

DIAN – Finalidad de la facultad para solicitar información / DETERMINACION DEL IMPUESTO – Se puede verificar a través del cruce de información / FACULTAD DE FISCALIZACION E INVESTIGACION – Es diferente a la establecida en el artículo 631 del Estatuto Tributario / PRUEBA CONTABLE – Prima sobre la testimonial en materia tributaria / ADICION DE INGRESOS – Debe hacerse cuando existe prueba de los mismos

El objeto de la facultad con la que cuenta la DIAN para solicitar cierta información a personas contribuyentes o no, es el de poder efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, es decir, obtener una base, importante, pero no definitiva, para la determinación del impuesto de un contribuyente que con otras personas tuvo operaciones en un determinado año gravable. En segundo lugar, como la información que presentó el tercero difirió de la entregada por el contribuyente investigado, la Administración debió hacer un estudio más específico de esa información, pues se presentó de manera general, ya que sólo se reportaron los valores de tales operaciones. Por lo tanto, debió pedir los documentos que respaldaban la información de esos terceros. Obsérvese que la norma transcrita se refiere a una facultad para la Dian, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario, lo cual significa que con recibir la información en medios magnéticos no se agota la facultad de fiscalización de la Administración, la cual debe efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión, para así lograr esa correcta determinación (literal f). Ahora bien, tratándose de la adición de ingresos de la sociedad actora, cobra mayor importancia la prueba contable frente a la prueba testimonial, de la cual hace parte la información de terceros (artículo 750 E.T.), pues como lo señala el artículo 743 del Estatuto Tributario, la idoneidad de los medios de prueba depende, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse, y a falta de unas y otras, de la mayor o menor conexión de las pruebas con el hecho que trata de probarse, y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica. En este caso, es evidente que primaba la prueba contable sobre la testimonial. Sin embargo, la DIAN no hizo ningún análisis o valoración de las pruebas presentadas por la sociedad demandante, y adicionó ingresos con el simple reporte en medios magnéticos de los terceros. En consecuencia, la adición de estos ingresos no se fundamentó en hechos que estuvieran plenamente probados en el proceso, razón por la cual se debe confirmar, en este punto, la sentencia apelada, que estableció la ilegalidad de esta partida.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 631 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 750 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 743

ADICION DE INGRESOS – Presunción cuando se trata de títulos valores / TITULOS VALORES – El tenedor legítimo es quien los posee / TITULO A LA ORDEN - Para que el tenedor del título sea legitimado los endosos deben ser ininterrumpidos

Para la Sala, a partir de las anteriores pruebas el Tribunal no podía descartar la adición de ingresos, pues, tratándose de títulos valores, conforme con el artículo 647 del Código de Comercio, el tenedor legítimo es quien los posea según la ley de circulación, la cual para títulos a la orden dispone que éstos se transmitirán por endoso y entrega del título (artículo 651 Código de Comercio). Así las cosas, los comprobantes reseñados no eran suficientes para demostrar la negociación de

esos títulos y, por lo tanto, la no causación de los ingresos por parte de la actora, toda vez que para la transferencia del título debía hacerse el endoso, requisito indispensable, como ya se vio, y que en este evento no se cumplió. En el caso de los títulos analizados, cuyas fotocopias aportadas tenían varios endosos, tampoco fue posible establecer su continuidad, conforme con el artículo 661 del Código de Comercio, según el cual, para que el tenedor de un título a la orden pueda legitimarse, la cadena de endosos debe ser ininterrumpida. De lo antes expuesto se infiere que la demandante adquirió unos títulos de desarrollo agropecuario, que le generaron unos ingresos certificados como gastos por terceros. Que en desarrollo de su tarea de fiscalización la Dian le adicionó ingresos a la demandante por ser legítima tenedora de unos títulos, cuya negociación alegó, pero no probó, lo que implica que no pudo desvirtuar esa adición de ingresos que le hizo la Dian como beneficiaria de los derechos sustanciales y accesorios incorporados en los aludidos títulos (Artículos 619 y 628 del Código de Comercio).

