es decir, el decreto de inspecciones tributarias y contables es facultativo de la Autoridad, sin que el hecho de que se requiera la revisión de información contable implique necesariamente que se practique una inspección de dicha naturaleza, sino que también puede verificarse este tipo de información en el marco del despliegue de las amplias facultades de fiscalización de la DIAN, como por ejemplo a través de información que reciba con ocasión de los autos de verificación o cruce o de requerimientos de información.

En ese sentido, no le asiste razón al recurrente cuando estima de carácter obligatorio que la DIAN hubiese practicado una inspección contable y/o tributaria

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 3 de junio de 2021, exp. 24703, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



para verificar la contabilidad o los hechos registrados en esta, debido a que podía requerir la información a través de otros medios y en ejercicio de sus amplias facultades de fiscalización, como, en efecto, lo hizo en este caso a través de los requerimientos emitidos a lo largo del proceso.

Ahora bien, en lo que respecta a la valoración probatoria efectuada por la sentencia de primera instancia y en los actos demandados, la Sala advierte que, contrario a lo que manifiesta el apelante, estos últimos no se basaron en indicios, sino en las diferencias detectadas por la DIAN entre la información contable, la información exógena y el reporte remitido a la Superintendencia del Subsidio Familiar, así como en el incumplimiento sustancial y formal de los requisitos de deducibilidad de los gastos. Con lo cual, no es dable ampararse en la presunción de veracidad de las declaraciones para indicar que las glosas no proceden, dado que, ante los cuestionamientos de la Administración, el demandante estaba llamado a demostrar la realidad de las cifras declaradas, pues se había invertido la carga de la prueba.

En lo que respecta a la información exógena, esta Sección, en sentencia del 10 de septiembre de 2020¹⁶, la definió como “el conjunto de datos que las personas naturales y jurídicas presentan a la DIAN sobre las operaciones realizadas con sus clientes, que permite a la Administración en su facultad de fiscalización, efectuar los estudios y cruces de información para el debido control de los impuestos”. Y, en la misma providencia, manifestó que dicha información no es el único medio probatorio para demostrar las inconsistencias de las declaraciones, pues su idoneidad (como la de cualquier otro medio de prueba) depende de los hechos que se pretendan probar y del valor de convencimiento que pueda atribuírsele a la misma con base en las reglas de la sana crítica, según lo prevé el artículo 743 del Estatuto Tributario, con lo cual, dentro de un mismo expediente debe valorarse todo material probatorio en su conjunto y no supeditar la decisión a una única pieza probatoria.

De acuerdo con lo anterior, para resolver este caso la Sala advierte que, contrario a lo que afirma el recurrente, los hallazgos que fundamentan las glosas realizadas por la Administración no están soportados únicamente en la información exógena. De la revisión de los actos demandados, se evidencia que la DIAN valoró un conjunto de diversas pruebas¹⁷ y tuvo en consideración la información contable y otras pruebas allegadas por el demandante. En efecto, tal como se reseñó previamente, las modificaciones al patrimonio se derivaron de las diferencias entre la información contable y la fiscal, las glosas relativas a los ingresos no operacionales de mercadeo, las devoluciones, rebajas y descuentos se originaron en la discordancia entre la información consagrada en los estados financieros, las declaraciones de IVA y la información reportada a la Superintendencia del Subsidio Familiar y el rechazo parcial de gastos de ventas y administración se sustentó en el incumplimiento de requisitos legales, tanto formales como sustanciales para efectos de su deducibilidad.

A partir de lo expuesto, puede entonces concluirse que, únicamente se sustentaron las glosas relativas al aumento de ingresos no operacionales y el rechazo de costos y deducciones por devoluciones en la discrepancia existente entre la información exógena y la contable. No obstante, como ya se explicó líneas arriba, ni en la

¹⁶ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de septiembre de 2020, exp. 23435, CP: Milton Chaves García.

