

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

Consejero ponente: **HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**

Bogotá, D.C., tres (3) de abril de dos mil ocho (2008)

Radicación: 25000-23-27-000-2001-01810-01(15136)

Actora: **PANALPINA S.A.**

C/DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN  
IMPUESTO DE RENTA -1996  
FALLO

Se decide la apelación de la demandante contra la sentencia de 30 de septiembre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, desestimatoria de las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho de PANALPINA S.A., contra los actos administrativos que liquidaron oficialmente el impuesto de renta de 1996.

**ANTECEDENTES**

El 11 de abril de 1997 PANALPINA S.A., presentó declaración de renta de 1996 con un saldo a favor de \$ 171.606.000

Posteriormente, presentó las siguientes declaraciones de corrección para disminuir el saldo a favor:

<b>Fecha</b>	<b>Saldo a favor</b>
19 de junio de 1998	\$139'556.000
26 de agosto de 1998	\$49'153.000
8 de septiembre de 1998	\$32'223.000

El 29 de diciembre de 1998 PANALPINA S.A., presentó ante la DIAN un proyecto de corrección a la declaración de renta de 1996 para aumentar el saldo a favor a \$145'946.000.

Posteriormente, el 8 de abril de 1999 presentó en bancos una declaración de corrección del impuesto de renta de 1996 con un saldo a favor de \$138'572.000. Esta declaración fue considerada como no válida mediante el Auto Declarativo 002 del 3 de septiembre de 1999, confirmado por las Resoluciones 900001 y 300001 de 14 de septiembre y 13 de octubre de 1999, respectivamente. Estos actos fueron demandados ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. El proceso fue decidido en segunda instancia por el Consejo de Estado mediante fallo de 18 de septiembre de 2003 (expediente 13236) que negó las súplicas de la demanda.

El día 29 de junio de 1999 la DIAN practicó la Liquidación Oficial de Corrección 310491999000106 la cual refrendó el proyecto de corrección presentado por la sociedad el 29 de diciembre de 1998. Esta liquidación fue confirmada por la Resolución 900033 de 6 de abril de 2000, actuación que fue demandada ante la jurisdicción, la cual mediante sentencia de segunda instancia denegó las pretensiones de la demanda (Consejo de Estado, 25 de septiembre de 2006, expediente 14968).

El 16 de diciembre de 1999 la DIAN expidió requerimiento especial, en el cual propuso modificar mediante liquidación de revisión, la liquidación oficial de Corrección 310491999000106 de 29 de junio de 1999.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 11 de abril de 2000 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión 900042 en la cual determinó un saldo a pagar de \$8.909.409.000. Esta liquidación fue confirmada por medio de la Resolución 622-900.037 de 02 de mayo de 2001.

## **DEMANDA**

PANALPINA S.A., solicitó la nulidad de la Liquidación de Revisión 900042 de 11 de abril de 2000 y de la Resolución 622-900.037 de 2 de mayo de 2001, que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho pidió que se declarara que la sociedad no está obligada a pagar los mayores valores determinados y que se dejara en firme la declaración de corrección presentada el 8 de abril de 1999 por el impuesto de renta de 1996.

Invocó como normas violadas los artículos 1, 2, 6, 13, 29, 95, 338 y 363 de la Constitución Política; 2, 3, 14, 27, 28, 35, 36, 49, 50, 51, 52, 53, 59, 62, 63, 64, 82, 84 y 135 del Código Contencioso Administrativo; 27, 30, 1494, 1495, 1497, 1502, 1524, 1530, 1532 y 1535 del Código Civil; 1, 5, 7, 26, 58, 59, 104, 105, 107, 580, 588, 589, 618, 647, 652, 652-1, 653, 654, 655, 657, 683, 684, 684-1, 688, 691, 697, 698, 699, 702, 703, 704, 705, 709, 713, 714, 720, 721, 730, 742, 743, 744, 746, 771-2, 772, 773, 774, 781 y 866 del Estatuto Tributario ; 111 transitorio de la Ley 488 de 1998 ; 6 del Decreto 433 de 1999 ; 2 y 3 de la Ley 153 de 1887; 37 y 39 del Decreto 1071 de 1999 y 31 y 35 del Decreto 1265 de 1999.

El extensísimo y repetitivo concepto de violación se puede sintetizar así:

**A. Violación de los artículo 1, 2, 6, 13, 29, 95, 338 y 363 de la Constitución Política**

Los actos administrativos acusados violan el derecho de defensa al considerar que la práctica de la liquidación de corrección del artículo 589 del Estatuto Tributario limita la facultad del contribuyente de corregir las declaraciones tributarias, cuando de conformidad con el artículo 588 ibídem, el contribuyente tiene derecho a corregir sus declaraciones tributarias dentro de los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar siempre que no se le haya notificado requerimiento especial o pliego de cargos, en relación con la declaración tributaria que se corrige.

