



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

CONSEJERA PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá, D. C., veintiocho (28) de junio dos mil dieciséis (2016)

Ref.: 680012331000200002852 01
Número Interno: 18727

JORGE PARRA & CÍA LTDA., contra LA DIAN

FALLO

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 14 de mayo de 2009, por la cual el Tribunal Administrativo de Santander decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo del demandante, por el año 1995.

Dicho fallo dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación de Revisión No. 900007 del 15 de marzo de 1999, y la Resolución No. 000004 del 7 de abril de 2000, por medio de la cual se resuelve el recurso de reconsideración confirmando la sanción, en lo relativo a la sanción por libros de contabilidad de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se condenará a la UNIDAD ESPECIAL, DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - BUCARAMANGA – a devolver los dineros pagados por el contribuyente, en caso de que este haya cancelado la sanción por libros impuesta por la Liquidación de Revisión No. 900007 del 15 de marzo de 1999, y confirmada por la Resolución No. 000004 del 7 de abril de 2000, debidamente indexados de conformidad con la parte motiva de este proveído.

TERCERO: DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda conforme a la parte motiva de este proveído.”

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



ANTECEDENTES

El 20 de mayo de 1998, la sociedad JORGE PARRA Y CÍA. LTDA. presentó la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año 1995, en la que registró ingresos diversos de \$15.161.965 y deducciones por \$211.300.220, renta líquida gravable de \$78.091.000, impuesto a cargo por \$5.591.175 y un saldo a pagar de \$984.464.

La declarante fue seleccionada por el programa “ingresos por información exógena código FI” y en desarrollo de la investigación correspondiente, se ordenó practicarle inspección tributaria, en la que no pudo rendirse el informe de libros de contabilidad, porque el contribuyente no los puso a disposición de la funcionaria comisionada.

Previo requerimiento ordinario de la División de Control Tributario y Aduanero de la Regional Bucaramanga, para que se discriminaran los ingresos recibidos durante 1995, la declarante manifestó que \$75.167.827 no se habían declarado y que, por la misma razón, corrigió la declaración de renta el 20 de mayo de 1998, en la que incluyó costos de \$67.717.327, correspondientes al 90% de los ingresos adicionados; la suma de dichos costos con los inicialmente declarados se totalizó en \$195.949.651.

Así, la declaración de corrección liquidó \$211.309.220 por costos y deducciones, \$5.591.175 por impuesto a cargo y \$984.464 como saldo a pagar.

Para verificar el total de costos se ordenó practicar inspección contable al contribuyente, quien en la diligencia correspondiente no puso los libros de contabilidad a disposición de la Administración, ni sus respectivos soportes, so pretexto de que no estaban organizados.

El 25 de agosto de 1998 se libró requerimiento especial a la demandante, en el que se propuso rechazar los costos y deducciones declarados, e imponer sanciones por inexactitud y por no haber exhibido los libros de contabilidad cuando la Administración lo exigió.

El 25 de marzo de 1998, mediante Resolución N° 0231, se impuso la sanción por libros propuesta, y por Liquidación Oficial de Revisión N° 900007 del 15 de marzo de 1999 se redujo a \$0 los costos y deducciones declarados, se incrementó el impuesto a cargo a \$78.345.000 y el saldo a pagar a \$73.738.289, y se impuso sanción por inexactitud de \$116.406.000.

El 7 de abril de 2000, por Resolución N° 000004, se confirmó la decisión anterior, en sede del recurso de reconsideración interpuesto.

LA DEMANDA

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



JORGE PARRA & CÍA. solicitó la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 900007 del 15 de marzo de 1999 y de la Resolución N° 000004 del 7 de abril de 2000. A título de restablecimiento del derecho, pidió que se declare en firme la declaración de corrección modificada por dichos actos.

En defecto de tales declaraciones, solicitó que el impuesto sobre la renta a su cargo para 1995 se reliquide de acuerdo con el artículo 26 del ET, y se levante la sanción por inexactitud impuesta.

Pidió que previamente se declarara la “prejudicialidad administrativa con respecto a la resolución sanción por libros de contabilidad”, porque se le había impuesto una triple sanción por una misma falta, ya que se le atribuyó *“un indicio en su contra y se le niega unas pruebas y se le aplica la multa”*. Aseveró que los actos demandados carecen de fundamentación legal válida.

Invocó como violados los artículos 705, 707, 714, 730 (N° 1, 3 y 5), 742 a 744, 746 y 745 del Estatuto Tributario; 3° y 35 del Código Contencioso Administrativo y 187 del Código de Procedimiento Civil. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La corrección de los datos y factores de la depuración de la base gravable del impuesto de renta en 1995 dejaron sin fundamento las glosas de la investigación tributaria y de su origen.

La sanción impuesta por libros constituye una causal de prejudicialidad, cuyo desconocimiento viola los principios de economía, eficacia y eficiencia, y no se trata de confundir dos actuaciones sino de reconocer que ellas están íntimamente relacionadas.

La Administración no practicó inspección alguna. El término para realizarla no se suspendió y la referencia hecha por el requerimiento especial y las demás actuaciones administrativas frente a dicha posibilidad es inocua.

El requerimiento especial se notificó el 25 de agosto de 1998, es decir, después de haber vencido el plazo para hacerlo, lo cual ocurrió el 26 de mayo de 1998.

El inicio de la investigación con el envío de un requerimiento ordinario el 7 de mayo de 1998 no puede confundirse con el inicio de la inspección.

Las cifras tomadas de los libros de contabilidad para soportar la declaración de corrección coinciden con las certificadas por el revisor fiscal; esas pruebas no pueden obviarse. La contabilidad no se exhibió por razones de fuerza mayor o caso fortuito.

La declaración de corrección y el recurso de reconsideración se acompañaron de documentos avalados por certificación de contador público y, por tanto, constituyen plena prueba.

Al contribuyente se le han aplicado múltiples sanciones por las mismas razones y circunstancias de hecho. En virtud de los principios de favorabilidad y resolución de las dudas a favor del contribuyente, previstos en el artículo 745 del ET, el demandante debe quedar exonerado de las multas impuestas por inexactitud y solicitud de corrección.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



La Administración no ha escuchado los argumentos de defensa del contribuyente, por lo que este no ha podido contradecir ni desvirtuar que las bases de su declaración de renta corregida se soportan en sus libros y papeles de contabilidad.

Sin reconocimiento probatorio, las sanciones y determinaciones del impuesto resultan confiscatorias para un dependiente de Bavaria S. A., simplemente encargado de prestarle un servicio de transporte. Las diferencias entre la Administración y el asesor contable y tributario del demandante, lo obligaron a trasladar su patrimonio al fisco.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

De acuerdo con la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración de renta modificada por los actos demandados (29 de mayo de 1996), la oportunidad para notificar válidamente el requerimiento especial vencía el 30 de mayo de 1998, pero ese plazo se extendió hasta el 25 de agosto del mismo año, porque el 6 de mayo de 1998 se practicó inspección tributaria de oficio, que suspendió el término por tres meses a partir de la notificación del auto que la decretó.