¹⁷ La Administración valoró, entre otras, las siguientes pruebas; estados financieros, información exógena reportada por terceros, reportes realizados por la actora a la Superintendencia de Subsidio Familia, Informe de Auditoría Gubernamental realizado por la Contraloría a la demandante, certificado suscrito por el contador y revisor fiscal, RUT de terceros proveedores.



respuesta al requerimiento especial ni en el recurso de reconsideración ni en la demanda o el recurso, el apelante ha explicado las diferencias detectadas, ni ha suministrado pruebas adicionales para desvirtuarlas, aun teniendo la carga de la prueba sobre estos aspectos, de tal forma que no se ha desvirtuado los hallazgos de la Administración, obtenidos a partir del contenido de la información exógena y la propia contabilidad de la actora y el anexo de la declaración de renta de esta, habiendo tenido la demandante varias oportunidades para cumplir con su carga y desvirtuar lo alegado por la DIAN.

Sobre la certificación aportada con el recurso (fl. 1068 Caa), se evidencia que esta no demuestra ni justifica las diferencias encontradas, pues se limita a determinar que la declaración de renta se diligenció con base en los registros contables y que las cuentas están soportadas en comprobantes; afirmaciones generales que no logran desvirtuar los hallazgos de la investigación. Además, dicho documento no cumple con los requisitos que ha establecido esta Sección para que funja como plena prueba, los cuales son¹⁸: *“(i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio¹⁹, (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) debe tener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y estar respaldados por comprobantes internos y externos y, (v) llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad²⁰”*.

A la luz de estas exigencias, se observa entonces que la certificación contable aportada por el contribuyente no se ajusta al rigor exigido por la jurisprudencia para que tenga validez y mérito probatorio, en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario. Adviértase que la misma no expresa ninguna de las ritualidades que debe contener, ni reseña detalle alguno en cuanto a los asientos contables o cuentas, ni mucho menos fue acompañada de comprobantes internos y externos. De tal manera que, contrario a lo que expone el apelante, esta no era prueba contable suficiente que acreditara la información registrada en la declaración.

En sentido semejante, el dictamen pericial obrante a fls. 225 a 233 CP carece de admisibilidad desde el punto de vista probatorio, pues el mismo se refiere íntegramente a apreciaciones jurídicas, en contravía de lo dispuesto en el artículo 226 del Código General del Proceso. En efecto, el perito se limitó a controvertir las glosas de la DIAN argumentando que los ingresos del demandante se derivaban de su objeto social y no eran constitutivos de renta y defendiendo la necesidad de los costos y gastos, al amparo de la presunta subjetividad del propio concepto y la imposibilidad de exigir al contribuyente controlar la inscripción en el RUT. Dichas manifestaciones tampoco explican las diferencias numéricas advertidas por la DIAN en la investigación, Así, es claro para la Sala, como lo fue para el Tribunal en la sentencia de primera instancia, que lo consagrado en ese documento son claramente apreciaciones jurídicas que escapan al dictamen pericial como medio de prueba.

¹⁸ Entre otras, ver sentencias del 25 de septiembre de 2008, Exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 28 de febrero de 2013, Exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 16 de noviembre de 2017, Exp. 20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, del 14 de marzo de 2019, Exp. 22241, C.P. Milton Chaves García y del 15 de abril de 2021, exp. 22920 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ A partir de la vigencia del Decreto 19 de 2012, de supresión de trámites, los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).

²⁰ Al respecto la Sala ha expuesto que no basta la simple afirmación *«acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones»*. Cfr. las sentencias del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y del 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.



En consecuencia, el dictamen en mención nunca hizo referencia a la “verdad contable” a la que alude el apelante, pues no hubo un análisis de dicha información y, adicionalmente, la DIAN sí lo controvertió en el marco del trámite judicial (fls. 239 a 248 CP), en donde cuestionó la idoneidad del perito y las interpretaciones jurídicas en el plasmadas por este. Con lo anterior, es claro entonces que no existió una indebida valoración probatoria y el dictamen tampoco resultaba admisible como prueba.