La “*corrección*” presentada por la actora el 29 de diciembre de 1998, no puede entenderse como tal, ya que no aumentó el valor a pagar ni disminuyó el saldo a favor frente a la corrección presentada el 19 de junio de 1998, su finalidad era dejar sin efectos las correcciones de 26 de agosto y 8 de septiembre de 1998. Además, el contribuyente tiene derecho de revocar la corrección conforme con el artículo 95 de la Constitución Política y a corregir para aumentar el saldo a favor, antes y después que la Administración practique la liquidación de corrección. Por tanto, la corrección de 8 de abril de 1999 que disminuyó el saldo a favor de la corrección de 29 de diciembre de 1998, es válida.

La DIAN se extralimitó en sus funciones porque no permitió que la sociedad se acogiera al beneficio de auditoría del artículo 111 de la Ley 488 de 1998, no obstante cumplió todos los requisitos legales. En consecuencia, la Administración

debió practicar la liquidación de corrección dentro de los cuatro meses establecidos en la citada disposición, so pena de la firmeza de las declaraciones de renta de 1996 y 1997.

En efecto, por medio de la liquidación de corrección de 29 de junio de 1999 la DIAN oficializó la corrección de 29 de diciembre de 1998, pues consideró como no válida la corrección de 8 de abril de 1999 que disminuyó el saldo a favor y, esperó el vencimiento del plazo establecido en el artículo 111 de la Ley 488 de 1998, para expedir la Liquidación Oficial de Corrección, es decir, mucho tiempo después de la preclusión del término legal.

Se vulneró el artículo 13 de la Constitución Política porque dio a entender que no pueden acogerse al beneficio de firmeza los contribuyentes que corrijan la declaración por el procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, por lo que los discrimina frente a quienes corrigen con el procedimiento del 588 ibídem.

La corrección de 8 de abril de 1999 disminuyó a \$138.572.000 el saldo a favor denunciado en la corrección radicada en la DIAN el 29 de diciembre de 1998 por \$145.946.000 y es válida, pues aunque la Administración no se había pronunciado para ese momento en relación con la corrección, tampoco se había practicado requerimiento especial, ni formulado pliego de cargos.

**B. Violación de los artículos 2, 3, 14, 27, 28, 35, 36, 49, 50, 51, 52, 53, 59, 62, 63, 64, 82, 84 y 135 del Código Contencioso Administrativo y 27, 30, 1494, 1495, 1497, 1502, 1524, 1530, 1532 y 1535 del Código Civil**

Las correcciones presentadas por la sociedad el 26 de agosto y 8 de septiembre de 1998, en las que disminuyó el saldo a favor, fueron provocadas por la Administración a cambio de expedir un auto de archivo de la investigación, sin embargo, a pesar de que la actora dio cumplimiento a lo solicitado por la entidad oficial, ésta incumplió con el acuerdo. En consecuencia, como era una obligación condicional conforme a las normas del Código Civil, la sociedad retornó al estado en que se encontraba en el momento del convenio (declaración de 19 de junio de 1998) a través de la corrección de 29 de diciembre de 1998, pues, consideró que el incumplimiento de la Administración dejaba sin efecto las correcciones posteriores y la sociedad disponía del derecho a revocar el error inducido por la

DIAN. Por ello, insistió que la corrección de 29 de diciembre de 1998 no era una corrección, pues no modificó ni alteró las bases gravables de la corrección de 19 de junio de 1998.

La inspección contable ordenada por la DIAN a los libros de Panalpina S.A., fue una conducta significativa del desconocimiento a lo pactado con la sociedad.

El auto declarativo 002 de 3 de septiembre de 1999 desconoció el derecho de PANALPINA S.A., de revocar el error inducido por la Administración cuando la forzó a corregir la declaración de renta de 1996.

**C. Violación de los artículos 1, 5, 7, 26, 58, 59, 104, 105, 107, 580, 588, 589, 618, 647, 652, 652-1, 653, 654, 655, 657, 683, 684, 684-1, 688, 691, 697, 698, 699, 702 a 705, 709, 713, 714, 720, 721, 730, 742 a 744, 746, 771-2, 772 a 774, 781 y 866 del Estatuto Tributario; 111 transitorio de la Ley 488 de 1998; 6 del Decreto 433 de 1999; 2 y 3 de la Ley 153 de 1887; 37 y 39 del Decreto 1071 de 1999 y 31 y 35 del Decreto 1265 de 1999**

Insistió que la facultad de corrección de las declaraciones tributarias es ilimitada, que la corrección presentada el 29 de diciembre de 1998 debe tenerse como la declaración privada de la sociedad, toda vez que la Administración, no tenía competencia para rechazarla.

