

**CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA - No se tiene en cuenta cuando se omite su presentación / PRESUNCION DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS - La carga de la demostración del hecho que origina la presunción es de la DIAN**

La demandada no puede objetar el dictamen pericial con el argumento de que la sociedad no invocó en el proceso administrativo el mencionado error contable y por lo tanto, conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la contabilidad no se puede aducir posteriormente como prueba, pues la prohibición que consagra la norma se refiere al hecho de que un contribuyente no presente su contabilidad cuando la DIAN lo requiera, es decir, haya una conducta evasiva, la cual no se presentó en este caso. Además, las partes en el proceso contencioso están en la libertad de solicitar pruebas con las que pretendan desvirtuar la legalidad de los actos administrativos o mejorar las presentadas ante la Administración. La Sala estima en todo caso, que del texto del artículo 760 del Estatuto Tributario, surge que la carga de demostración del hecho que origina la presunción de ingresos por omisión de compras es de la DIAN.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 760**

**IMPUESTOS DE PERIODO - Las normas que los regulan deben comenzar su aplicación en el período siguiente a su vigencia**

En efecto, la norma fue adicionada por el artículo 4 de la Ley 383 de 1997 y conforme al artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, de manera que como el impuesto de renta grava hechos económicos de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, el artículo 4 de la Ley 383 de 1997 no podía tener aplicación para la determinación del impuesto de renta de ese año, sino a partir de 1998, pues se refiere precisamente a la procedencia de costos. Por las razones expuestas el artículo 771-3 del Estatuto Tributario no podía ser el fundamento para el rechazo de los costos de ventas solicitados en la declaración, pues, no era aplicable para el impuesto de renta de 1997. Por lo tanto, en este punto se accederá a la nulidad solicitada.

**SANCION POR INEXACTITUD - Es improcedente cuando la adición de ingresos se debe a la falta de prueba / ADICION DE INGRESOS POR FALTA DE PRUEBA - Hace improcedente la sanción por inexactitud**

En cuanto a la sanción relativa a la presunción de ingresos en la parte que no prosperó, se debe levantar, pues, como lo tiene sentado la Sala cuando la adición de ingresos se debe a la carencia de soporte probatorio, es una circunstancia que no constituye inexactitud ni permite considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados.

**Nota de Relatoría:** Sobre levantamiento de la sanción por inexactitud por falta de prueba ver sentencias CE, S4, Rad. 15164, 2007/02/22, MP María Inés Ortiz Barbosa y CE, S4, Rad. 14535, 2006/06/07, MP Ligia López Díaz

## **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C., treinta (30) de abril de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2001-00693-02(16113)**

**Actor: JEANS & JACKETS S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

### **FALLO**

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia de 5 de abril de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, parcialmente estimatoria de las súplicas de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de JEANS & JACKETS contra el acto administrativo que modificó el impuesto de renta de 1997.

### **ANTECEDENTES**

El 16 de abril de 1998 JEANS & JACKETS S.A., presentó la declaración de renta de 1997 con un saldo a pagar de \$44.532.000.

El 31 de marzo de 2000 la DIAN profirió el requerimiento especial 0022 por medio del cual propuso la modificación del impuesto de renta de 1997 y la imposición de la sanción por inexactitud por el rechazo del costo de ventas soportado en declaraciones de importación en las que no se pagaron los tributos aduaneros y por la determinación de ingresos presuntos por supuesta omisión de inventarios. Se planteó un total saldo a pagar por \$506.126.000

Previa respuesta al requerimiento especial, la DIAN mediante liquidación de revisión 900139 de 30 de noviembre de 2000 modificó la declaración de renta de 1997 de la actora en los términos propuestos en el requerimiento.

### **LA DEMANDA**

En virtud del artículo 720 del Estatuto Tributario JEANS & JACKETS S.A., solicitó la nulidad de la liquidación de revisión 900139 de 30 de noviembre de 2000 y a

título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara en firme la liquidación privada del impuesto de renta de 1997.