Ahora bien, frente a las discordancias encontradas por la DIAN entre la información reportada por la propia actora a la Superintendencia del Subsidio Familiar y los estados financieros de esta, si bien el objetivo del primer reporte difiere del de los segundos, en la medida en que el reporte al ente de control tiene como fin facilitar la labor de supervisión y control que esa Superintendencia hace a las cajas de compensación, verificada la información plasmada en el reporte (fls. 582 a 600 Caa) que se le entrega a dicha entidad, se advierte que la misma corresponde a lo registrado en balance general, el estado de ingresos y egresos, de cambios en el patrimonio y en la situación financiera, de flujos de efectivo y anexos, es decir, a los registros contables de los estados financieros de la actora, con lo cual, no se explica las razones que justificarían una diferencia entre lo informado a Superintendencia del Subsidio Familiar y los estados financieros de la demandante.

Y es que, sin perjuicio de que las cajas de compensación se regían por un plan único de cuentas especial para el sistema de subsidio familiar, regulado por la Resolución 0537 de 2009, llama poderosamente la atención que existan diferencias entre los valores incluidos en el reporte a la Superintendencia y los registrados en los estados financieros allegados al proceso de fiscalización, para el mismo tipo de conceptos, y que, además si existían razones o motivos para que esto fuera así, el contribuyente nunca hubiera explicó el alcance de esas diferencias durante el proceso administrativo y judicial.

Si bien el reporte a la Superintendencia es de carácter administrativo, era plenamente admisible valorar el mismo, dado que se trata de una prueba documental plena, susceptible de incorporarse al proceso, pues el régimen tributario admite todos los medios de prueba, según dispone el artículo 742 del Estatuto Tributario.

En síntesis, la Sala concluye que el apelante no explicó, demostró ni justificó las diferencias determinadas por la DIAN a partir de la información reportada en las anteriores pruebas sobre los renglones de ingresos y patrimonio, ni en esta sede la actora justifica los requisitos de necesidad, causalidad y proporcionalidad de los gastos que le fueron rechazados por incumplimiento del artículo 107 del Estatuto Tributario o por la ausencia de inscripción en el RUT de algunos de sus proveedores beneficiarios de pagos, siendo entonces viable para tomar una decisión centrarse en la valoración de la información de terceros incorporada al proceso como prueba gracias al despliegue de las actividades de fiscalización realizadas por la DIAN.

De lo anterior es claro que no hay una indebida valoración probatoria en este caso, como en algunos momentos lo pretende hacer ver la demandante, sino que, ante la inactividad probatoria de quien estaba llamado a demostrar la veracidad de la información plasmada en la declaración, es decir de la actora, las pruebas aportadas por la DIAN para controvertir la presunción de veracidad de la declaración toman una especial relevancia como piezas procesales que serán valoradas a la luz de la sana crítica, y, que en este caso en particular, permiten llegar entonces al convencimiento de lo planteado por la Administración, no prosperando entonces los



cargos alegados por la apelante.

3. Sanciones y principio de favorabilidad

El apelante se opone a la sanción por inexactitud bajo el argumento de que, para imponer la misma se debe considerar la mala fe o fraude del declarante y que existió una diferencia de criterios que la hace improcedente. Así mismo solicita aplicar la Ley 1819 de 2016.

Al respecto, la jurisprudencia de esta Corporación ha sostenido que se configura la sanción por: *“la omisión de ingresos o la inclusión de costos y deducciones como un dato o factor falso, equivocado, incompleto o desfigurado en la declaración a partir del cual se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable, sin que para ello se requiera acreditar la existencia de fraude, culpa o dolo.”*²¹. Es decir, ante la comprobada omisión de ingresos y/o la inclusión de costos, gastos y/o deducciones equivocadas, la sanción es procedente, sin que sea relevante el dolo o el hecho de que exista o no la intención de defraudar al fisco, con lo cual no es de recibo el argumento de la actora en este sentido.