Los requisitos establecidos en la Ley 488 de 1998 y en el Decreto Reglamentario 433 de 1999 para acceder al beneficio de auditoría fueron plenamente satisfechos por la sociedad el 8 de abril de 1999, por tanto, el Auto Declarativo 002 de 3 de septiembre de 1998, que dejó sin efectos la declaración del 8 de abril de 1999 fue proferido sin competencia.

Citó la sentencia C-05 de 1998 de la Corte Constitucional que declaró la exequibilidad condicionada del artículo[3] 589 del Estatuto Tributario, bajo el entendido de que la declaración de rechazo por improcedencia de la corrección no puede ser impuesta de plano, sino que debe estar precedida del derecho de defensa del interesado y, concluyó que el Auto Declarativo 002 de 3 de septiembre de 1999 es nulo, por no haberse adelantado como acto previo a su expedición, procedimiento sumario que le hubiere permitido a la sociedad ejercer su derecho de defensa. Por lo anterior, la liquidación de revisión objeto de este proceso es nula porque se fundamentó en el mencionado auto declarativo.

Además, la DIAN no podía usar la liquidación de corrección para considerar como no válida la declaración de 8 de abril de 1999 con el argumento de que la modificación de 29 de diciembre de 1998 no podía ser corregida por haber sido presentada en cumplimiento del procedimiento prescrito en el artículo 589 Ibídem.

El artículo 699 del Estatuto Tributario confirma el hecho de que la solicitud de corrección, es efectivamente una corrección, pues, en la práctica lo que hace la liquidación de corrección es confirmar la corrección presentada por el contribuyente, por tanto, no se puede considerar que ésta queda en firme cuando es confirmada por la Administración.

Una disposición legal queda insubsistente por declaratoria del legislador o por existir una nueva ley que regule la materia, por tanto resultaba incompatible el inciso 2 del artículo 589 del Estatuto Tributario con el artículo 111 de la Ley 488 de 1998, ya que en el primero la Administración tiene seis meses para practicar la liquidación de corrección y en el segundo el contribuyente cuenta con cuatro meses para corregir.

Así mismo, la actuación vulneró el derecho a la igualdad pues, la disposición legal en comento no estableció diferencias o distinciones entre los contribuyentes que quisieran beneficiarse de la gracia fiscal.

La liquidación del impuesto de renta de 1996 quedó en firme el 8 de abril de 1999, fecha en la cual la sociedad incrementó en un 30% el impuesto de renta y canceló los impuestos y sanciones que resultaban por la corrección, razón por la cual el acto que ordenó la continuación de la inspección contable, el auto declarativo, la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó, fueron actos expedidos sin competencia de la DIAN. Además, mientras no se resolvieran los recursos contra el acto declarativo y la liquidación de corrección, la Administración no podía expedir el requerimiento especial ni la liquidación de revisión.

No procede el desconocimiento de costos y deducciones, pues, la sociedad con ocasión de los autos de verificación de 15 de enero y 14 de mayo de 1998, entregó y puso a disposición de la DIAN los libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad que los soportaban. La inspección contable ordenada

el 24 de noviembre de 1998 fue atendida por la sociedad el 4 de diciembre de 1998 en la cual puso a disposición de la DIAN los libros de contabilidad, que incluye sus soportes, tal como consta en el acta levantada ese día. El 16 de noviembre de 1998 también dio respuesta a un requerimiento y envió los documentos de contabilidad acompañados de una certificación del Revisor Fiscal de la compañía.

En virtud de la Ley 488 de 1998 ya no tenía sentido continuar con la inspección contable, pues había perdido fuerza ejecutoria, de manera que la sociedad no estaba obligada a presentar los libros de contabilidad. Así las cosas, las conclusiones administrativas sentadas en el acta final de noviembre de 1999 se fundamentaron en una equivocada interpretación del artículo 781 del Estatuto Tributario y desconocieron la firmeza de la declaración.

Por lo anterior, el rechazo de costos y deducciones se debió a la falta de presentación de los libros de contabilidad, pero no porque fueran inexistentes, por tanto, la sanción por inexactitud es inconstitucional e ilegal, pues, sanciona dos veces el mismo hecho y se aparta de las causales legales que la generan.

Tampoco procede la sanción por irregularidades en la contabilidad, pues la sociedad sí exhibió los libros de contabilidad cuando la DIAN lo exigió como consta en el Acta de Libros de 4 de diciembre de 1998.