Invocó como normas violadas los artículos 760 y 771-3 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo sintetiza así:

**1. Rechazo de los costos por la defraudación relacionada con las declaraciones de importación.** La Administración rechazó los costos de venta declarados porque no se recibió el pago de los tributos aduaneros en la importación de la materia prima para la producción de prendas de vestir. Sin embargo, el rechazo de costos conforme al artículo 771-3 del Estatuto Tributario, sólo procede cuando el responsable de la infracción es el contribuyente, es decir, cuando de cualquier forma participe en la infracción o a sabiendas de tal hecho, efectuó compras de los bienes materia del fraude, situación que no ocurrió en el presente caso, ya que la actora sí cumplió con la obligación de pagar sus tributos.

La importación de los bienes lo hizo a través de la sociedad de intermediación aduanera S.I.A. LTDA., quien al momento de realizar la labor encargada, contaba con todas las licencias y permisos para desarrollar su actividad. La intermediaria, no obstante la actora le dio el dinero para cancelar los tributos a favor de la DIAN, omitió pagarlos y procedió a expedir comprobantes bancarios falsos, lo que dio origen a la investigación penal, por falsedad material en documento público. Sin embargo, la Administración no tuvo en cuenta la conducta de S.I.A. LTDA., e incluyó a la actora, como partícipe del punible cometido, sin que hubiera la más mínima prueba de que hubiera participado en forma alguna en una práctica de contrabando.

**2. Presunción de ingresos por omisión de inventarios.** La Administración aplicó el artículo 760 del Estatuto Tributario como referencia para considerar que hubo una omisión de ingresos, pero la norma, cuyo origen es el Decreto 3541 de 1983 y que se hizo extensivo al impuesto de renta, tiene la finalidad de impedir que se manibre con el valor de los inventarios finales la determinación del costo de lo vendido y evitar que se efectúen ventas sin generar el IVA.

La DIAN no puede distorsionar los fines de la norma y suponer una omisión de bienes en el inventario sin tener en cuenta que lo que se presentó fue un error en la entrada de bienes provenientes del exterior, razón por la cual se reversó la mercancía ingresada erróneamente, mediante una salida y una nueva entrada, de tal manera que el sistema contable arrojaba una orden de salida de inventario. El

nuevo ingreso de la mercancía al inventario se hizo con el nombre correcto del proveedor.

No hay ni puede haber una prueba en el expediente de tal omisión, además, la DIAN no hizo una confrontación física mediante la cual se estableciera que había mercancía en el almacén que no estaba en el inventario, sino que confrontó una información proveniente del mismo contribuyente, la interpretó a su criterio y concluyó sin evidencia alguna, la existencia de omisión de bienes en el inventario.

**3. Improcedencia de la sanción por inexactitud.** Aunque procediera la adición de ingresos o el rechazo de costos, la sanción carece de todo sustento, pues agregar al rechazo de costos, una sanción por inexactitud, no solo contradice el principio de justicia sino el marco jurídico de esta sanción, ya que si se rechazan los costos es porque realmente existieron.

Igual sucede con la presunción de ingresos, pues es arbitrario que se imponga la sanción sin que se haya probado la omisión de ingresos, es decir, con base sólo en una presunción.

## OPOSICIÓN

La DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

1. Procede el rechazo del costo de ventas solicitado porque conforme al artículo 771-3 del Estatuto Tributario el valor de los bienes introducidos al territorio nacional sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes, no podrá ser tratado como costo o como deducción en el impuesto sobre la renta por el infractor, por quien de cualquier forma participe en la infracción o por quienes a sabiendas de tal hecho efectúen compras de estos bienes.

Las declaraciones de importación de la actora fueron tachadas de falsas, porque tenían adherido un sticker que no corresponde al banco receptor. Conforme a los artículos 3 y 10 del Decreto 2685 de 1999 el importador es responsable de la obligación aduanera de presentar la declaración y pagar los tributos aduaneros, lo cual es intransferible, aunque para efectos de la presentación de la declaración se pueda contratar a una sociedad de intermediación aduanera. La responsabilidad del importador no se puede diluir porque se encargue a una intermediaria para la presentación de la declaración y pago de los impuestos.

2. La DIAN solicitó a la actora que pusiera a disposición la mercancía de origen extranjero, que como resultado de un cruce de entradas al almacén de aquélla contra las declaradas por el contribuyente, se estableció que carecía de soportes documentales relacionados con su ingreso al territorio nacional.