El hecho de que la inspección contable no se haya practicado por la no exhibición de libros, no afecta la práctica de la inspección tributaria, porque de ser así la interrupción del término para notificar el requerimiento especial dependería de que la contribuyente atendiera las solicitudes de la DIAN.

La sanción por libros no implica prejudicialidad alguna porque es producto de una actuación autónoma frente a la de determinación del impuesto, independientemente de que la no exhibición de aquellos genere consecuencias para una y otra actuación. La actora dejó pasar todas las etapas del proceso administrativo, sin emplear otros medios de prueba para demostrar los datos consignados en su declaración de renta.

No es cierto que la corrección presentada el 20 de mayo de 1998 esté conforme con los asientos contables, pues el 13 de julio siguiente se solicitó la prórroga para exhibir los libros de contabilidad, de modo que si la contabilidad no se conocía para cuando se presentó la corrección, ésta no podía ajustarse a aquella.

Adicionalmente, aunque la corrección estuviera acorde con la contabilidad, esta podría no estar acorde con la realidad de las transacciones económicas.

No se impusieron múltiples sanciones frente a una misma conducta, porque el desconocimiento de conceptos declarados por la no exhibición de libros, fue previsto legalmente sin perjuicio de la sanción por no presentarlos, por lo que esta puede imponerse coetáneamente con el desconocimiento referido, sin exclusión alguna entre sí.



Finalmente, los libros de contabilidad que no se presentan cuando la Administración los exige, tampoco pueden invocarse posteriormente como prueba a favor del contribuyente. La Administración puede negarse a practicar inspecciones contables posteriores al momento en que no se exhibe la contabilidad y, por su parte, los contribuyentes pueden demostrar lo que a bien tengan a través de un medio probatorio diferente a la contabilidad.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló parcialmente los actos demandados, por las razones que a continuación se exponen, a las que antecedió el marco legal y probatorio del caso concreto:

Los actos demandados no incurrieron en errores de apreciación ni en diferencias de criterio sobre la interpretación del derecho aplicable, sino que se soportaron en la inexactitud de la declaración modificada por aquellos, la cual no se pudo revisar mediante la inspección de los libros de contabilidad.

El ordenamiento tributario prohíbe imponer más de una sanción por libros de contabilidad en un mismo año calendario, y respecto de un mismo año gravable. Entenderlo de otra manera implicaría pasar por alto las distintas conductas que generan sanciones tributarias, cuando previamente se hayan impuesto sanciones por libros de contabilidad, avocando a la Administración a implementar un sistema aleatorio para escoger las infracciones que va a sancionar.

La negativa frente a la solicitud de práctica de una nueva inspección contable no viola el derecho de defensa ni el debido proceso de la demandante, porque tal diligencia se decretó de oficio y su práctica se vio afectada por las varias solicitudes de prórroga que dicha parte elevó.

Si la contribuyente ya se había negado a exhibir los libros de contabilidad, no tenía sentido que insistiera en la práctica de la inspección, porque la ley le veta el derecho a que posteriormente pueda invocarlos como prueba a su favor y toma la no exhibición como indicio grave en su contra.

La inspección no puede tenerse por no practicada por el hecho de que la contribuyente se niegue a firmar el acta correspondiente de la inspección tributaria o porque no atienda directamente la diligencia, por delegar ese acompañamiento en su asesor contable.

Como en la investigación contra la demandante se decretó y practicó la inspección tributaria ordenada, el término para notificar el requerimiento especial también quedó suspendido.

Incumplir el deber de llevar libros de contabilidad no es igual a presentar una declaración inexacta y discordante con la contabilidad del accionante y con la información exógena de la DIAN, de modo que no se impusieron tres sanciones frente a una misma conducta.



Sin embargo, ante el eventual pago de la sanción por libros y a la luz del principio non bis in ídem, procede la anulación parcial de los actos acusados en lo relativo a ese concepto, para devolver ese pago, debidamente indexado, a título de restablecimiento del derecho.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia. Al efecto, adujo:

Los actos demandados no impusieron sanción por libros de contabilidad, sino únicamente por inexactitud. Siendo ello así, la sentencia viola el principio de congruencia, porque a pesar de que su análisis de fondo encontró legales los actos demandados, los anuló parcialmente por un concepto ajeno a los mismos.

La **demandante**, a su turno, señaló:

Las pruebas practicadas en primera instancia, entre las que se incluyen los libros de contabilidad de la contribuyente, obligaban a depurar la base gravable del impuesto en la forma prevista por el artículo 26 del ET, tal como se hizo en la declaración de renta corregida.

Con esa forma de depuración el impuesto a cargo sería de \$5.591.175.00, pero la sentencia apelada no la aplicó, apartándose así de los hechos discutidos en el proceso, en cuanto la demanda alegó la omisión del artículo 26, en concordancia con los artículos 104 y 107 del ET.

El a quo incurrió en error de derecho, porque la liquidación oficial de impuestos no debe hacerse en el terreno de las asunciones teóricas y ello condujo a que, en defecto de la aplicación del artículo 26 ibídem, se utilizara el artículo 82, para aplicar la estimación del costo en el 75%.

“En el presente asunto se demostró y probó la aplicación de la base gravable y no habría lugar al proceso sustitutivo presunto. No obstante, este también se omite en la sentencia de primera instancia.”

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** destacó que la sentencia hizo un recuento ordenado respecto de los supuestos de hecho y de derecho aplicables al caso concreto, analizando las pruebas aportadas, de todo lo cual se deduce que la entidad demandada procedió debidamente.

Ese recuento pormenorizado de los hechos y fundamentos de derecho, constata la procedencia de las glosas propuestas por la DIAN.

No se violaron los principios de justicia y equidad, porque los antecedentes administrativos aportados permiten identificar las bases gravables que debieron declararse, sin que puedan exigirse parámetros de depuración diferentes para unos contribuyentes respecto de otros.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



La contribuyente no desvirtuó las modificaciones a la declaración privada y, por lo mismo, no puede aducirse falta de aplicación normativa alguna, máxime cuando se encuentra demostrada la inexactitud de dicha declaración.

Las partes motiva y resolutive de los fallos deben guardar absoluta consonancia o congruencia con los hechos, pruebas, normas jurídicas pertinentes, argumentos de las partes y excepciones propuestas.

En virtud de ese deber, la sentencia debe estar estrictamente adecuada al objeto y causa de la pretensión y de su respectiva oposición. De contera, dichas providencias deben resolver todas las cuestiones esenciales del litigio, con claridad y precisión.

Si bien el fallo apelado analizó debidamente los hechos, pretensiones, normas y pruebas pertinentes, para concluir la legalidad de los actos demandados, fundamentó su conclusión final en un aspecto no discutido en el proceso, cual fue la sanción por libros que los actos demandados no impusieron y que, por tanto, no era objeto del litigio.