## **OPOSICIÓN**

La DIAN expuso los siguientes argumentos de defensa:

La investigación y la inspección contable no violaron el debido proceso ni el derecho de defensa, pues, estas facultades le son otorgadas a la DIAN por la Constitución Política y la Ley para garantizar los intereses generales. Las correcciones a las declaraciones, una vez iniciada una investigación, no implica coacción alguna ni un compromiso para suspender la investigación que se realice en cuanto a otros aspectos.

La corrección presentada el 8 de abril de 1999 en bancos aumentaba el saldo a favor con relación a la corrección del 8 de septiembre de 1998 y como la sociedad no observó el debido proceso, careció de validez.

El beneficio de auditoría del artículo 111 de la Ley 488 de 1998 establece como requisito para su procedencia que se “incremente por lo menos en un 30% el impuesto neto de renta”, aspecto que no ocurrió porque el contribuyente no corrigió su declaración de renta de 1996 con el fin de incrementarlo en el porcentaje mencionado en la declaración del 8 de septiembre de 1998 que era la última vigente, durante el transcurso de los 4 meses contados a partir de la Ley 488 de 1998.

Solicitó que el Tribunal se inhibiera para decidir sobre la legalidad de actos administrativos diferentes a la liquidación de revisión y a la resolución que la confirmó, así como a la existencia de delitos (prevaricato, falsedad) que se citan en la demanda.

La legalidad del auto declarativo y de la liquidación oficial de corrección no ha sido desvirtuada, pues los procesos que se adelantaron contra tales actos no han terminado. En esta demanda no se hacen reparos de fondo para desvirtuar probatoriamente las glosas, por tanto, la legalidad de la liquidación de revisión sigue inmodificable; los cargos se fundamentan en la firmeza de una declaración que fue declarada no válida y en la falta de competencia para realizar una inspección contable.

Cuando la DIAN pretendió continuar la inspección contable, el representante legal de la sociedad y su asesor no permitieron su realización con el argumento de la firmeza de la declaración de 8 de abril de 1999, sin embargo, para el momento de la visita (22 de septiembre de 1999) ya tenían conocimiento del auto que declaraba como no válida tal declaración. Además, no hubo ninguna circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito que impidiera a la sociedad mostrar sus libros. Tampoco es cierto que el 4 de diciembre de 1998 hubieran presentado todos los libros y sus soportes.

La sanción por libros de contabilidad se impuso conforme con los artículos 654[c] y 655 del Estatuto Tributario, por la negativa de la sociedad de exhibir sus libros de contabilidad cuando la DIAN se los exigió. Es una sanción independiente de la sanción por inexactitud, la cual se sustentó en el hecho de que en la declaración se solicitaron costos y deducciones improcedentes e inexistentes. No hubo diferencia de criterios, pues la demandante no discute ni prueba la procedencia del rechazo, su análisis se basa en discusiones procesales sobre aspectos que no son pertinentes en este proceso.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Los cargos de ilegalidad contra los actos que se demandan en este proceso (liquidación oficial de revisión de 11 de abril de 2000 y resolución que la confirmó de 2 de mayo de 2001) se fundamentan, principalmente en argumentos que pretenden controvertir la validez de otros actos administrativos expedidos en relación con el impuesto de renta de la sociedad por el año gravable aquí discutido (1996).

La legalidad del Auto Declarativo 002 de 3 de septiembre de 1999 y de los actos que lo confirmaron fue determinada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado mediante sentencia de 18 de septiembre de 2003. Tales actos invalidaban la declaración presentada por la sociedad el 8 de abril de 1999. De igual manera la demanda contra la liquidación oficial de corrección de 29 de junio de 1999 y la resolución que la confirmó, de 6 de abril de 2000, fue desestimada por el Tribunal mediante sentencia de 21 de julio de 2004.

A pesar de que se interpuso recurso extraordinario de súplica contra la sentencia del Consejo de Estado de 18 de septiembre de 2003 y recurso de apelación contra la sentencia de 21 de julio de 2004 del Tribunal, no se podía debatir nuevamente la legalidad de tales actos en este proceso, por lo que la sociedad debía estarse a lo resuelto en esos pronunciamientos.

De otra parte, la Administración tenía competencia para expedir la liquidación oficial de revisión a partir de la expedición de la liquidación oficial de corrección, independientemente de que para ese momento no se hubiera resuelto el recurso de reconsideración interpuesto contra ella (artículo 589 del Estatuto Tributario).

La sanción por libros de contabilidad fue impuesta porque se configuró el hecho sancionable del literal c) del artículo 654 del Estatuto Tributario, pues en la visita efectuada por la DIAN el 22 de septiembre de 1999, PANALPINA S.A., se negó presentar los libros auxiliares de contabilidad, los soportes contables existentes y la demás documentación pertinente, lo cual le impidió desarrollar su función de fiscalización. Esto lo demuestra el escrito de la sociedad de 23 de septiembre de 1999 en el que el representante legal le manifestó a la DIAN que no permitía la práctica de la inspección contable porque la declaración de renta de 1996, presentada el 8 de abril de 1999, estaba en firme en virtud de que se había acogido al beneficio de auditoría (Ley 488[111] de 1998). También consta este hecho en el acta de 30 de noviembre de 1999.