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 647 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 651 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 619 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 628

INGRESOS – Realización / INGRESOS ANTICIPADOS – Sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen / SISTEMA DE CAUSACION – Los ingresos se deben declarar en el año o período en el que se causen / CAUSACION DEL INGRESO – Lo es cuando nace el derecho a exigir su pago

Conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario, se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. De la norma anterior se exceptúan: a. Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos. b. Los ingresos por concepto de dividendos y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles. c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos. Ahora bien, la actora, por ser comerciante, debe llevar contabilidad por el sistema de causación, según el cual, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48 Decreto 2649 de 1993). Y conforme con el artículo 28 del Estatuto Tributario, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 28 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 21

CONTRATOS DE LEASING – Norma aplicable / DECLARACION DE RENTA – En ella se deben incluir todos los ingresos generados por el contrato de arrendamiento / CONTRATO DE ARRENDAMIENTO – Los ingresos que éste

genere debe llevarse por el sistema de causación / NORMAS FISCALES – Tienen prevalencia sobre las contables / DETERMINACION DEL IMPUESTO – tiene prevalencia las normas tributarias sobre las contables financieras. Contrato de leasing / CONTRATO DE LEASING – Los ingresos que éstos generen se les aplica la norma general de causación del Estatuto Tributario

El artículo 127-1 ibídem, dispone que los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1 de enero de 1996. Para la Sala, cuando la norma transcrita señala que el arrendador debe incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento, y que estos son: la parte de los cánones que corresponda a intereses y los demás ingresos que se deriven del contrato, no distingue si estos fueron pagados o no, ni excluye aquellos que la entidad financiera ha clasificado como deuda riesgosa. En consecuencia, la generación y declaración de estos ingresos se rigen por la norma general tributaria para la causación de los ingresos. Lo anterior, porque no es procedente que se dé prevalencia a las normas de carácter contable sobre las fiscales, por cuando el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, expresamente señala que para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas. En virtud de esta norma, no puede aceptarse la aplicación del artículo 97 del Decreto 2649 de 1993, que señala que un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso. Tampoco se pueden aceptar, para efectos de la determinación fiscal de un ingreso, las normas contables financieras previstas en la Circular 100 de 1995, sobre la forma de contabilizar los ingresos generados por los contratos de leasing. Para la Sala, si bien estas normas contables financieras tienen por objetivo mantener la confianza del público en las instituciones que administran recursos de sus ahorradores, la aplicación prevalente de las normas tributarias para determinar el impuesto de renta, no incide en esta finalidad, pues una cosa es la determinación del impuesto de renta con base en los hechos económicos sucedidos en un periodo gravable, y otra es el estudio de la viabilidad financiera y la situación patrimonial de estas instituciones, para lo cual las entidades de vigilancia y control tienen en cuenta los estados financieros y los informes de los revisores fiscales, y no las declaraciones tributarias. Como en el presente caso se trata de determinar el impuesto de renta de la sociedad actora, las normas apropiadas para establecer los ingresos del período son las del Estatuto Tributario, que en el asunto que se ventila, por no tener un momento especial de causación para los ingresos generados en los contratos de leasing, se sigue la norma general consagrada en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 127-1 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D.C. diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01121-01(16752)

Actor: IFI LEASING S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada y el recurso de apelación adhesiva interpuesto por la demandante contra la sentencia del 24 de mayo de 2007 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

“PRIMERO. ANÚLASE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000005 de fecha 8 de febrero de 2001, y la Resolución N°. 622-900.015 de 28 de febrero de 2002, proferidas por la División de Liquidación y Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, respectivamente, de conformidad con la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, y de conformidad con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, **FÍJASE** como total a cargo de la demandante, por concepto de Impuesto sobre la Renta y Complementarios del período gravable 1997, la suma de \$240.270.000.