La **demandante** no alegó de conclusión.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio público rindió concepto favorable respecto del recurso de apelación de la parte demandada y desfavorable para el interpuesto por la demandante, conforme con estos argumentos:

La depuración de la renta en la forma que reclama la parte actora, resulta de la ilegalidad de la liquidación oficial demandada y como esta no ha sido declarada, la actual valoración de los libros de contabilidad sería improcedente, máxime cuando el contribuyente se negó a presentarlos pese a las prórrogas que para tal efecto le concedió la Administración.

La demandante no acreditó hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que le impidieran realizar dicha presentación, lo cual, a su vez, conduce a que se le desconozcan los costos y deducciones declarados, por no encontrarse plenamente acreditados, pues las copias allegadas al expediente no permiten determinar el beneficiario de los pagos, el concepto por el que se hicieron, ni su valor.

Es decir, las copias de los libros y los interrogatorios de parte que se practicaron no prueban que las cifras de la declaración privada sean verdaderas y, adicionalmente, la parte actora no adjuntó los libros auxiliares ni sus comprobantes internos y externos para efecto de establecer los costos causados.

La estimación de costos estimados y presuntos es improcedente, porque la consecuencia legalmente prevista frente a la no presentación de los libros de contabilidad es el desconocimiento de aquellos.



Igualmente es improcedente la orden de devolución impartida como restablecimiento del derecho, porque la demanda presentada recayó exclusivamente sobre los actos de determinación del impuesto y no sobre la resolución independiente que impuso la sanción por libros de contabilidad.

En consecuencia, el Ministerio Público solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda.

CONSIDERACIONES

Se discute la legalidad de los actos administrativos que determinaron el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de la demandante para el año gravable 1995.

En los términos de los recursos de apelación interpuestos, y entendiendo que la Sala debe analizar los aspectos favorables y desfavorables del fallo impugnado, en el marco de competencia establecido en el inciso primero del artículo 357 del CPC, son cuatro los problemas jurídicos a analizar:

- Si la no presentación de los libros de contabilidad de la demandante permitía desconocer los costos y deducciones que declaró en 1995, considerando la procedencia de la inspección tributaria ordenada en la investigación abierta respecto de ese año, así como la oportunidad en la notificación del requerimiento especial que antecedió a los actos demandados.
- Si ante las dudas sobre los costos declarados, la Administración estaba obligada a estimarlos en la forma prevista por el artículo 82 del ET.
- Si la entrega de los libros en el curso de la primera instancia conducía a reliquidar el impuesto a cargo, de acuerdo con la depuración aplicada en la declaración de corrección presentada.
- Si procedía la anulación parcial de los actos demandados por la razón que invoca el a quo y si esa decisión se ajusta al principio de congruencia de la sentencia.

El examen de estas glosas se hará dentro del siguiente marco teórico:

DE LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA ORDENADA EN EL PROCESO DE FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DETERMINADO POR LOS ACTOS DEMANDADOS Y SU INCIDENCIA EN EL TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL QUE A ELLOS PRECEDIÓ

El artículo 705 del ET estableció el término para notificar el requerimiento especial que antecedente a las liquidaciones oficiales de revisión, en los siguientes términos:

“El requerimiento de que trata el artículo 703, deberá notificarse a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos (2) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma. Cuando la declaración



tributaria presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, el requerimiento deberá notificarse a más tardar dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación respectiva.”

Al tenor del artículo 714 ibídem, la debida atención de estos plazos incide determinadamente en la firmeza de las declaraciones tributarias¹.

Sin embargo, la misma legislación previó la figura de la suspensión para interrumpir el conteo del término de notificación que establece la norma transcrita, frente a dos situaciones puntuales a saber: la práctica de inspección tributaria y la notificación de emplazamiento para corregir.

La inspección tributaria fue definida legalmente como un medio de prueba que permite constatar directamente los hechos que interesan al proceso y verificar las circunstancias de tiempo, modo y lugar en que ocurrieron (*art. 779 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 137 de la Ley 223 de 1995*).

Dicha diligencia debe decretarse mediante auto notificado por correo o personalmente, en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los comisionados para practicarla; debe iniciar “*una vez notificado el auto que la ordena*”, levantándose un acta de la misma que de cuenta de todo lo ocurrido en su desarrollo y de la fecha en que termina.

Bajo esa preceptiva, es claro que el inicio de la inspección lo determina la fecha en que se notifica el auto que la decreta, sin que se haya previsto un plazo exacto de duración para practicarla.

Como tal, la constatación directa que tiene por objeto la inspección no implica que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues esa verificación puede realizarse a través de cruces de información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc., con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales.

Así, se permite que en desarrollo de la inspección la Administración decrete todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa observancia de las ritualidades que les sean propias y sin perjuicio de que pueda justipreciar las pruebas recaudadas con antelación a la diligencia, en ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación que el ordenamiento le reconoce y que puede ejercer

¹ “La declaración tributaria quedará en firme, si dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, no se ha notificado requerimiento especial. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los dos años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.

La declaración tributaria que presente un saldo a favor del contribuyente o responsable, quedará en firme si dos (2) años después de la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación, no se ha notificado requerimiento especial.

También quedará en firme la declaración tributaria, si vencido el término para practicar la liquidación de revisión, ésta no se notificó.”



cada vez que lo considere pertinente para cumplir el fin superior al que responden: asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales (E. T. Art. 684)².

Tratándose de inspecciones tributarias oficiosas, la Sala ha precisado que, dada la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta la inspección, por un lapso fijo de tres meses, término no prorrogable pero tampoco sujeto a disminución³.

Igualmente, señaló que la expresión "*se practique inspección tributaria*" del artículo 706 ibídem, implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección.

Así pues, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia, ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera esa suspensión, el cual corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia⁴.

Frente a ello y dado que el referido artículo 779 no dispone plazo alguno para finalizar la inspección, la Sala clarificó que la restricción del término de suspensión a 3 meses, no se aplica a la práctica de la misma que bien puede prolongarse por fuera de ese término, siempre que no exceda los dos años que establece el artículo 705 del E.T.⁵

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 12 del Decreto 2321 de 1995, "por el cual se fijan los lugares y plazos para la presentación de las declaraciones tributarias y para el pago de los impuestos, anticipos y retenciones en la fuente", la fecha límite para que las personas jurídicas, cuyo último número del NIT fuera 8, declararan y pagaran el impuesto sobre la renta del año 1995, era el 29 de mayo de 1996.

² Sentencia 26 de febrero de 2014, exp. 19296, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

³ Sentencias del 26 de marzo de 2009, exp. 16727, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, 17 de junio de 2010, exp. 16604 y del 26 de febrero de 2014, exp. 19296, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias del 17 de junio del 2010, exp. 16604 y 26 de febrero de 2014, exp. 19296, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

⁵ Sentencias del 5 de mayo del 2011, exp. 17888, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño, del 26 de junio de 2011, exp. 18156 y del 21 de noviembre de 2012, exp. 18508, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



La demandante, con número de NIT 800.034.618, presentó la declaración el 22 de mayo de 1996 (fl. 111, c. 1), es decir, dentro del plazo que le correspondía, y la corrigió el 9 de mayo de 1998 (fl. 112, c. 1).