La diligencia adelantada el 4 de diciembre de 1998 de la cual se levantó el acta de libros de contabilidad no sustituye el objeto de la inspección contable, porque la información recaudada de los libros mayor de inventarios y balances y diario -registro ante la Cámara de Comercio y foliatura- es insuficiente para percibir la verdadera situación económica de PANALPINA S.A. (Decreto 2649 [4] de 1993).

El invocado beneficio de auditoría y la consiguiente firmeza de la declaración de corrección de 8 de abril de 1999, no son hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que eximan de la obligación de exhibir los libros, por lo que se ajustó a derecho la sanción y el desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos y pasivos, los que se reputaron inexistentes, hecho que dio lugar a la sanción por inexactitud.

## **APELACIÓN**

PANALPINA S.A. expuso los siguientes argumentos de apelación:

El Tribunal no estudió muchos de los argumentos de la demanda y en su lugar acudió a la sentencia del Consejo de Estado de 18 de septiembre de 2003 que determinó la legalidad del auto declarativo y de las resoluciones que lo confirmaron, sin embargo, las decisiones judiciales sólo están sometidas a la Ley y a la Constitución, por lo que si una decisión es inconstitucional el Juez está obligado a desconocerla.

Solicitó que se tenga como sustento de la apelación, el recurso extraordinario de súplica interpuesto por la actora contra la sentencia de 18 de septiembre de 2003 que está en conocimiento de la Sala Plena.

La sentencia incurrió en vía de hecho judicial por dos causales:

1. Defecto sustantivo: El tribunal aplicó el artículo 781 del Estatuto Tributario a una situación que no era aplicable, ya que los libros de contabilidad sí fueron presentados el 4 de diciembre de 1998 como consta en el acta respectiva. Además, se le dio otro sentido al precepto porque consideró que si los funcionarios de la DIAN no hicieron la inspección contable cuando se presentaron los libros, entonces esa presentación no era tal, sino un simple levantamiento de un acta de libros de contabilidad.

La sentencia interpretó literalmente la Ley, pues desconoció que el contribuyente estaba facultado para no presentar los libros de contabilidad porque los libros ya habían sido presentados, porque el impuesto de renta investigado era inmodificable por la firmeza de la declaración y porque el auto declarativo 002 de 3 de septiembre de 1999 fue proferido sin audiencia ni defensa de la sociedad. La irregularidad del auto declarativo fue confirmada posteriormente por el Tribunal cuando declaró su nulidad, por tanto, era razón suficiente para aducir la firmeza de la declaración.

La inspección contable se inició el 4 de diciembre de 1998, fecha en la cual la sociedad sí presentó los libros de contabilidad, por lo que también deben entenderse presentados los libros auxiliares, los soportes contables y los comprobantes internos y externos.

Se violó el debido proceso porque el tribunal dedujo e infirió, del hecho errado de que PANALPINA S.A. no presentó los libros y comprobantes de

contabilidad, la inexistencia de costos, deducciones y descuentos y por ende la legalidad de la sanción por inexactitud, cuando el artículo 647 del Estatuto Tributario no consagra como inexactitud tal conducta. Además, la existencia de tales rubros no fue desvirtuada por la DIAN.

2. Defecto fáctico: El Tribunal aplicó el artículo 781 del Estatuto Tributario sin que se dieran los supuestos fácticos de la norma, pues, el acta levantada el 4 de diciembre de 1998 prueba que PANALPINA sí presentó los libros de contabilidad requeridos en la inspección contable. Además, para la configuración de la sanción se requiere necesariamente que no se presenten libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad y el acta de 4 de diciembre de 1998 no da fe de que no se hubieran presentado estos documentos.

La sanción por libros de contabilidad no se aplica cuando en la diligencia en que son presentados los libros de contabilidad, no se relacione con información contable comprensible; el Tribunal confundió la diligencia de presentación de libros con el desarrollo, realización y ejecución de la inspección contable, evento en el cual debe aplicarse el artículo 4 del Decreto 2649 de 1993.

Finalmente, no procede la sanción por inexactitud porque en el proceso no aparece probado que los costos, deducciones, pasivos y descuentos rechazados en los actos administrativos no sean reales o inexistentes.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró que tribunal incurrió en vía de hecho porque desconoció que PANALPINA S.A., sí presentó los libros de contabilidad el 4 de diciembre de 1998 y que la sociedad se había acogido al beneficio de auditoría de la Ley 488[111] de 1998 y por tanto, la DIAN no podía continuar la inspección contable el 22 de septiembre de 1999, pues la declaración de renta de 1996, presentada el 8 de abril de 1999 ya estaba en firme. En lo demás, insistió que la sentencia del Consejo de Estado sobre la ilegalidad del auto declarativo 002 de 1999 fue suplicada, por lo que no había cosa juzgada.