No está probado que las compras por \$140.913.000 hubieran sido adquiridas en el extranjero, por eso no pudo ser registrada en la contabilidad del contribuyente como se evidenció en la visita de la DIAN, por tanto, se configura una omisión de ingresos gravados y da lugar a la aplicación de la presunción de ingresos del artículo 760 del Estatuto Tributario.

3. No es aplicable la prejudicialidad penal a este tipo de asuntos, de acuerdo con el artículo 170 del Código de Procedimiento Civil y la sentencia del Consejo de Estado de 9 de septiembre de 1994.

4. La sanción por inexactitud se debe mantener porque se configuraron hechos sancionables, como omisión de ingresos así como la inclusión de costos improcedentes de los cuales se derivó un menor impuesto o saldo a pagar por la contribuyente.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal anuló parcialmente la liquidación de revisión y determinó como total saldo a pagar \$278.971.000. Las consideraciones se pueden resumir así:

**1. Rechazo de lo costos por la defraudación relacionada con las declaraciones de importación.** De las pruebas del proceso se estableció que los impuestos aduaneros efectivamente se causaron con la importación de la mercancía, pero no fueron pagados según certificación de las entidades bancarias. En consecuencia, el costo de ventas declarado por \$223.033.000 no es procedente pues ese dinero nunca ingresó al fisco.

Conforme a los artículos 1, 2, 3, 10 y 11 del Decreto 2532 de 1994 que regulan la intermediación aduanera y a los artículos 2, 420, 437 y 792 del Estatuto Tributario la responsabilidad por el pago de los tributos aduaneros indiscutiblemente es del importador, la sociedad de intermediación no lo sustituye en esa obligación, pues sólo es responsable como intermediaria y declarante autorizado.

El dictamen pericial sólo hace un recuento del procedimiento efectuado por la demandante pero no demuestra que el pago de los tributos aduaneros haya sido realizado en el banco.

**2. Presunción de ingresos por omisión de inventarios.** Del dictamen pericial se concluye que la demandante cometió un error en la orden de compra 18358 y en las entradas al almacén 22706 por \$75.565.580.96 y 22707 por \$48.194.380.73, de 17 de junio de 1997, error que consistió en asignar un nombre de proveedor distinto al verdadero.

El proveedor inicialmente ingresado fue TAIYUEN TEXTILES CO, cuando en realidad era ROYALTY EXIMPORT, para su corrección, la actora reversó el ingreso mediante salidas de almacén 0098265 y 0098266, por valor de \$75.565.580 y \$48.197.380.73 respectivamente. A nivel interno se reversó la entrada de la mercancía en el Kardex y se procesó la orden de compra 18374 a nombre de ROYALTY EXIMPORT y las entradas de almacén 22809 y 22810 por \$75.565.580.96 y 48.197.380.73.

Según el dictamen la operación errónea se realizó el 27 de junio de 1997 y la segunda operación, es decir, la de la corrección, con la nueva orden de entrada, el 28 de junio del mismo año.

Por lo anterior, el ingreso de las mercancías estuvo debidamente soportado, los valores son los mismos y además existen documentos que demuestran la negociación con ROYALTY EXIMPORT, como facturas de compra, declaraciones de importación, registro de importación de Incomex, factura de venta de intermediarios aduaneros, solicitud de apertura de crédito documentario del IFI, liquidación definitiva de la carta de crédito, certificado de inspección del ITS-Intertek Testing Services y orden de servicio de la empresa transportadora.

No sucede lo mismo con las entradas de almacén 21523, 21593 y 21594, pues, no se pudo determinar que se haya presentado el mismo error; no hay justificación de las órdenes de salida 93247, 93351 y 93359 de febrero de 1997 ni prueba de la introducción legal de esa mercancía a territorio nacional.

En consecuencia practicó una nueva liquidación para determinar el impuesto de acuerdo con la partida que se aceptó parcialmente, lo que conllevó a que se redujera la sanción por inexactitud.

## LAS APELACIONES

La **demandante** planteó los siguientes cargos contra la decisión:

1. No procede la aplicación de la sanción señalada en el artículo 771-3 del Estatuto Tributario porque está dirigida para quién haya incumplido su obligación de pago de tributos aduaneros hubiere actuado como participe en la infracción del deber tributario, o a sabiendas del no pago de los tributos aduaneros, hubiera adquirido bienes respecto de los cuales se haya incumplido la obligación aduanera.