Frente al supuesto de presentación oportuna de la declaración, el artículo 705 del ET ligó el inicio del plazo para realizar la mencionada diligencia de notificación, únicamente a la fecha del vencimiento del plazo para declarar, independientemente de que ello haya ocurrido antes de dicho vencimiento.

De acuerdo con lo anterior, el plazo para notificar el requerimiento especial al demandante precluyó el 29 de mayo de 1998, es decir, dos años después de haber vencido el plazo para declarar.

Es así, al margen de que las declaraciones privadas sean objeto de enmienda posterior y del alcance que el artículo 588 ejusdem da a las declaraciones de corrección⁶, pues, en todo caso, la modificación que implica la semántica de la corrección no altera, muta ni hace desaparecer el hecho cierto de la presentación dentro de los plazos establecidos por las normas tributarias⁷.

Ahora bien, por Auto N° 00278 del 6 de mayo de 1998, notificado por correo en la misma fecha, se ordenó practicar inspección tributaria a la contribuyente (fl. 99, c. 1). En desarrollo de la misma, se dictó el Auto 00085 del 3 de julio de 1998, notificado por correo el 6 de julio siguiente (fl. 114, c. 1), por el cual se ordenó realizar inspección contable para solicitar la exhibición de los libros de contabilidad, libros auxiliares, kárdex, comprobantes internos y externos, estados financieros y, en general, todos aquellos documentos que hacen parte de la contabilidad del contribuyente.

Para la exhibición de los libros, el citado Auto 00085 precisó que la demandante disponía de hasta 5 días hábiles siguientes a la notificación personal del auto de inspección y de hasta 8 si la notificación era por correo.

Mediante escrito radicado el 13 de julio siguiente, el demandante manifestó su imposibilidad de atender la visita con los documentos requeridos hasta tanto fuera asistido por su asesor contable,

⁶ “Los contribuyentes, responsables o agentes retenedores, podrán corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar y antes de que se les haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige, y se liquide la correspondiente sanción por corrección.

Toda declaración que el contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, presente con posterioridad a la declaración inicial, será considerada como una corrección a la declaración inicial o a la última corrección presentada, según el caso.

(...)”

⁷ Sentencia del 26 de febrero de 2014, exp. 19296, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. La sentencia del 1° de agosto del mismo año, exp. 18571, con ponencia del Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, precisó que el artículo 588 E.T. y 714 ibídem, son coincidentes en fijar el término de dos años, siguientes al vencimiento del plazo para declarar, para corregir la declaración y para que la declaración tributaria adquiera firmeza, respectivamente; presumiendo que, **aun cuando se corrija la declaración, se aplica el término general de firmeza de 2 años siguientes al vencimiento del plazo para declarar.**



quien no se encontraba en la ciudad y solicitó que el plazo para realizar la inspección se prorrogara por 10 días hábiles (fl. 115, c. 1).

El 16 de julio, la DIAN aceptó lo pedido y programó la visita de exhibición de libros para el 22 de julio (fl. 117, c. 1). Un día antes, el 21 de julio, el contribuyente presentó nuevo escrito de solicitud de prórroga de 10 días hábiles (fl. 118, c. 1) y luego, telefónicamente, el contador anunció que tampoco podía atender la visita al vencimiento de la prórroga (24 de julio).

El 29 de julio de 1998, la División de Fiscalización citó al contribuyente para el 3 de agosto, quien al día siguiente (4 de agosto) comunicó que los libros y soportes requeridos podían inspeccionarse en la oficina de su contador (fl. 121, c. 1), a la cual se presentó la Administración el día 11 de agosto, dejando constancia de ello en acta de la misma fecha, en la cual la funcionaria comisionada anotó:

“Vencidos los términos establecidos en el artículo 2º del Decreto 1354/87, vencida la prórroga otorgada mediante oficio #16066 de julio 16/98, es decir 27 días después de notificado el auto de inspección contable, me hice presente en la calle 45 # 22-47, por ser dicha dirección del asesor tributario, que corresponde al lugar en donde el contribuyente solicitó por escrito se efectuara la inspección contable (ver folio # 25), siendo atendida por el señor Alfonso Fuentes (contador del contribuyente), quien manifestó que no podía poner a disposición los libros y soportes atendiendo a que había llegado de viaje y no tenía nada organizado.

Se deja constancia que el contador ya había solicitado prórroga por escrito y por teléfono, sin embargo nunca presentó la contabilidad.

El contador se negó a firmar la presente acta.”

Finalmente, el 12 de agosto de 1998 se levanta acta de inspección tributaria en cuyas conclusiones se transcribe (fls. 159 a 167, c. 1):

“el contribuyente JORGE PARRA Y CÍA LTDA., recibió durante 1995 ingresos de BAVARIA S. A., según el siguiente detalle:

CONCEPTO	VALOR PAGADO	VALOR RETENIDO
Servicio de Transporte	\$133.750.928	\$1.337.512
Servicios	75.167.827	3.006.711
TOTAL	\$ 208.918.755	\$4.344.223

Las pruebas de titularidad y el monto de los ingresos recibidos corresponden a:

- Certificados de retención en la fuente expedidos por BAVARIA S.A. y allegados al expediente por el contribuyente en la respuesta al requerimiento ordinario folios # 12 y 13.

.....PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia.....
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



- Reconocimiento de los ingresos omitidos por valor de \$75.167.827 por parte del contribuyente en respuesta al Requerimiento Ordinario (folio # 5 al 7) y en corrección voluntaria # 0729102000177-0 presentada en el Banco de Colombia el 20 de mayo de 1.998, en donde ajusta sus Ingresos por Servicios al valor total de los certificados de BAVARIA S.A.. El renglón IE (Otros ingresos distintos de los anteriores) refleja movimiento crédito de cuenta corrección monetaria (ST) y que presenta una diferencia de \$188.604, atendiendo a que ST (Cifra control 2) y IE en este caso deben coincidir.

2- Los costos solicitados por el contribuyente en la corrección ascienden a \$195.949.651 y representan el 93.8% de los ingresos.

El renglón CX (Otras deducciones), refleja movimiento débito de la cuenta de corrección monetaria SS (Cifra control 1).

3- Por el alto porcentaje de costos solicitados y por la obligatoriedad de llevar libros de contabilidad, se ordenó inspección contable para verificar los costos.

El contribuyente no presentó contabilidad ni soportes de los costos, como consta en acta adjunta al expediente folio # 26-27

GLOSAS PROPUESTAS

- De conformidad con los Artículos 20 inc. 2, 3, 11, 19 inc. 3 y 48 del Código de Comercio el contribuyente está obligado a llevar libros de contabilidad.