La **demandada** solicitó que se confirmara la sentencia apelada, pues, la sociedad no presentó los libros de contabilidad para adelantar la inspección

contable, lo cual dio lugar a que se desconocieran costos, deducciones, descuentos y pasivos (artículo 781 E.T.) y se aplicara sanción por irregularidades en la contabilidad (artículos 654 y 655 ibídem). También se configuró la causal para la sanción por inexactitud. La sociedad no podía negarse a presentar los libros ni a firmar el acta de la inspección porque para ese día ya conocía del auto declarativo y de la resolución que lo confirmó.

**El Ministerio público** consideró que la Sentencia debía revocarse parcialmente, solamente para levantar la sanción por inexactitud, pues, el rechazo de costos, deducciones, pasivos y descuentos no se debió a que fueran inexistentes o falsos, sino a la falta de comprobación como consecuencia de que la sociedad se negó a presentar los libros de contabilidad para su inspección.

El Tribunal no incurrió en vía de hecho porque el análisis de los actos acusados debía excluir el de aquellos otros, cuya legalidad ya fue analizada por la Jurisdicción en otros procesos. En el acta de 4 de diciembre de 1998 consta que la sociedad presentó el libro mayor de inventarios y balances y el libro diario, pero no los demás libros, ni los documentos y soportes contables correspondientes. Además, está probado que la sociedad se negó a presentarlos posteriormente con fundamento en la firmeza de la declaración que impedía a la DIAN realizar la inspección contable; sin embargo, la contribuyente ya tenía conocimiento del Auto Declarativo 002 de 1999 que declaró sin validez la corrección de 8 de abril de 1999, por lo que debió atender el requerimiento de la Administración en la inspección contable.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

En los términos de la apelación de la demandante se decide si la liquidación de revisión efectuada al impuesto de renta de 1996 de PANALPINA S.A., y la resolución que la confirmó se ajustaron a derecho, para lo cual se debe establecer la procedencia del rechazo de costos y deducciones y de la imposición de las sanciones por irregularidades en la contabilidad y por inexactitud.

Previo a decidir sobre los puntos de controversia, advierte la Sala que los argumentos de ilegalidad de los actos acusados basados en la ilegalidad de otros actos administrativos que los precedieron, no serán objeto de estudio en esta

instancia, como acertadamente lo consideró el Tribunal respecto de su instancia, pues, fueron actos administrativos demandados en otros procesos, que concluyeron con sentencias desestimatorias de las pretensiones de nulidad y que la incidencia determinante para este proceso, es la legalidad de la liquidación de revisión y la resolución que la confirmó en cuanto modificaron la liquidación oficial de corrección que refrendó el proyecto de corrección a la declaración de renta de 1996.

En efecto, mediante sentencia de 18 de septiembre de 2003 la Sección Cuarta decidió la apelación contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad del Auto Declarativo 002 de 3 de septiembre de 1999 y de las resoluciones que lo confirmaron, actuación que consideró como no válida la declaración del impuesto de renta presentada por la sociedad PANALPINA S.A. el 8 de abril de 1999. En esta sentencia, el Consejo de Estado revocó la del Tribunal y negó las pretensiones de la demanda por encontrar ajustado a derecho el mencionado auto declarativo. Además, se hicieron consideraciones sobre la alegada firmeza de tal declaración y se concluyó que no había operado el beneficio de auditoría. Ahora bien, el hecho de que contra tal pronunciamiento se hubiera interpuesto recurso extraordinario de súplica, que por lo demás, ya fue desestimado<sup>1</sup>, no le quita el carácter de sentencia definitiva sobre la legalidad de tal actuación.

Adicionalmente, no tiene ningún sustento jurídico la petición del apelante de que la Sala estudie los argumentos expuestos en el mencionado recurso extraordinario de súplica para decidir esta apelación. Primero, porque el objeto del recurso de apelación es que el superior revoque o modifique la decisión del inferior, mientras que el recurso extraordinario pretende desvirtuar la legalidad de la decisión de segunda instancia. Segundo, el recurso extraordinario fue propuesto en otro proceso en el que se debatían actos administrativos diferentes a los que ahora son objeto de esta demanda.