TERCERO. En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

ANTECEDENTES

IFI LEASING S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL presentó, el 16 de abril de 1998, la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1997, con un saldo a pagar de \$240.270.000. El impuesto se determinó con base en la renta presuntiva, en virtud de que el periodo gravable arrojó pérdida líquida de \$1.356.943.0001.

El 16 de mayo de 2000 la DIAN, mediante el Requerimiento Especial No. 310632000000168, propuso la modificación de la liquidación privada en el sentido de adicionar “otros ingresos” en cuantía de \$2.684.934.000. En consecuencia, calculó el impuesto de renta sobre renta líquida y propuso la imposición de la sanción por inexactitud2.

Con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial, el 16 de agosto de 2000 la sociedad IFI LEASING DE COLOMBIA S.A COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL corrigió la declaración del impuesto sobre la renta y

1 Folio 10 cuaderno de antecedentes.

2 Folio 120 c.a.

complementarios por el año gravable 1997 para aceptar adición de ingresos por \$19.506.000. El saldo a pagar no se modificó³.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000005 del 8 de febrero de 2001, la DIAN modificó la liquidación privada de la actora contenida en la declaración de corrección, en el sentido de mantener la adición de ingresos, pero por \$1.554.417.000. En consecuencia, determinó una renta líquida de \$216.980.000. Como la renta líquida fue inferior a la renta presuntiva, se mantuvo el impuesto determinado con base en la renta presuntiva y el saldo a pagar registrado en la liquidación privada⁴.

La Liquidación de Revisión fue confirmada por medio de la Resolución No. 622-900.015 del 28 de febrero de 2002, que decidió el recurso de reconsideración⁵.

La demanda

La sociedad IFI LEASING S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL solicitó la nulidad de la liquidación de revisión y de la resolución que la confirmó y, a título de restablecimiento del derecho, pidió que se confirmara la liquidación privada de la sociedad por el año gravable 1997.

Citó como normas violadas los artículos 745, 750, 752, 772 y 777 del Estatuto Tributario; 187 y 271 del Código de Procedimiento Civil; 70 del Código de Comercio; 3 de la Ley 43 de 1990; 100 y 136 del Decreto 2649 de 1993, y 33 del Decreto 2075 de 1992. El concepto de violación se puede resumir así:

1. Nulidad de los actos administrativos por violación de los artículos 745, 750, 752, 772 y 777 del Estatuto Tributario, 187 y 271 del Código de Procedimiento Civil y 70 del Código de Comercio. Dijo que los actos demandados se fundamentaron exclusivamente en la información exógena que reportaron clientes de la actora en medios magnéticos, información respecto de la cual la DIAN no acreditó que fuera consecuente con los registros contables de esos terceros y sí, en cambio, desconoció la contabilidad de la actora y los certificados del revisor fiscal que allegó⁶.

Que la contabilidad constituía plena prueba siempre y cuando no hubiera sido desvirtuada por otros medios probatorios. Que si se suponía que los gastos de un ente eran, a su vez, los ingresos de otro, debían constar en registros escritos, y sólo estos serían válidos como prueba de unos y otros, y no la simple prueba testimonial en cualquiera de las modalidades que prescribe el artículo 751 del Estatuto Tributario. Que los medios magnéticos no eran plena prueba, ni se equiparaban a pruebas contables, pues no reflejaban la totalidad de las transacciones contables, ya que para el año gravable 1997 sólo se reportaba información a partir de \$13.900.000, y esa información se entregaba conforme a las características exigidas mediante resolución de la Administración tributaria, y no por disposición legal. En consecuencia, no se podía tener sino como simple indicio objeto de verificación.