Así mismo, la omisión o inclusión de datos o valores equivocados no permite que se configure la diferencia de criterio como eximente de la pena, toda vez que, para que esto suceda, en los términos del parágrafo 2 del artículo 647 del Estatuto Tributario, es necesario que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos, y que exista una discrepancia entre el contribuyente y la Administración sobre el derecho aplicable, en la cual se compruebe que el primero de estos basó su tesis en una argumentación sólida que, aunque equivocada, lo hizo pensar en que su actuación estaba amparada legalmente²². De manera que, si bien el actor alega la diferencia de criterios, no es cierto que esa circunstancia se haya presentado en este caso, pues, como se estableció líneas arriba, la reclasificación de los ingresos no constitutivos de renta resultó parcialmente procedente porque la demandante no cumplió con su carga probatoria, cuando la Dian logró desacreditar la presunción de veracidad de la declaración de renta del año 2009.

Con todo, es preciso observar que la potestad sancionatoria tributaria, como expresión del poder punitivo del Estado, se manifiesta a través de medidas coercitivas que pueden adoptar las autoridades administrativas con el fin de preservar el deber constitucional de contribuir, dentro de criterios de justicia y equidad, los cuales deben ser garantes de los principios constitucionales ínsitos al derecho fundamental al debido proceso, entre ellos, el de tipicidad o taxatividad.

Así las cosas, el anterior principio, que se deriva del de legalidad, se manifiesta en: *“la descripción completa, clara e inequívoca del precepto - la orden de observar un determinado comportamiento, es decir de no realizar algo o de cumplir determinada acción - y de la sanción - la consecuencia jurídica que debe seguir a la infracción del precepto - y busca que la descripción que haga el legislador sea de tal claridad que permita que sus destinatarios conozcan exactamente las conductas reprochables, evitando de esta forma que la decisión sobre la consecuencia jurídica de su infracción, pueda ser subjetiva o arbitraria.”*²³

La jurisprudencia constitucional ha establecido que, para que se predique el cumplimiento del contenido del principio de tipicidad, deben reunirse tres elementos:

²¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 9 de marzo de 2023, exp. 26283 y del 24 de febrero de 2022, exp. 24441, C.P. Myriam Stella Gutiérrez.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 9 de mayo de 2019, exp. 18363, C.P. Milton Chaves García.

²³ Corte Constitucional. Sentencias C-713 de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo y C-739 de 2000, M.P. Fabio Morón Díaz.



“(i) Que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas; (ii) Que exista una sanción cuyo contenido material este definido en la ley; y (iii) Que exista correlación entre la conducta y la sanción”²⁴ (Resalta la Sala). En consecuencia, si la conducta no está descrita en la ley de manera específica, no es dable aplicar la sanción, so pena de violar el derecho fundamental al debido proceso, dado que la tipicidad es regla de este.²⁵

De hecho, la Corte Constitucional ha establecido que cuando el juez administrativo evidencie una vulneración flagrante de un derecho fundamental de aplicación inmediata, está en la obligación de tutelarlos, aun cuando el demandante no hubiese planteado el reparo en la demanda, circunstancia que constituye una excepción al principio de justicia rogada propio de la justicia contencioso-administrativa²⁶. En consideración a esto, debe resaltarse el carácter de derecho fundamental del debido proceso, dentro del cual se encuentra el principio de taxatividad o legalidad en materia sancionatoria, como una garantía de aplicación directa e inmediata, y, en esa medida el funcionario judicial está obligado a pronunciarse, en ese caso de oficio, cuando advierta que el mismo ha sido transgredido, pese a que esto no haya sido un cargo de la demanda o de la apelación, para efectos de impugnar la decisión de primera instancia.

Por consiguiente, advierta la Sala en este caso que, ha sido criterio reiterado de esta Sección que aquellas glosas cuyo rechazo se fundamenta en la falta de acreditación del registro de inscripción en el RUT no generan la sanción por inexactitud, dado que dicha conducta no está tipificada en el artículo 647 del Estatuto Tributario²⁷:

“Entonces aunque resulte procedente el rechazo de los correspondientes gastos (...), por la falta de cumplimiento de uno de los requisitos para la aceptación de los costos y, en consecuencia, deba pagarse el correlativo mayor impuesto, no procedería la sanción por inexactitud, por cuanto no se configura ninguna de las conductas tipificadas para su imposición para la época de los hechos”.