La actora cumplió la obligación de pagar sus tributos aduaneros, conforme a las normas aduaneras, es decir, a través de la SOCIEDAD DE INTERMEDIARIOS ADUANEROS S.I.A LTDA.

Es inaceptable que a la demandante se le de un tratamiento de autor, participe o cómplice de una conducta punible, sin derecho a un debido proceso que incluye que tal calificativo sólo pueda hacerlo la autoridad competente y no la Administración Tributaria.

Además, el no ingreso al fisco del pago de sus tributos, no es de su cargo, pues, fue víctima de una conducta punible de la intermediaria, quien importó las mercancías y recibió el pago de esos tributos, sólo que no los consignó en la entidad bancaria y aún así expidió comprobantes falsos del pago.

Lo que sí está probado en el proceso es que la intermediaria fue sancionada por la comisión de esas conductas irregulares con la pérdida de la licencia para seguir operando y fue objeto de una investigación penal por falsedad material en documento público, investigación que dio mérito para proferir resolución de acusación en contra de sus representantes.

2. No se debe aplicar la presunción de ingresos parcialmente como lo hizo el Tribunal, pues no tuvo en cuenta en su integralidad el dictamen pericial que en la página 5 señala que las entradas de almacén 21523, 21593 y 21594 a nombre de TAIYUEN TEXTILES, reversadas con las salidas de almacén 0093247, 0093350, 0093351, fue una situación igual que las entradas de almacén 22706 y 22707 y que obedeció a problemas de identificación del proveedor.

El fin de la presunción de ingresos por omisión de inventarios, es la de sancionar a los comerciantes que pretendan ocultar mercancías de su stock y, no procede con

base en simples cuestiones formales o de trámite contables de los contribuyentes que no tienen que ver con defraudación tributaria. Aplicar la presunción en este caso, en el que hubo un error en la entrada de mercancía, distorsiona los fines de la sanción y desconoce el espíritu de la justicia. En ningún momento la DIAN encontró en las instalaciones de la sociedad, una cantidad de mercaderías superior a la registrada en sus inventarios.

2. No es procedente la sanción por inexactitud, pues el artículo 647 del Estatuto Tributario se refiere a la inclusión en las declaraciones tributarias de información distorsionada o falsa. En este caso la actora cumplió todas sus obligaciones legales, tanto en lo aduanero a través de la S.I.A LTDA, como en la corrección de imprecisiones simplemente nominales y accidentales, ocurridas al momento de confeccionar sus inventarios.

La **demandada** solicitó que se revocara la sentencia y se denegaran las pretensiones de la actora porque lo que ha cuestionado la Administración es que las compras carecen de documentación que pruebe su adquisición en el extranjero, lo cual hace imposible su registro en la contabilidad, situación que se enmarca en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

En la objeción al dictamen pericial manifestó que la demandante en la visita contable no adujo ni probó la existencia del error contable ni su corrección, por lo tanto, no puede invocar su contabilidad como prueba (artículo 781 de Estatuto Tributario).

El dictamen no identifica los comprobantes de contabilidad, quien los autorizó y elaboró, la fecha en que se efectuaron y las cuentas afectadas con el asiento, como lo dispone el Decreto 2649 de 1993.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró lo expuesto en la apelación y frente al recurso de la demandada expuso en síntesis lo siguiente:

Con relación con la presunción de ingresos la Administración sólo afirma que sí se presentó la omisión en el registro de compras, pero de ninguna manera demuestra de manera efectiva, la ocurrencia de tal conducta, lo cual contrasta con el dictamen pericial que tuvo en cuenta el Tribunal de Cundinamarca como sustento de su decisión.

Es posible que las deficiencias de tipo contable que tuvo la actora, generen algunos efectos, pero, de ninguna manera pueden traducirse en la omisión de compras a que alude el artículo 860 del Estatuto Tributario.