Consideró que si la información exógena de un tercero presentada en medios magnéticos, según el artículo 750 del Estatuto Tributario constituía prueba

3 Folios 271 y 302 c.a.

4 Folio 331 c.a.

5 Folio 379 c.a.

6 Sobre el valor probatorio de la contabilidad, citó, entre otras, las sentencias del Consejo de Estado del 14 de junio de 2002 (exp. 12840) y del 23 de abril de 1993 (exp. 3906).

testimonial, por sí sola no era suficiente para desvirtuar los hechos alegados por el contribuyente, los cuales estaban basados en sus registros contables, avalados por certificados del revisor fiscal, los cuales sí constituían plena prueba y eran conducentes, pertinentes y eficaces para demostrar los hechos económicos registrados en la contabilidad de la sociedad, cuando ésta era llevada en debida forma. Dijo que conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la prueba contable sólo podía ser controvertida mediante prueba de la misma naturaleza, que no era el caso de la testimonial.

Alegó que la sociedad no se había limitado a señalar que no había recibido los ingresos adicionados por la Administración, sino que demostró los ingresos causados, de acuerdo con sus registros contables y certificados del revisor fiscal, que los acreditaban como válidos. Estas pruebas no fueron desvirtuadas con los registros contables de los terceros informantes.

Que los ingresos adicionados por la DIAN fueron los siguientes:

Celumóvil S.A. por \$102.955.000. La adición se debió a la diferencia entre el valor reportado por Celumovil S.A., en medios magnéticos, como pago a IFI (\$1.260.044.000) y el valor registrado contablemente por ésta como ingreso (\$1.157.089.000), el cual coincide con los pagos que IFI Leasing real y efectivamente causó de la primera.

Algranel S.A. por \$60.895.000. Que la suma adicionada resultó de la diferencia entre el valor reportado como pagos, en medios magnéticos, por Algranel (\$168.059.000) y el valor reportado como ingreso por IFI LEASING (\$107.164.000).

Industrias Safra Ltda. \$7.545.000. Que se imputó este monto a IFI LEASING, resultado de la diferencia entre la información exógena de Industrias Safra y los registros contables de la actora.

Señaló que estas sumas constaban en los registros contables de la sociedad y en el certificado del revisor fiscal, pruebas que, no obstante cumplieron con todos los requisitos de validez, no fueron apreciadas por la Administración, que prefirió conceder mayor validez probatoria a la información exógena de esas empresas, sin cotejarla contra la contabilidad de la actora, o que estuviera acompañada de otros comprobantes, como facturas o documentos equivalentes, emitidos por ellas.

Indicó que la DIAN desconoció el certificado del revisor fiscal porque no certificó que aparte de lo contabilizado por IFI LEASING no existieron otros ingresos distintos de los contables, es decir, exigió un requisito no legal, y partió del supuesto de que la contabilidad no era fiel reflejo de la situación económica de la sociedad, que además, era indebidamente llevada.

2. Nulidad de las actuaciones administrativas por infracción a los artículos 745 del Estatuto Tributario, 187 del Código de Procedimiento Civil y 70 del Código de Comercio. Indicó que la discusión se originó porque la Administración consideró que la adquisición de títulos de desarrollo agropecuario le generó ingresos a IFI Leasing.

Precisó que el Banco de la República, mediante Circular Reglamentaria DFV-46 del 31 de mayo de 1995, estableció que las instituciones financieras debían efectuar y mantener inversiones en Títulos de Desarrollo Agropecuario TDA clase

A y B, equivalentes al requerido de inversión establecido en la circular. Estos títulos eran emitidos por FINAGRO, en su nombre y por cuenta propia, pero expedidos y administrados por el Banco de la República en desarrollo del contrato de fiducia, para su edición, colocación, servicio y amortización. Eran libremente negociables en el mercado.

Que de conformidad con la precitada circular, el Banco de la República no asumía responsabilidad alguna para con los suscriptores o tenedores de títulos, por cualquier demora en el servicio de la deuda de los mismos, cuando no hubiera disponibilidad de recursos suficientes para tal fin por parte de FINAGRO, es decir, que la cancelación del capital y de los intereses derivados de los TDA a los beneficiarios estaría a cargo del Banco de la República, siempre y cuando FINAGRO depositara los recursos para el efecto.