- El Decreto 2649/93 Art. 123 establece que los hechos económicos deben documentarse mediante soportes, de origen interno o externo, debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren

Los soportes deben adherirse a los comprobantes de contabilidad respectivos o, dejando constancia en estos de tal circunstancia, conservarse archivados en orden cronológico y de tal manera que sea posible su verificación.

- El contribuyente no presentó ni libros, ni soportes cuando las autoridades tributarias los exigieron (Auto contable # 0085 de Julio 3 de 1.998 folio # 18, acta folio # 26-27), constituyendo esto un hecho irregular en la contabilidad de conformidad con lo establecido en el Artículo 654 literal C, cuya irregularidad origina la sanción establecida en el Artículo 655 del Estatuto tributario (desconocimiento de costos y sanción por libros).

DESCONOCIMIENTO DE COSTOS



El contribuyente al no exhibir los libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria lo exigiere, incurrió en irregularidad contable de conformidad con el Artículo 654 literal C.

La irregularidad contable genera rechazo de costos y deducciones según lo establece el artículo 655 del Estatuto Tributario en cuantía de \$915.949.651.

Se excluyen tanto de los ingresos como de los costos el efecto de los ajustes por inflación, esto es no se toma en cuenta ni el IE ni el CX. Según la cuenta de corrección monetaria fiscal el efecto es neutro (Renglón SS y ST.

TOTAL INGRESOS	\$208.918.755
COSTOS	0

RENTA LÍQUIDA	\$208.918.755

Se deja constancia que el contribuyente podrá en vía gubernativa demostrar costos.”

(...)

Se ha dicho que en desarrollo de la inspección tributaria pueden decretarse múltiples medios de prueba, entre los que se incluye la inspección contable.

En el caso de autos ese medio probatorio – el de inspección contable - no pudo realizarse por causas ajenas a la Administración y exclusivamente atribuibles a la contribuyente, dado que esta no exhibió ni puso a disposición de la Administración los documentos objeto de tal diligencia (*libros de contabilidad, libros auxiliares, kárdex, comprobantes internos y externos, estados financieros y, en general, todos los que integran la contabilidad del contribuyente*), a pesar de las varias prórrogas que solicitó para hacerlo, como se evidencia en el recuento de hechos que acaba de traerse a colación.

En el marco del principio de justicia, esa sola circunstancia eximiría a la Administración de cualquier efecto legal propio de la falta de práctica de la inspección tributaria, como sería la no suspensión del término para notificar el requerimiento especial, porque ello trasladaría a la Administración la propia culpa del contribuyente, en desmedro del equilibrio que debe existir en el proceso tributario.

Se recuerda que la inspección contable es sólo uno de los medios probatorios que pueden decretarse en el desarrollo de la inspección tributaria. Tal relación de género - especie permite sostener que la falta de práctica de una inspección contable, cuando con ella confluyen otro tipo de pruebas, no necesariamente determina la falta de práctica de la inspección tributaria dentro de la cual se ordenan, precisamente porque esas otras pruebas pueden llegar a evidenciar que la inspección tributaria sí se practicó.

En este orden de ideas, considera la Sala que la Administración realizó la inspección tributaria porque agotó todos los requerimientos y gestiones necesarias para verificar los costos declarados, logrando



incluso a impartir las órdenes pertinentes para conocer y analizar la documentación contable de la contribuyente, de todo lo cual dejó las actas correspondientes.

Esa constatación permite reconocer el inicio y efectiva práctica de la diligencia de inspección tributaria, con actuaciones que demuestran la proactividad de la autoridad fiscal en relación con el objeto de dicha diligencia. Una conclusión contraria contravendría flagrantemente el espíritu del artículo 683 del Estatuto Tributario para restarle eficacia al poder fiscalizador.

Así pues, habiéndose practicado la inspección, se cumple el presupuesto previsto en el artículo 706 ibídem para que opere la suspensión del término de notificación del requerimiento especial, por el lapso fijo de tres meses, desde cuando se notificó el auto que decretó la inspección tributaria, se repite, el 6 de mayo de 1998.

Es claro que al vencimiento de dicho lapso continuaría el respectivo conteo del plazo para notificar el requerimiento especial que, en consecuencia, se extendió hasta el 29 de agosto de 1998⁸.

De lo anterior se colige que la notificación del requerimiento especial, el 25 de agosto de 1998, fue oportuna y, por tanto, impidió que la declaración privada modificada por los actos demandados quedara en firme, a la luz del inciso primero del artículo 714 del ET.

DE LA INCIDENCIA PROBATORIA DE LOS LIBROS CONTABLES Y SUS SOPORTES, EN LA COMPROBACIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES

La legislación tributaria sujeta la adopción de las decisiones administrativas fiscales al marco de los hechos probados en las actuaciones dentro de las cuales se profieran, mediante los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos (ET Art. 742).

Tal sujeción expresa claramente el postulado de “necesidad de la prueba”, también previsto para el procedimiento general (CPC Art. 174), y al cual la doctrina procesal se ha referido como “regla técnica de procedimiento” predicada del derecho probatorio⁹, constitutiva del presupuesto de las decisiones judiciales que implican la resolución de ciertas circunstancias para formar el convencimiento del juez o de las autoridades administrativas por medios externos.

⁸ Según se precisó párrafos atrás, el término de notificación inicial vencía el 29 de mayo de 1998, porque el plazo para declarar venció el 29 de mayo de 1996.

⁹ Tal tesis sostiene que los principios informadores del derecho probatorio como parte del derecho procesal, son los mismos que cumplen para este una labor orientadora, a saber: publicidad, eventualidad, economía procesal, igualdad e imparcialidad, caracterizados por su carácter absoluto una vez adoptados y la imposibilidad de predicar contrarios. Por su parte, las reglas técnicas son herramientas, en veces contradictorias, que el legislador puede emplear de acuerdo con las condiciones sociales, culturales y económicas de un determinado país, por ejemplo, la contradicción, no oficiosidad o carga de la prueba, necesidad, comunidad o unidad de la misma y la intermediación; las reglas técnicas opuestas que el legislador puede optar por desarrollar total o parcialmente, son la no contradicción, oficiosidad, no necesidad ni comunidad, la individualidad y la mediación (LÓPEZ BLANCO. Hernán Fabio, *Procedimiento Civil, Pruebas*. Segunda edición. Tomo 3, Dupré editores. Bogotá D. C. 2008. P. 33-35)



El mérito de los medios de prueba idóneos en las actuaciones fiscales depende de que estos formen parte de la declaración, de que se alleguen en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación o junto con las respuestas al requerimiento especial y a su ampliación, así como con los recursos que se interpongan e incluso de que se hubieren practicado de oficio u obtenido por un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario, o por envío de un gobierno o entidad extranjera, de oficio o a solicitud de la administración colombiana (ET art. 744).