La **demandada** reiteró que al momento de la visita la sociedad no aportó los soportes necesarios que probaran los errores que adujo con posterioridad, por tanto no puede ahora alegarlos como prueba, máxime que los comprobantes de ingreso y egreso no tienen las especificaciones para que puedan servir de prueba.

Se debe corregir la liquidación del Tribunal, pues, tiene unos errores de numeración de los renglones que aunque son de forma, podría llevar a equívocos al momento de aplicar el proveído.

En lo demás solicitó que se confirmara la decisión del Tribunal y se mantenga la sanción por inexactitud.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara la decisión por las siguientes razones:

1. Si bien es cierto que la DIAN en la investigación solicitó a la actora poner a su disposición la mercancía de origen extranjero carente de soportes documentales relacionados con su ingreso al país, la contribuyente siempre afirmó que no existía omisión de bienes en el inventario y que se trataba de un error en la entrada de mercancías provenientes del exterior, registradas como compradas a un proveedor distinto. Este error fue ratificado por el dictamen pericial que encontró respecto de unas salidas del almacén el movimiento contable que reversaba los registros. En relación con otras entradas al almacén no hubo prueba sobre la corrección contable.

2. Conforme a la normatividad aduanera vigente para la época de los hechos y por cuanto la mercancía no fue declarada por no estar amparada en una declaración de importación, la DIAN debía dar aplicación al artículo 771-3 del Estatuto Tributario.

3. La sanción debe mantenerse en relación con los cargos que no prosperaron conforme lo decidió el Tribunal.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes se decide sobre la legalidad del acto administrativo mediante el cual la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta de JEANS & JACKETS S.A., de 1997, concretamente, en cuanto estableció presunción de ingresos por omisión del registro de compras, rechazó costos de ventas e impuso sanción por inexactitud así.

### **1. Presunción de ingresos por omisión en el registro de compras**

El Tribunal accedió parcialmente a este cargo con fundamento en el dictamen pericial que evidenció el error en que incurrió la actora en la orden de compra 18358 y en las entradas al almacén 22706 por \$75.565.580.96 y 22707 por \$48.194.380.73, de 17 de junio de 1997, pues, se asignó un nombre de proveedor distinto al verdadero, razón por la cual se procedió a reversar el ingreso mediante salidas de almacén 0098265 y 0098266, por los mismos valores. Se probó que a nivel interno se reversó la entrada de la mercancía en el Kardex y se procesó la orden de compra 18374 a nombre de ROYALTY EXIMPORT y las entradas de almacén 22809 y 22810 por idénticos valores.

Para la demandada se debe mantener la glosa porque las compras no tienen los documentos que acrediten que se adquirieron en el extranjero, lo cual hace imposible su registro en la contabilidad. Además en la visita contable la sociedad no adujo ni probó la existencia del error ni su corrección, por lo tanto, el dictamen pericial sobre la contabilidad no puede servir de prueba (artículo 781 de Estatuto Tributario), máxime que no señala los comprobantes de contabilidad, la persona que los autorizó y elaboró, la fecha en que se efectuaron y las cuentas afectadas con el asiento.

El fundamento legal de la glosa es el artículo 760 del Estatuto Tributario que dispone que cuando se constate que el responsable ha omitido registrar compras destinadas a las operaciones gravadas, se presumirá como ingreso gravado omitido el resultado que se obtenga del siguiente cálculo: el valor de las compras omitidas se divide por el porcentaje que resulte de restar del ciento por ciento (100%), el “porcentaje de utilidad bruta” registrado por el contribuyente en la declaración de renta del mismo ejercicio fiscal o del inmediatamente anterior. El “porcentaje de utilidad bruta” es el resultado de dividir la renta bruta operacional

por la totalidad de los ingresos brutos operacionales que figuren en la declaración de renta<sup>1</sup>.

Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable, en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.

Y el fundamento de hecho de la presunción es que la DIAN le solicitó a la actora que pusiera a disposición la mercancía de origen extranjero, que como resultado de un cruce de las entradas al almacén de la sociedad contra las declaradas, se estableció que carecen de soportes documentales relacionados con su ingreso al territorio nacional. Las compras son por \$140.913.000 y como carecen de documentación que prueban su adquisición en el extranjero, no es razonable ni factible su registro por parte del contribuyente<sup>2</sup>.