Que según la información en la cual se basaron las glosas de la Administración, FINAGRO reportó como gastos causados a favor de IFI LEASING la suma de \$289.591.000, mientras que IFI LEASING reportó como ingresos causados el valor de \$171.879.000, motivo por el cual la Administración Tributaria exigió que la actora llevara como ingreso la diferencia, en cuantía de \$117.712.000.

Señaló que la sociedad había explicado que por disposición legal había adquirido esos títulos, cuya administración, colocación y redención estaban a cargo del Banco de la República; que esos títulos eran negociables, y que el Banco de la República y FINAGRO no hacían seguimiento a la cadena de endosos, pues para el Banco de la República la inversión se computaba con base en la suscripción primaria y, para FINAGRO, porque la administración de los títulos le correspondía al Banco de la República. Por ese hecho, ante la solicitud que presentó IFI LEASING a FINAGRO para que ésta certificara los intereses pagados a la compañía durante 1997, lógicamente aquella procedió a solicitar dicha información al Banco de la República. Argumentó que a la DIAN se le indicó que IFI LEASING no sólo endosó los títulos inicialmente adquiridos sino que, a la vez, le fueron endosados títulos a su favor en el mercado secundario, y por concepto de intereses de tales títulos causó en su contabilidad el valor de \$171.879.172. Que si FINAGRO registró contablemente como intereses a favor de la actora el monto de \$289.591.000, fue porque no tuvo en cuenta que ese valor incluía el monto de \$117.712.000, correspondiente a intereses a favor de los terceros a los que IFI LEASING les endosó los títulos.

Que como FINAGRO no ejerció control sobre los endosos que hacían los inversionistas sobre los títulos, ésta emitía reportes de información que no eran consecuentes con la realidad de las operaciones. Sin embargo, la DIAN prefirió dar validez a la información suministrada por FINAGRO e inobservó las pruebas de IFI LEASING, que en conjunto ofrecían mayor claridad. Consideró que, además, la DIAN infringió el principio *in dubio versus fiscum*, consagrado en el artículo 745 del Estatuto Tributario, pues la falta de congruencia entre lo reportado por FINAGRO, el Banco de la República y la sociedad, debió ser resuelta a favor de ésta.

Adujo que con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración la actora aportó pruebas de la enajenación de los títulos, frente a las cuales la Administración señaló que los comprobantes de ingreso carecían de autenticidad por no estar firmados, y que tampoco había constancia de los endosos de los títulos, razón por la que aportó los certificados del revisor fiscal.

Agregó que si bien el endoso era un requisito esencial para ejercer la acción cambiaria, la supuesta falta del mismo no era sinónimo de no entrega. Que la entrega hacía presumir el endoso que, además, podía ser obtenido por vía judicial, para poder hacer efectiva la acción cambiaria.

Que en la copia del Título 1701961028710800001-3, por \$136.922.385, estaba el endoso efectuado por la Compañía sin responsabilidad; que también obraba la carta de la Fiduciaria de Occidente del 12 de septiembre de 1997, en la que se confirma la compra por \$133.390.000, y el comprobante de ingreso por el monto de la venta.

Que en la copia del Título 1801970205710530001-9, por \$149.794.000, estaba el endoso efectuado a la sociedad Acciones y Valores; además se adjuntó copia de la liquidación efectuada en la Bolsa de Bogotá (año de operación 1997) y el comprobante de ingreso por \$134.400.607,96, valor de la negociación.

En cuanto al Título 701970205710520001-8, por \$800.225.385 (sic), sólo se aportó el comprobante de ingreso por el valor de la venta a la sociedad Fiduandino S.A., por \$77.487.184, del 2 de mayo de 1997.

Y en cuanto al Título 17019607297110300001-8, por \$43.598.777,41, sólo se aportó el comprobante de ingreso por el valor de la venta a la sociedad Fiduandino S.A. por \$41.374.071, del 2 de mayo de 1997.