Igual consideración procede en relación con la legalidad de la liquidación oficial de corrección, pues, esa actuación fue demandada ante la jurisdicción y el Consejo de Estado mediante sentencia de 25 de septiembre de 2006 (Expediente 14968) confirmó la sentencia de primera instancia desestimatoria de las súplicas

---

<sup>1</sup> Sentencia de 3 de agosto de 2006, Expediente 2003-01480-01, C.P. Dr. Darío Quiñones P.

de la demanda, porque la DIAN se ajustó al procedimiento del artículo 589 del Estatuto Tributario, sin que tal norma hubiera sido modificada o suspendida para la aplicación del beneficio de auditoría de que trata la Ley 488[111] de 1998<sup>2</sup>.

Precisado lo anterior, la Sala abordará el estudio del recurso de apelación, sólo en los aspectos correspondientes a la no presentación de los libros de contabilidad por parte de la sociedad y la imposición de la sanción por inexactitud.

El artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que la no presentación de los libros de contabilidad será indicio en contra del contribuyente. El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la Administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

En el expediente se encuentran demostrados los siguientes hechos:

El 24 de noviembre de 1998 se dictó el auto de inspección contable 86 (folios 153 c. anexos).

La inspección se inició el 4 de diciembre de 1998, fecha en la que se levantó el Acta de Libros de Contabilidad donde consta que el contribuyente puso a disposición de los funcionarios comisionados por la DIAN los siguientes libros:

**Libro Mayor de Inventarios y Balances** registrado en la Cámara de Comercio de Bogotá bajo el número 399875 de 24 de septiembre de 1987. El movimiento contable del año gravable de 1996 comienza en éste y continúa en un nuevo libro registrado con el 0742617 de 30 de agosto de 1996.

**Libro Diario** registrado en la Cámara de Comercio de Bogotá bajo el número 0694079 de 24 de junio de 1995 (folios 154, 155, 156 c. anexos).

---

<sup>2</sup> Contra esta decisión se interpuso recurso extraordinario de súplica, desestimado por sentencia de 1 de agosto de 2006, Expediente 2003-01485-01, C.P. Dr. Gabriel Eduardo Mendoza M.

El 3 de septiembre de 1999, la DIAN mediante Auto Declarativo 002 dispuso considerar como no válida la declaración de renta de 8 de abril de 1999, correspondiente al año gravable de 1996 (folios 182 y 183 c. anexos)

El 23 de septiembre de 1999 la sociedad le manifestó a la DIAN la improcedencia de la visita de sus funcionarios el día anterior para continuar la inspección a los libros de contabilidad, en virtud del artículo 111 transitorio de la Ley 488 de 1988 y del Decreto Reglamentario 433[6] de 1999 y afirmó que: *“no permitirá que se le practique inspección contable a sus libros de contabilidad, por improcedencia manifiesta, hasta que la Jurisdicción Contenciosa Administrativa que es la que tiene por disposición de la Constitución y la Ley, el control de las decisiones y de los actos proferidos por la Administración, dirima la controversia, con relación a la corrección practicada por la Sociedad a las Declaraciones de Renta de los años 1996, 1997 y 1998 en eso del beneficio fiscal estipulado por el citado 111 transitorio de la Ley 488 de 1998”* (folios 225 y 226)

El 30 de noviembre se levantó el Acta de Terminación de Inspección Contable en la que consta que *“La comisión visitadora se hizo presente nuevamente en las instalaciones de la sociedad PANALPINA S.A. [...], el 22 de septiembre de 1999, con el objeto de continuar la visita de inspección contable ordenada por el Auto de Inspección Contable 86 del 24 de noviembre de 1998, solicitando los libros auxiliares, soportes y demás documentos contables, para lo cual, el Representante Legal junto con el asesor Tributario manifiestan a la citada comisión, que para la sociedad PANALPINA S.A., el año gravable se encuentra en firme, toda vez que la sociedad se acogió al Beneficio de Auditoría de que trata el artículo 111 de la Ley 488 de 1998 motivo por el cual ellos no permiten que la comisión visitadora continúen con la visita contable y que con relación a ese año (1996) no dejan verificar ninguna clase de libros ni los principales, ni los auxiliares ni los correspondientes soportes contables tanto internos como externos y en general todos los documentos que hacen parte de la contabilidad”* (folios 329, 330 y 331).

De acuerdo con lo anterior, es evidente que la sociedad sí incurrió en la conducta descrita en la norma citada con las consecuencias del desconocimiento de costos, deducciones y descuentos, salvo que el contribuyente los hubiera acreditado plenamente.

En efecto, la DIAN el 22 de septiembre de 1999 visitó a la sociedad para continuar la inspección contable, sin embargo, ésta se negó a presentar los libros de contabilidad con el argumento de la firmeza de la declaración presentada el 8 de abril de 1999, no obstante ya tenía conocimiento de que había sido considerada como no válida mediante el auto declarativo notificado el 3 de septiembre de 1999.