En la respuesta al requerimiento especial la actora explica que no es una omisión de registro de las mercancías en el inventario, sino que tuvieron que hacer una corrección a los registros de las mercancías que inicialmente habían sido entradas a nombre del proveedor TAIYUEN TEXTILES CO. LTD. Cuando en realidad eran ROYALTY EXIMPORT; las reversiones contables de salidas de mercancías y entradas al inventario no pueden implicar la existencia de mercancías omitidas como lo aduce la DIAN.

En la liquidación de revisión se mantuvo la presunción porque la sociedad en la respuesta al requerimiento especial no allegó pruebas que desvirtuaran la omisión de compras, pues, los sobrantes o faltantes de inventarios no sólo se probaban con un conteo físico de los mismos, sino con documentos contables, como kardex, entradas y salidas de almacén para ser comparadas con las cifras de las cuentas mayores o auxiliares de contabilidad. Además el artículo 760 del Estatuto Tributario no exige conteo físico de inventarios, máxime que en este caso, la sociedad ya había utilizado la materia prima y había vendido sus confecciones.

En la primera instancia se practicó un dictamen pericial con el fin de establecer la realidad de los registros contables en relación con la omisión de compras aducida

---

<sup>1</sup> Cuando no existieren declaraciones del impuesto de renta, se presumirá que tal porcentaje es del cincuenta por ciento (50%).

<sup>2</sup> Folios 64 y ss. del c.ppal.

por la DIAN. Sobre las entradas de almacén 22706 por \$75.565.580.96 y 22707 por \$48.194.380.73, los peritos señalaron:

“Con la orden de compra 18358 y las entradas de almacén N° 22706 por un valor de \$75.565.580.96 y la N° 22707 por un valor de \$48.197.380.73 de fechas Junio 17 de 1997, se le dio entrada a la mercancía al kardex de Almacén, con el nombre de proveedor TAIYUEN TEXTILES CO.LTD, por información verbal que le llega al almacenista y esta persona sin haber constatado procede a procesar la información con estos datos.

Según verificamos la información se procesa por sistema de conmutación y éste para entrar a generar Entradas y Salidas de Almacén necesariamente debe tener una orden de compra, la cual también la genera el sistema, es por ello que elabora la orden de compra N° 18358 a nombre de TAIYUEN TEXTILES CO. LTD., tal como se le dio la orden.

Las dos entradas de Almacén suman \$123.762.969.59.

Pudimos verificar que al efectuar la liquidación final de la importación se detectó que si bien la mercancía era de la marca TAIYUEN TEXTILES CO. la importación se estaba haciendo a través de la sociedad ROYALTY EXIMPORT INC., quien actuaba como intermediario en la operación comercial.

Seguidamente, una vez detectado el error, procedieron a efectuar la corrección correspondiente, para lo cual procesan las salidas de Almacén N° 0098265 por un valor de \$75.565.580.96 y la N° 0098266 por un valor de \$48.197.380.73 de fechas junio 27 de 1997, a nombre de TAIYUEN TEXTILES CO. LTD. Con el movimiento de estos documentos internos se procede a reversar la entrada de la mercancía que había ingresado al kardex de almacén, pues es la única forma que el sistema acepta para descargar la mercancía.

Las dos salidas de almacén suman \$123.762.969.59

Las salidas de Almacén (N° 0098265 y 0098266), tienen una leyenda en forma manuscrita que dice: “NOTA: Se ingresó en el proveedor equivocado”.

De inmediato se procedió a procesar la Orden de Compra N° 18374 a nombre de ROYALTY EXIMPORT y las entradas de almacén N° 22809 por valor de \$75.565.580.96 y la N° 22810 por valor de \$48.197.380.73 de fechas 28 de junio de 1997 a nombre de ROYALTY EXIMPORT. Con el movimiento de estos documentos internos se procede a dar entrada al kardex de almacén.

Los documentos de entradas de Almacén (22809 y 22810) tienen una leyenda en forma manuscrita que dice “NOTA: Inicialmente se recibió con el proveedor Taiyuen”.