La contabilidad, como registro cifrado de la situación patrimonial de un ente económico¹⁰, se incluye entre los medios probatorios que el legislador tributario estableció a favor del contribuyente, siempre que se lleve en debida forma, es decir, ajustada a los requisitos especialmente previstos en los artículos 773 y 774 *ibídem*¹¹ y, por remisión de la primera de dichas normas, a los propios de la legislación comercial¹² y a los establecidos en el estatuto contable – Decreto 2649 de 1993.

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

¹⁰ De acuerdo con el artículo 56 del Decreto 2649 de 1994, los registros deben hacerse a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se realizaron y cualquier error u omisión debe salvarse con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

¹¹ Art. 773. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

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

Art. 774. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;
2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos;
3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;
4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;
5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio.

¹² Artículos 48 a 60.



Tales libros contienen el asiento, en orden cronológico, de las operaciones mercantiles que realiza el ente económico y de todas aquellas que puedan influir en su patrimonio. En esos libros debe hacerse referencia a los comprobantes de contabilidad¹³ que soporten tales operaciones, a cada uno de los cuales deben anexarse los documentos que los justifican.

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

Sin duda alguna, esa exigencia – la de debida correspondencia – da cuenta de la importancia que tienen los comprobantes contables en nuestro sistema tributario, que a la postre se ratifica en disposiciones como los artículos 774, 775 y 776 del ET, en los cuales se condiciona la suficiencia probatoria de los libros de contabilidad al hecho de estar respaldados en comprobantes internos y externos, se reconoce la prevalencia de los asientos contables del contribuyente sobre la declaración de renta, cuando la declaración difiere de los asientos contables, y se limita la comprobación de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos hasta la concurrencia del valor de los comprobantes externos, cuando las cifras registradas en los asientos contables excedan el valor de los comprobantes.

De cara a ese conjunto documentario, la Sala ha advertido en la prueba contable una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros, los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables¹⁴.

Ahora bien, en virtud de las facultades de fiscalización e investigación que el artículo 684 del ET otorga a la Administración Tributaria para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, las autoridades de impuestos pueden, entre otras diligencias, exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados, y ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

La obligación de presentar libros de contabilidad debe cumplirse en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos, y la desatención de ese deber trae consigo tres consecuencias fundamentales¹⁵:

¹³ Documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen (C. de Co. art. 53).

¹⁴ Sección Cuarta, sentencia del 1º de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas

¹⁵ ET. arts. 780 y 781



- Priva al contribuyente de la posibilidad de invocar los libros no presentados como prueba a su favor.
- Constituye un indicio en contra del mismo contribuyente.
- Conduce a que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados, salvo que el contribuyente los acredite plenamente.

Es claro que en el marco del principio de la “carga de la prueba” previsto en el artículo 177 del CPC, *“incumbe a las partes probar los supuestos de hechos de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

Conforme con dicho postulado, el deber de procurar que las pruebas se practiquen o aporten recae en los sujetos de derecho que intervienen en el proceso, independientemente de la oficiosidad en el decreto y práctica de los medios probatorios, pues los interesados son los más conocedores de las pruebas que deben emplear para demostrar los hechos en que se fundamentan sus pretensiones o excepciones¹⁶.

De allí que en los eventos en que no existan pruebas el juez no pueda abstenerse de decidir, sino que deba proferir un fallo en contra de quien tenía la carga de aportarlas, máxime en asuntos fiscales materializados a través de actos declarativos que se presumen legales y en los que se traslada a los contribuyentes el deber de desvirtuar esa presunción, por medios conducentes, pertinentes y útiles.

De contera, ante el rechazo total o parcial de costos, gastos y deducciones, el contribuyente que los declara para disminuir su base gravable de renta, debe suministrar las pruebas que descarten esa decisión administrativa, las cuales, a la luz de la consecuencia prevista en el ya referido artículo 781 del ET (*el desconocimiento de costos, gastos y deducciones*) son, por excelencia, las de tipo contable.

DE LAS CAUSAS QUE JUSTIFICAN LA NO EXHIBICIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD EXIGIDOS POR LA ADMINISTRACIÓN

En términos del artículo 781 del ET, únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación de los libros de contabilidad cuando la Administración lo exige, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito¹⁷, que a la luz del artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, dispone:

¹⁶ Op ci,t nota 3, p. 37

¹⁷ En la Sentencia de la Sección Cuarta del 1º de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas, la Sala señaló: “En esa medida, el contribuyente debe primero desvirtuar, por un lado, el indicio en contra, esto es, demostrar que no presentó la contabilidad, o no la presentó en debida forma, porque ocurrió alguna causal de fuerza mayor o caso fortuito. Pero el contribuyente deberá, además, probar los costos, las deducciones, los descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad¹⁷ (la nota dice: *Esa tesis ha sido expuesta, entre otras, en las sentencias del 4 de agosto de 1995, expediente 5282, del 27 agosto de 1999, expediente 9515, ambas con ponencia de delio*



“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.

Es claro que, a la luz del principio de la carga de la prueba, quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito como circunstancias excepcionales eximentes de responsabilidad, debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.

De allí que en casos como, por ejemplo, la pérdida de los libros de contabilidad por hurto, la Sala haya considerado que esa circunstancia no constituye fuerza mayor o caso fortuito, cuando no se adoptan las medidas de custodia, conservación y reconstrucción legalmente previstas, porque se convierte en una circunstancia previsible que el contribuyente puede superar¹⁸.

La guarda y cuidado de la información contable, lejos de ser una potestad del contribuyente, constituye una obligación de inexorable cumplimiento, en cuanto instrumento que efectiviza la facultad de fiscalización por garantizar la exhibición de los libros y soportes de contabilidad y la confiabilidad de la información que estos contienen.

Por su parte, el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, dispone:

Gómez Leyva, y del 30 de abril de 2003, expediente 13237, M.P. María Inés Ortiz.) — los libros, o los comprobantes externos o los demás documentos que respalden el hecho económico que el contribuyente pretende hacer valer—.

En el proceso judicial, entonces, el contribuyente puede aportar las pruebas que dejó de presentar cuando lo requirió la administración, siempre que demuestre la circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito¹⁷ (*la nota dice: Ibíd. nota al pie número 2*). Es decir, sin que se desconozca el principio de unidad de la prueba contable, el contribuyente podrá aportar los soportes externos que dejó de aportar en vía gubernativa y que demuestren la realidad del hecho económico. No puede perderse de vista que los comprobantes externos e internos y los demás documentos que respaldan la contabilidad permiten tener un alto grado de certeza del hecho económico que declara el contribuyente y que está plasmado en la contabilidad. La contabilidad sólo revela, traduce, la realidad del hecho económico que tienen los comprobantes o demás documentos y, por ende, los comprobantes se ven como más apropiados frente a los registros que aparezcan en los libros.