Contrario a lo señalado por la sociedad, la inspección contable sí tenía sentido y debió atenderse porque los hechos en relación con la declaración inicialmente presentada habían cambiado en virtud de las múltiples correcciones a la declaración y era necesario para efectos de fiscalizar la liquidación de corrección de 29 de junio de 1999, por tanto, la sociedad no podía negarse a presentar los libros so pretexto de una firmeza que sabía que no había operado.

Por ello tampoco puede considerarse que no procede la aplicación del artículo 781 del Estatuto Tributario por el hecho de que el 4 de diciembre de 1998, cuando se inició la inspección contable, se presentaron los libros de contabilidad como consta en el Acta de esa fecha, pues, en esa oportunidad la DIAN no verificó los datos de la declaración, sino el registro de los libros que fueron presentados y su foliatura.

Además, es deber de los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, conforme con el artículo 632 ibídem, poner a disposición de la Administración de Impuestos, cuando ésta lo requiera, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables. De manera que si la Administración solicita su exhibición, el contribuyente debe ponerlos a su disposición, so pena de la aplicación del indicio en su contra.

Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones y descuentos, la no presentación de los libros de contabilidad cuando la autoridad tributaria lo exigiere, también es causal de la sanción por hechos irregulares en la contabilidad, prevista en el artículo 654 [c] del Estatuto Tributario y liquidada conforme al artículo 655 ibídem.

De acuerdo con lo anterior, los argumentos expuestos por la sociedad no constituyen circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito que pudieran eximirla de la sanción por irregularidades en la contabilidad o de la aplicación del indicio en su contra. Tampoco, a juicio de la Sala, pueden considerarse como justificantes válidos del proceder de la sociedad, primero, porque el impuesto de renta de 1996 no estaba en firme y de ello tenía conocimiento la sociedad y, segundo, porque el 29 de junio de 1999 se había proferido liquidación oficial de corrección sobre el proyecto de 29 de diciembre de 1998 y según el artículo 589 del Estatuto Tributario esto no impedía la facultad de revisión, la cual se contaba a partir de la fecha de la corrección o del vencimiento de los seis meses siguientes a la solicitud, según el caso, evento en el cual, la inspección contable pretendida por la DIAN realizarla el 22 de septiembre de 1999 tenía especial importancia.

Sobre el particular, no es válido el argumento de la sociedad de que mientras no quedaran en firme el auto declarativo y la liquidación de corrección, la Administración no podía expedir ningún acto para su ejecución, pues, el proceso de fiscalización que culmina con la liquidación de revisión, tiene unas suspensiones legales, entre ellas, el emplazamiento para corregir y el requerimiento especial y, las actuaciones mencionadas por la sociedad no tienen ese alcance. La firmeza de la declaración corresponde a un término legal perentorio, previsto precisamente en aras de un proceso que otorgue seguridad para el administrado y celeridad en el recaudo del tributo.

Así las cosas, los actos administrativos en cuanto desconocieron los costos, deducciones y descuentos descritos en las páginas 27 a 31 de la Liquidación de Revisión 900042 de 11 de abril de 2000 e impusieron sanción por irregularidades contables, se ajustaron a derecho, como acertadamente los concluyó el Tribunal.

Ahora bien, la sanción por inexactitud es procedente, pues aunque la Sala ha considerado que si el rechazo de las partidas que dan lugar a un menor impuesto a pagar [artículo 647 del Estatuto Tributario], se debe a deficiencias probatorias, no llevan a afirmar *per se* la inexistencia de las mismas ni configura conducta sancionable<sup>3</sup>; sin embargo, en este caso, la Sala no tiene elementos de juicio suficientes para concluir la existencia o realidad de las partidas rechazadas en los actos acusados, amen de que la actora no hizo referencia a ninguna de ellas ni

---

<sup>3</sup> En este sentido sentencias de 22 de febrero de 2007, exp. 15164 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 7 de junio de 2006, Exp. 14535 C.P. Dra. Ligia López Díaz.

hizo ningún esfuerzo por controvertir las conclusiones expuestas en el requerimiento especial sobre los cruces con terceros y las resultantes en la liquidación de revisión.

Como corolario, el recurso de apelación de la demandante no desvirtuó la legalidad de los actos demandados, razón por la cual se impone confirmar la decisión del Tribunal que denegó las súplicas de la demanda.

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** la sentencia de 30 de septiembre de 2004 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de PANALPINA S.A., contra la DIAN.

**RECONÓCESE** al abogado Antonio Granados Cardona como apoderado de la DIAN.

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

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

**MARÍA INES ORTIZ BARBOSA**  
PRESIDENTA

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

**HÉCTOR ROMERO DÍAZ**