Seguidamente cotejamos la Orden de Compra N° 18374 de fecha junio 27 1997 a nombre del proveedor ROYALTY EXIMPORT INC., analizando cada una de las referencias con las Entradas de Almacén 22809 y 22810. De este análisis se concluyó que dichas cantidades y valores correspondían a los mismos inventarios ingresados inicialmente con las entradas de Almacén 22706 y 22707 como recibidos del proveedor TAIYUEN TEXTILES CO”<sup>3</sup>.

---

<sup>3</sup> Folios 196 y 197 c.ppal

De acuerdo con lo anterior, está debidamente probado el error en los registros contables que dieron lugar a que la DIAN presumiera ingresos, por lo que explicada y probada la irregularidad, se desvirtúa la presunción.

En efecto, como lo decidió el Tribunal en relación con las entradas al almacén señaladas, está probado el error en el ingreso de las mercancías a nombre de otro proveedor y su reingreso correctamente.

La demandada no puede objetar el dictamen pericial con el argumento de que la sociedad no invocó en el proceso administrativo el mencionado error contable y por lo tanto, conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario, la contabilidad no se puede aducir posteriormente como prueba, pues la prohibición que consagra la norma se refiere al hecho de que un contribuyente no presente su contabilidad cuando la DIAN lo requiera, es decir, haya una conducta evasiva, la cual no se presentó en este caso. Además, las partes en el proceso contencioso están en la libertad de solicitar pruebas con las que pretendan desvirtuar la legalidad de los actos administrativos o mejorar las presentadas ante la Administración.

No sucede lo mismo con las entradas de almacén 21523, 21593 y 21594, pues, contrario a lo afirmado por la actora, el dictamen pericial no arrojó un resultado favorable, ya que si bien encontró el error, no hubo claridad sobre *“la nueva entrada de la mercancía para subsanar el equivoco [...] se nos explicó y pudimos verificar que las materias primas importadas tienen un código diferente al de las materias primas de origen nacional y si se tratara de una mercancía nacional el registro de la nueva entrada subsanatoria se realizó con otro código muy distinto al correspondiente al de una mercancía importada. Circunstancia que por el tiempo transcurrido y los distintos caracteres de identificación entre mercancía nacional e importada se nos dificultó encontrar el nuevo registro correlativo”*<sup>4</sup>.

De manera que no es cierto que se haya probado suficientemente que el error se hubiera subsanado con nueva entrada al almacén y se desvirtuara la presunción, razón por la cual, en cuanto a esta partida se confirmará la decisión del Tribunal que reconoció que no había omisión de compras por \$123.762.962 y estableció como ingresos omitidos conforme al porcentaje señalado en el acto acusado: \$34.591.000.

---

<sup>4</sup> Folio 199 c.ppal.

La Sala estima en todo caso, que del texto del artículo 760 del Estatuto Tributario, surge que la carga de demostración del hecho que origina la presunción de ingresos por omisión de compras es de la DIAN.

## **2. Rechazo de los costos por la defraudación relacionada con las declaraciones de importación**

La DIAN estableció que los impuestos aduaneros en la importación de la mercancía que constituye el costo de ventas, no fueron pagados según certificación de las entidades bancarias. En consecuencia, rechazó el costo de ventas por \$223.033.000 conforme al artículo 771-3 del Estatuto Tributario según el cual el valor de los bienes introducidos al territorio nacional sin el pago de los tributos aduaneros correspondientes, no podrá ser tratado como costo o deducción en el impuesto sobre la renta por el infractor, por quien de cualquier forma participe en la infracción o por quienes a sabiendas de tal hecho efectúan compras de estos bienes.

Para la Sala, la disposición invocada como fundamento del rechazo de los costos no tiene aplicación en este caso, pues, la norma surgió por una adición que efectuó el artículo 4 de la Ley 383 de 1997, que no tenía vigencia para el período gravable 1997.

En efecto, la norma fue adicionada por el artículo 4 de la Ley 383 de 1997 y conforme al artículo 338 de la Constitución Política, las leyes que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, de manera que como el impuesto de renta grava hechos económicos de 1 de enero a 31 de diciembre de cada año, el artículo 4 de la Ley 383 de 1997 no podía tener aplicación para la determinación del impuesto de renta de ese año, sino a partir de 1998, pues se refiere precisamente a la procedencia de costos.