3. Nulidad por falta de aplicación e indebida valoración de las normas aplicables a las entidades financieras. Explicó que la DIAN pretendió adicionar como ingresos sumas que la sociedad registró en cuentas de orden, conforme con la Circular Contable y Financiera 100 de 1995, que para la DIAN no podía tener efectos fiscales. Como los ingresos adicionados en este punto se originaron en información de terceros sin respaldo en registros contables, solicitó que se tuviera en cuenta los argumentos del primer cargo y los siguientes:

Se refirió a la causación de los ingresos conforme con el Decreto 2649 de 1993, y señaló que según la Circular Básica Contable y Financiera No. 100 de 1995 de la Superintendencia Bancaria, “En todos los casos, cuando se califique en C, o en otra categoría de mayor riesgo, un crédito de consumo o contrato de leasing clasificado como de consumo, dejarán de causarse intereses, corrección monetaria, ajustes en cambio, cánones e ingresos por otros conceptos. Por lo tanto, no afectará el estado de resultados hasta que sean efectivamente recaudados”. Que esta misma circular regulaba, de manera específica, la calificación de la cartera, por nivel de riesgo, entre categorías de la A hasta la E, y señaló que los créditos con calificación de riesgo “C” o superior generaban incertidumbre sobre su cobrabilidad. Por lo tanto, la misma circular establecía, en relación con este tipo de créditos, que no se podían llevar los intereses derivados de los mismos a cuentas de resultado, sino que debían ser registrados en cuentas de orden, hasta no obtener el recaudo efectivo de los mismos.

Señaló que el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993 consagraba como regla especial para la causación de intereses, que para que los mismos se pudieran reconocer en las cuentas de resultado debían cumplir con los requisitos de: a.) no existencia de incertidumbre sobre su cuantía, y b.) no existencia de incertidumbre sobre su cobrabilidad. Es decir, que en caso de que alguno de los requisitos no se cumpliera, los intereses no se debían reconocer como ingresos del contribuyente. Consideró que como el artículo 127-1 del Estatuto Tributario establecía que eran ingresos derivados del contrato de arrendamiento financiero la parte de los

cánones que correspondieran a intereses o ingresos financieros, sin prever nada sobre su causación, se debía aceptar que la norma contable surtía efectos en la determinación del impuesto de renta.

En consecuencia, explicó que si una compañía de leasing presentaba una cartera correspondiente a cánones representados en ingresos financieros cumpliendo características para ser calificada en una categoría superior a la C, sus ingresos financieros no podían ser causados en la cuenta de resultados, al existir duda sobre su cobrabilidad. Por tanto, deberían registrarse en cuentas de orden, pues al tratarse de intereses y conceptos financieros similares, no hay norma fiscal aplicable respecto de la causación.

Pizano S.A. Explicó que según la información exógena presentada por la Compañía Pizano S.A., ésta reportó haber efectuado pagos a la actora durante 1997 por \$1.383.889.000, mientras que la actora reportó ingresos por \$509.765.000. Por lo tanto, la DIAN adicionó ingresos por \$874.124.000. Que Pizano S.A. en 1997 presentó deudas a favor del IFI LEASING con más de 120 días de vencidas, razón por la cual IFI registró el monto total en cuentas de orden contingentes. Que en octubre de 1997 Pizano suscribió con sus acreedores un convenio de reordenamiento de pasivos financieros, en virtud del cual los valores presentes de los cánones de arrendamiento financiero por pagar, se pagarían con la transferencia en dación de pago de un lote de terreno. En consecuencia, la actora trasladó de cuentas contingentes al estado de resultados la suma de \$509.765.000, y el saldo de la deuda (\$874.124.000) continuó registrado en cuentas contingentes. Que por eso la actora reportó como ingresos causados en el año la suma de \$509.765.000, conforme con la Circular Básica Contable y Financiera 100 de 1995.