“(...) la descripción del tipo sancionatorio se refiere a omisión de ingresos e inclusión de costos y deducciones inexistentes y, en casos como el presente, en los que la razón principal para el rechazo del costo es la falta de inscripción del proveedor en el RUT, la Sala ha considerado que, aunque aquél resulte procedente por falta de cumplimiento de uno de los requisitos para su aceptación y, en consecuencia, el contribuyente deba pagar el correlativo mayor impuesto, no ocurre lo mismo con la sanción por inexactitud, por cuanto no se configura ninguna de las conductas tipificadas para su imposición”.

A partir de lo expuesto, se levantará la sanción en proporción al mayor impuesto determinado sobre el valor rechazado por gastos operacionales de ventas con ocasión del incumplimiento de dicho requisito, valor de los gastos que corresponde a \$403.063.711, además del recálculo que debe hacerse respecto de la misma por

²⁴ Corte Constitucional. Sentencia C-343 de 2006, M.P. Manuel José Cepeda Espinosa.

²⁵ Corte Constitucional. Sentencia C-713 de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo.

²⁶ La Corte Constitucional hizo esta reflexión en la Sentencia C-197 de 1999. Resáltese incluso que, se demandó el aparte del numeral 4 del artículo 137 del entonces Código Contencioso Administrativo, que se refiere al contenido de la demanda, expresamente a que “Cuando se trate de la impugnación de un acto administrativo deberán indicarse las normas violadas y explicarse el concepto de su violación” y, el aparte demandado fue declarado exequible, “bajo la condición de que cuando el juez administrativo advierta la violación de un derecho fundamental constitucional de aplicación inmediata, deberá proceder a su protección, aun cuando el actor en la demanda no hubiere cumplido con el requisito de señalar las normas violadas y el concepto de violación. Igualmente, cuando dicho juez advierte incompatibilidad entre la Constitución y una norma jurídica tiene la obligación de aplicar el art. 4 de la Constitución.”

²⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencias del 04 de julio de 2024, exp. 27891 y del 09 de julio de 2021, exp. 25061, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 23 de junio del 2022, exp. 23732, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



efectos de las modificaciones correspondientes al rechazo de los ingresos no constitutivos de renta, según lo explicado líneas arriba.

Por último, se evidencia que la sentencia de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda, sin modificar la cuantificación de la sanción por inexactitud que fue liquidada en los actos demandados a tarifa del 160%. No obstante, esta fue modificada por el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016, que estableció una tarifa más favorable del 100% de la diferencia entre el saldo declarado y el determinado.

En sentido semejante, la sanción por no informar fue modificada por el artículo 80 de la Ley 2277 de 2022, que estableció una tarifa más beneficiosa del 1 % cuando no se remite la información solicitada por la DIAN, con un límite global de 7.500 UVT.

En ese sentido, si bien el actor no solicita de manera directa en la demanda o su apelación aplicar el principio de favorabilidad, aunque si menciona que se debe dar aplicación a la Ley 1819 de 2016, en virtud del artículo 29 de la Constitución Política y del parágrafo 5.º del artículo 640 del Estatuto Tributario que estableció que “el principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior”, se procederá de oficio a reliquidar ambas sanciones.

4. Costas

Conforme a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 (numeral 8) del Código General del Proceso, no habrá condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), por no encontrarse probadas en el expediente, requisito indispensable para su reconocimiento, contrario a lo señalado por el apelante.

5. Decisión

En atención a lo expuesto, se procederá a determinar el monto del impuesto a cargo y el saldo a pagar, así:

Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Acciones y Aportes Anónimas, Limitadas y Asimiladas	1.505.762.000	1.562.220.000	1.562.220.000
Patrimonio bruto	161.731.064.000	161.787.522.000	161.787.522.000
Pasivos	52.786.394.000	52.786.394.000	52.786.394.000
Total patrimonio líquido	108.944.670.000	109.001.128.000	109.001.128.000
Ingresos Brutos Operacionales	209.717.340.000	209.717.340.000	209.717.340.000
Ingresos Brutos No Operacionales	1.600.749.000	1.613.677.000	1.613.677.000
Intereses y rendimientos financieros	1.886.679.000	1.886.679.000	1.886.679.000
Total ingresos brutos	213.204.768.000	213.217.696.000	213.217.696.000
Devoluciones, rebajas y descuentos	205.901.000	200.086.000	200.086.000
Ingresos no constitutivos de renta	172.642.962.000	169.313.365.000	170.887.966.000
Total ingresos netos	40.355.905.000	43.704.245.000	42.129.644.000
Costos de venta (sistema permanente)	32.054.045.000	32.006.938.000	32.006.938.000
Otros costos	0	0	0
Total costos	32.054.045.000	32.006.938.000	32.006.938.000
Gastos operacionales de administración	604.318.000	589.869.000	589.869.000
Gastos operacionales de ventas	6.286.483.000	5.731.820.000	5.731.820.000
Otras deducciones	94.558.000	94.558.000	94.558.000
Total deducciones	6.985.359.000	6.416.247.000	6.416.247.000
Renta líquida del ejercicio	1.316.501.000	5.281.060.000	3.706.459.000
Renta líquida	1.316.501.000	5.281.060.000	3.706.459.000
Renta líquida gravable	1.316.501.000	5.281.060.000	3.706.459.000
Impuesto sobre la renta líquida gravable	434.445.000	1.742.749.000	1.223.131.000
Descuentos tributarios	0	0	0
Impuesto neto de renta	434.445.000	1.742.749.000	1.223.131.000
Impuesto de ganancias ocasionales	0	0	0
Total impuesto a cargo	434.445.000	1.742.749.000	1.223.131.000
Anticipo de renta por el año gravable	199.410.000	199.410.000	199.410.000



Concepto	Declaración privada	Liquidación oficial	Consejo de Estado
Retenciones otros conceptos	231.570.000	231.570.000	231.570.000
Total retenciones	231.570.000	231.570.000	231.570.000
Anticipo año siguiente	139.610.000	139.610.000	139.610.000
Saldo a pagar por impuesto	143.075.000	1.451.379.000	931.761.000
Sanciones	0	2.484.021.000	821.080.000
Total saldo a pagar	143.075.000	3.935.400.000	1.752.841.000

También se reliquidó la sanción por inexactitud, aplicando la tarifa del 100% prevista en el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 y excluyendo de su base el rechazo de los gastos operacionales de ventas por la ausencia de inscripción de terceros en el RUT, como se muestra a continuación:

Cálculo sanción de inexactitud			
Saldo a pagar por impuesto	931.761.000		
Saldo a pagar por impuesto liquidación contribuyente	143.075.000		
Base sanción inexactitud inicial		788.686.000	
(-) Gastos que no generan sanción			
Gastos operacionales de ventas	403.063.711		
Total gastos que no generan sanción	403.063.711		
Impuesto renta 33% gastos que no generan sanción		133.011.025	
Base sanción inexactitud Consejo de Estado			655.674.975
Tarifa de la sanción aplicando el principio de favorabilidad			100%
Total sanción por inexactitud Consejo de Estado			655.675.000

La sanción por no informar se cuantifica, en aplicación del principio de favorabilidad, como sigue:

Reliquidación sanción por no informar	
Base información omitida no discutida	412.513.205.803
Sanción 5 % (limitada a 15.000 UVT) Art. 651 ET (vigente anteriormente)	\$390.735.000
Art. 651 ET (Ley 2277/2022) Sanción 1% (limitada a 7.500 UVT) Principio de Favorabilidad	\$165.405.000

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. **Revocar** la sentencia del del 6 de febrero de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila. En su lugar:

PRIMERO: Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 132412012000074 del 21 de agosto de 2012 y de la Resolución nro. 900.387 del 28 de agosto de 2013, proferidas por la DIAN.

SEGUNDO: Téngase como liquidación del impuesto sobre la renta del año 2009 de la Caja de Compensación Familiar del Huila COMFAMILIAR la efectuada en la presente providencia.

2. Sin condena en costas.

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



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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Salvo parcialmente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Salvo parcialmente

JULIO FERNANDO ÁLVAREZ RODRÍGUEZ
Conjuez

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>