Por las razones expuestas el artículo 771-3 del Estatuto Tributario no podía ser el fundamento para el rechazo de los costos de ventas solicitados en la declaración, pues, no era aplicable para el impuesto de renta de 1997. Por lo tanto, en este punto se accederá a la nulidad solicitada.

## **3. Sanción por inexactitud**

Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos o inclusión de deducciones, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable (artículo 647 E.T.).

En el presente caso, la sanción se generó porque la DIAN aplicó una presunción de ingresos y rechazó costos que a su juicio eran improcedentes. Como los costos de ventas declarados por la sociedad se aceptan en esta providencia, se levanta la sanción por inexactitud correspondiente a esa partida; y, en cuanto a la sanción relativa a la presunción de ingresos en la parte que no prosperó, se debe levantar, pues, como lo tiene sentado la Sala cuando la adición de ingresos se debe a la carencia de soporte probatorio, es una circunstancia que no constituye inexactitud ni permite considerar que las cifras del denuncia contengan datos o factores falsos, incompletos, equivocados o desfigurados<sup>5</sup>. Como en este caso, que las pruebas no fueron suficientes para desvirtuar la presunción.

En este orden de ideas se practica una nueva liquidación para determinar la presunción de ingresos en la parte que no se desvirtuó y establecer el impuesto a pagar de la sociedad, previa la exclusión de la sanción por inexactitud:

**JEANS & JACKETS S.A.**  
**IMPUESTO DE RENTA 1997**  
**LIQUIDACIÓN:**

<b>CONCEPTO</b>		
VENTAS BRUTAS DECLARADAS	IL	15.262.823.000
Más PRESUNCIÓN DE INGRESOS		34.591.000
Más Intereses y rendimientos financieros		122.895.000
Más Otros ingresos		366.206.000
<b>TOTAL INGRESOS BRUTOS</b>		<b>15.786.515.000</b>
Menos DEVOLUCIONES DESCUENTOS Y REBAJAS		591.553.000
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	<b>IG</b>	<b>15.194.962.000</b>
TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES (DETERMINADOS OFICIALMENTE)		14.359.423.000
MÁS COSTOS Y DEDUCCIONES QUE SE ACEPTAN		223.033.000
<b>TOTAL COSTOS Y DEDUCCIONES</b>	<b>CI</b>	<b>14.582.456.000</b>
RENDA LÍQUIDA	RA	612.506.000
IMPUESTO SOBRE LA RENTA GRAVABLE	LA	214.377.000
MENOS: DCTO IVA POR BIENES DE CAPITAL	DI	4.232.000
OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS		1.518.000

<sup>5</sup> La Sala ha considerado que no procede la sanción por inexactitud cuando el mayor impuesto determinado oficialmente se debe al desconocimiento de partidas por deficiencias probatorias que no llevan a afirmar per se, la inexistencia de las mismas. En este sentido entre otras, sentencias de 22 de febrero de 2007 Exp. 15164 C.P. Dra. María Inés Ortiz B. y de 7 de junio de 2006 Exp. 14535 C.P. Dra. Ligia López Díaz.

IMPUESTO NETO DE RENTA	LC	208.627.000
<b>TOTAL IMPUESTO A CARGO</b>		<b>208.627.000</b>
TOTAL RETENCIONES	GR	151.988.000
<b>SALDO A PAGAR</b>	<b>HA</b>	<b>56.639.000</b>

Como corolario, se impone confirmar el numeral primero de la decisión del Tribunal que anuló parcialmente la liquidación de revisión y modificar el numeral segundo, en el cual se fijará a título de restablecimiento del derecho un total a pagar por concepto de impuesto de renta de 1997 a cargo de la demandante de **\$56.639.000.**

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,

### **F A L L A**

**CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia de 5 de abril de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de JEANS & JACKETS S.A., contra la DIAN.

**MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada el cual quedará así:

2. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, fíjase como total saldo a pagar de JEANS & JACKETS S.A., por el impuesto de renta de 1997, CINCUENTA Y SEIS MILLONES SEISCIENTOS TREINTA Y NUEVE MIL PESOS MONEDA LEGAL (**\$56.639.000 M/L**).

**RECONÓCESE** a la abogada Sandra Patricia Moreno Serrano como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**