En esa dinámica, al juez administrativo le compete examinar, primero, si está probada la causal de fuerza mayor o caso fortuito que desvirtúe el indicio en contra del contribuyente. Y sólo si está probada dicha causal, el juez puede examinar la prueba traída por el contribuyente y determinar si está demostrada, según el caso, la procedencia del costo, la deducción, el descuento o el pasivo que desconoció la administración tributaria. Es decir, si no comprueba que la contabilidad no se aportó porque ocurrió una causal de fuerza mayor o caso fortuito, el juez no puede valorar la prueba que traiga el contribuyente al proceso judicial, pues eso desconocería el principio de lealtad y el mismo artículo 781 E.T.

¹⁸ Sentencias del 23 de enero de 2014, exp. 19245 y 17 de noviembre de 1995, exp. 7321



“ARTICULO 135. *Pérdida y reconstrucción de los libros. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.*

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición”.

Aunque la demandante no precisa las razones de fuerza mayor que se limita a invocar como causa de que no hubiera podido exhibir su contabilidad, el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión asocia dicha circunstancia al ejercicio de las funciones asignadas al contador de la compañía, afirmando que la no exhibición obedeció a razones imputables a esas funciones, que condujeron a denunciar la pérdida de libros el 8 de abril de 1999, ante la inspección penal municipal de Bucaramanga y a reportar ese hecho ante la Cámara de Comercio de la misma ciudad, el día 12 del mismo mes (fls. 196, 200 a 202, c. 1).

Tanto el reporte como la denuncia señalada se habrían hecho casi un mes después de proferida la liquidación oficial de revisión demandada. De hecho, la aparente pérdida no se puso de presente en la respuesta al requerimiento especial, no obstante que para ese entonces el demandante había intentado posponer la efectiva exhibición de los libros, con diversas solicitudes de prórroga, excusándose en la ausencia de su contador.

Ese proceder del contribuyente no sólo se presta para inferir su previo conocimiento sobre la situación que afectaba los libros contables que estaba obligado a llevar, sino la inercia para contrarrestar presurosamente tal situación bajo el apremio de colaborar con la labor fiscalizadora que estaba realizando la Administración y de coadyuvar a la efectividad del principio de debida distribución de las arcas públicas.

Por tanto y sin duda alguna, la no presentación de los libros y soportes contables al momento en que fueron exigidos por la Administración, configuró un indicio en contra del contribuyente, en cuanto las circunstancias eximentes que invocó en vía gubernativa no demuestran la adopción de medidas necesarias para la oportuna guarda, custodia y conservación de unos y otros ni, por ende, los hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que establece el artículo 781 del ET.



Dicho indicio no lo supera la solicitud de la contribuyente en el recurso de reconsideración, en el sentido de que se decretara nuevamente la inspección tributaria, eso sí, con la expresa exigencia de ser avisado “con suficiente anticipación dado que por los hechos imputables a las conductas del señor Fuentes (el contador) tuve que contratar otros contadores.” (fl. 196, c. 1)

Y si bien en la parte motiva del recurso la contribuyente afirmó adjuntar copia de los ingresos en los que incurrió, con comprobantes y soportes provenientes de los terceros beneficiarios de los pagos, en la relación de pruebas anexas que anuncia no señaló ninguno de dichos documentos (fls. 196 - párrafo 6 - y 198, c. 1), y la directa verificación de los adjuntos advierte que aquellos no se aportaron (fls. 199 a 243, c. 1).

Respecto de pagos, los antecedentes administrativos sólo incluyen dos certificados de retención en la fuente de Bavaria S.A., a nombre de la demandante y por concepto de servicios (fls. 108 y 109), y sobre registros contables, la fotocopia sombreada y en partes ilegible, de un cuadro referido como balance de prueba a diciembre 31 de 1995 y ajustes por inflación del mismo año (fl. 113).

Lo anterior conduce a señalar que en las actuaciones de fiscalización y determinación, la Administración no tuvo a su alcance ningún soporte pertinente, conducente y fehaciente para evaluar la realidad de los costos declarados.

Solo en sede judicial, por razón de la prueba ordenada mediante auto del 18 de abril de 2007 (fls. 268 a 270, c. 1), se allegó copia auténtica de los libros de contabilidad (mayor caja diario, mayor inventario y balances y mayor y balances) del año 1995 (fl. 272 a 460, c. 1).

Dando alcance a esa oficiosidad, al amparo del deber que impone el numeral 4 del artículo 37 del CPC¹⁹, la Sala valoró la prueba contable para determinar la procedencia de los costos y deducciones declarados.

Sin embargo, se observa que las copias de los libros y los interrogatorios de parte que se practicaron no prueban que las cifras de la declaración privada sean verdaderas, en tanto no permiten determinar concreta y contundentemente el beneficiario de los pagos, el concepto por el que se hicieron, ni su valor.

En efecto, la fotocopia anexada a la respuesta del Requerimiento Ordinario 00444 del 7 de mayo de 1998 (fls. 101 a 103), contentiva de la relación de ingresos con el nuevo movimiento de ajustes por inflación y los asientos de cierre, además de ser difícilmente legible, no contiene el detalle pormenorizado de cada uno de los nuevos ajustes generados.

¹⁹ “Emplear los poderes que este código le concede en materia de pruebas, siempre que lo considere conveniente para verificar los hechos alegados por las partes y evitar nulidades y providencias inhibitorias.”



Así mismo, la confrontación de los saldos declarados al cierre del año 1995 con los libros oficiales de contabilidad allegados al Tribunal (caja diario y mayor y balances), muestran diferencias entre los costos y deducciones declarados y los reportados en la relación anteriormente mencionada.

Los libros no constatan el manejo de la cuenta contable PUC 6 correspondiente a costos; ante esa falencia, no logra establecerse la existencia de los que fueren directamente proporcionales a los ingresos operacionales de la demandante, y claramente la ausencia de soportes directos de los costos incurridos, obstruye la debida identificación del aumento de los ingresos presentados en la declaración de corrección.

Lo que si se muestra es el manejo de la cuenta PUC 5, correspondiente a “gastos”, cuyos saldos tampoco corresponden a los montos presentados en la declaración. De igual forma, para los montos presentados en dicha cuenta, el libro oficial caja diario registra un movimiento parcial crédito mayor al movimiento débito, alterándose así la naturaleza de su saldo.

En síntesis, los documentos aportados registran gastos con base en los cuales se toma el monto de costos y deducciones, pero la suma de los mismos no cruzan debidamente con los montos declarados.

Igualmente, para determinar si procedía la inclusión de dichos conceptos en la declaración de renta, como factores determinantes de su base gravable, se requiere un anexo o documento contentivo de una relación directa, específica y pormenorizada de los mismos, que pueda cotejarse con los libros contables presentados. Dicha relación se echa de menos en el sub lite.

Por lo demás, normas como los artículos 632, 655, 776 y 781 del ET, ratifican la idoneidad de la prueba contable para la demostración de costos y deducciones, con el alcance de tarifa legal, y descartan per se la prueba testimonial para tal efecto.

Conforme con lo explicado, procedía el rechazo de costos dispuesto por los actos demandados.

EL RECLAMO RESPECTO DEL MÉTODO DE DEPURACIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 26 DEL ET Y LA APLICACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS

El reclamo respecto de la determinación de la renta por el método ordinario aplicado en la declaración de corrección, apunta a la inclusión de los costos en la respectiva liquidación del impuesto por parte de la judicatura, lo cual supone la previa aceptación de los mismos.

No obstante, como según se concluyó en el acápite anterior, dichos costos deben desconocerse por no encontrarse plenamente acreditados, la glosa enunciada pierde fundamento por sustracción de materia.

En cuanto a la aplicación de costos estimados, es decir, de los acordes con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, carece la Sala de pruebas necesarias para el estimativo correspondiente.

PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



En efecto, el artículo 82 del ET previó:

“ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS. Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, **el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales^{<1>}, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.**

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad.”

No contando esta Corporación con bases de datos oficiales para identificar a otras personas que hayan ejercido la misma actividad del contribuyente, ni, por ende a los costos en que incurrieron durante el ejercicio de la misma en el año 1995 (período gravable investigado en el caso de autos), y dado que la demandante no aportó documento alguno sobre esos aspectos, no obstante corresponderle la carga de la prueba como parte interesada en que se le apliquen los costos estimados, no procede dicha forma de fijación de costos.

Por lo demás, como la demandante no planteó señalamiento alguno en cuanto a que los costos declarados estuvieran asociados con enajenación de activos, se descarta la estimación del costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación.

En consecuencia, no procede el cargo.

DE LA VIOLACIÓN DEL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA DE LA SENTENCIA POR RAZÓN DE LA NULIDAD PARCIAL QUE DISPUSO

En concordancia con los requisitos de los numerales 2 y 4 del artículo 137 del CCA (*lo que se demanda, la indicación de las normas violadas y la explicación del concepto de violación*), vigentes para cuando se profirió el fallo apelado y en orden a que este se expida dentro del marco de la litis que

.....
PricewaterhouseCoopers Servicios Legales y Tributarios Ltda, Calle 100 No. 11a-35, Bogotá, Colombia
Tel: (57-1) 634 0555, Fax: (57-1) 610 4626, www.pwc.com/co



plantea la demanda, dado que al demandante es a quien le corresponde desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos, el artículo 170 ibídem dispuso:

“La sentencia tiene que ser motivada. Debe analizar los hechos en que se funda la controversia, las pruebas, las normas jurídicas pertinentes, los argumentos de las partes y las excepciones con el objeto de resolver todas las peticiones...”

Por su parte, el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil señala:

“La sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la Ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.”

Este marco normativo describe el principio de congruencia de la sentencia, en sus dos acepciones: como armonía entre la parte motiva y la resolutive del fallo (congruencia interna), y como conformidad entre la decisión y lo pedido por las partes en la demanda y en la contestación (congruencia externa)

El principio así concebido persigue la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial certera sobre el asunto puesto a consideración del juez, al igual que la salvaguarda del debido proceso y del derecho de defensa del demandado, cuya actuación procesal se dirige a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.

Igualmente, trae consigo los conceptos de fallo ultra y extrapetita, como decisiones que van más allá de lo pedido, ya sea porque se otorgan cosas adicionales a las solicitadas en la demanda (sentencia ultrapetita), o porque se reconoce algo que no se solicitó (sentencia extrapetita)²⁰.

La DIAN señala que la sentencia violó el principio de congruencia, porque a pesar de que su análisis de fondo encontró legales los actos demandados, los anuló parcialmente por un concepto ajeno a los mismos, cual es la imposición de una sanción por libros de contabilidad.

En concordancia con tal decisión y la razón de la misma, ordenó que se devolviera el valor pagado por concepto de sanción por libros, debidamente indexado.

Ciertamente, por el hecho irregular contemplado en el literal c) del artículo 654 del ET, la liquidación oficial de revisión demandada destacó la procedencia de imponer sanción por libros de contabilidad, con base en el artículo 655 del ET, que a la letra dispone:

²⁰ En el mismo sentido, sentencia del 16 de septiembre del 2010, exp. 16605, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



“Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de veinte millones de pesos (\$ 20.000.000). (Valor año base 1987).

Cuando la sanción a que se refiere el presente Artículo, se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado del acta de visita a la persona o entidad a sancionar, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

Parágrafo. *No se podrá imponer más de una sanción pecuniaria por libros de contabilidad en un mismo año calendario, ni más de una sanción respecto de un mismo año gravable.”*

Esta sanción fue prevista para castigar cualquiera de las irregularidades señaladas en el artículo 654 ibídem, a saber:

- a) No llevar libros de contabilidad si hubiere obligación de llevarlos;
- b) No tener registrados los libros principales de contabilidad, si hubiere obligación de registrarlos;
- c) No exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren.

Según los hechos traídos a colación en esta providencia y la Resolución 0231 del 25 de marzo de 1998, el contribuyente incurrió en la irregularidad descrita en el literal c) pretranscrito, tal como lo enunció la parte considerativa de la liquidación oficial de revisión demandada, que modificó la declaración de impuesto sobre la renta de 1995 para rechazar los costos reportados por el contribuyente (fl. 155, c. 1).

Sin embargo, como la decisión sancionatoria se adoptó por resolución independiente (0231 del 25 de marzo de 1998), la legalidad de la misma no es un aspecto discutible en el presente proceso exclusivamente originado en la acción impetrada contra la referida liquidación oficial.

Desde esa perspectiva, concluye la Sala que la sentencia apelada ciertamente violó el principio de congruencia previsto en el artículo 305 del CPC, porque no guardó consonancia con los hechos aducidos en la demanda.

En concordancia con lo anterior, se revocará la sentencia apelada para, en su lugar, negar las pretensiones de la demanda, porque, según lo analizado en esta providencia, la valoración de los libros presentados ante la judicatura dejó en claro la procedencia del rechazo de costos y, por ende, la configuración de inexactitud sancionable.



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. **REVÓCASE** la sentencia del 14 de mayo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la sociedad JORGE PARRA Y COMPAÑÍA LTDA., contra la DIAN. En su lugar se dispone:

“**NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda”

2. Acéptase la renuncia presentada por el abogado Juan Carlos Díaz García al poder que se le confirió para defender los intereses de la DIAN en la presente causa (fl. 47, c. 2).

Así mismo, se prescinde de la comunicación prevista en el inciso 4º del artículo 76 del CGP²¹, porque mediante escrito visible en el folio 49 de este cuaderno, la abogada Sandra Liliana Cadavid Ortiz manifestó asumir directamente la defensa judicial de dicha parte.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

²¹ De acuerdo con el numeral 6º del artículo 627 del mismo código y el Acuerdo PSAA13-10073 del 27 de diciembre de 2013, de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, el referido código se implementará en Bogotá a partir del 1º de diciembre de 2015, en lo que atañe a la puesta en funcionamiento del sistema oral y por audiencias, no a cuestiones de procedimiento general.