Envases y Corrugados Diana LTDA. Señaló que como estaba probado con documentos, tanto de la actora como de la sociedad Envases y Corrugados Diana Ltda., durante 1997 la sociedad percibió por pagos de cánones de arrendamiento e intereses de mora de esa sociedad la suma de \$262.401.214, mientras que la sociedad Envases reportó pagos por \$646.905.000. Que según el contrato celebrado con Envases y Corrugados Diana Ltda., a ésta le correspondía pagar durante 1997 un cánón mensual de \$56.7 millones. Que los comprobantes de egresos de Envases y Corrugados Diana corresponden a lo pagado efectivamente por los cuatro primeros meses de 1997, pues a partir del quinto mes la sociedad no volvió a hacer ningún pago, razón por la cual, a partir del octavo mes, el saldo fue registrado en cuentas de orden, conforme con la Circular 100 de 1995 y el artículo 100 del Decreto 2649 de 1993. Que no obstante así lo certificó el revisor fiscal, la DIAN lo desconoció porque no certificó que no había más ingresos diferentes de los contabilizados.

Tiendas Mitad de Precio. Precisó que IFI Leasing reportó como ingresos causados y percibidos de Tiendas Mitad de Precio \$94.902.000, mientras que la información exógena presentada por ésta reportaba gastos por \$229.000.000, lo cual generó una diferencia adicionada por la DIAN de \$134.098.000. Respecto de este saldo señaló que, en su oportunidad, se le mencionó a la Administración que fue necesario registrarlo en cuentas contingentes, tal como lo prescribe la Circular 100 de 1995, toda vez que las acreencias tenían vencimientos superiores a tres meses, y al no obtenerse el pago de las mismas fue necesario iniciar su cobro mediante proceso ejecutivo que cursaba en el juzgado 34 Civil del Circuito.

Concluyó que si se le exigía a la sociedad registrar los créditos calificados como de alto riesgo y, además, se le permitiera registrar la provisión correspondiente, el

efecto fiscal sería neutro y, por lo tanto, equitativo. Sin embargo las normas de la Superintendencia Bancaria sólo permitían registrar como provisión los rubros que hubieran sido imputados inicialmente al estado de pérdidas y ganancias, y no los que se debían registrar en cuentas de orden. Solicitó, en consecuencia, que si se avalaba la posición de que la sociedad debió registrar en la declaración los ingresos que no fueron realizados sino llevados en cuentas de orden, también se aceptara el registro de una provisión sobre los mismos, la cual sería deducible plenamente, de lo contrario, habría un palmario desequilibrio fiscal.

Contestación de la demanda

La **DIAN** contestó la demanda con los siguientes argumentos:

1. Indicó que la Administración actuó basada en las pruebas recaudadas en desarrollo de su facultad fiscalizadora, y en las aportadas por la sociedad. Que la presunción de veracidad de la declaración de renta fue desvirtuada, pues se demostró, con información de terceros, que la actora omitió declarar la totalidad de los ingresos percibidos en el año gravable. Que esa información de terceros, conforme con el artículo 750 del Estatuto Tributario, era prueba testimonial.

Que dicha prueba no fue desvirtuada ni controvertida por la actora, pues si bien es cierto que adujo la suficiencia de la prueba contable, ésta sólo certifica lo consignado en la contabilidad del contribuyente que, en este caso, no registró la totalidad de los ingresos causados y recibidos en el año gravable 1997. Señaló que la actora, en lugar de hacer la comprobación especial solicitada por la DIAN, pretendió crear la obligación para la Administración de que fuera ella la que hiciera la comprobación especial a los libros de contabilidad de esos terceros, cuando el proceso de fiscalización era seguido a su declaración de renta.

Que el certificado del revisor fiscal, allegado por la actora como prueba suficiente, estaba limitado a la facultad que tenía la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes, y en este caso quedó desvirtuado con la información en medios magnéticos, como prueba testimonial. Que tampoco se presentaron vacíos probatorios que se debieran resolver a favor del contribuyente.

2. Que la adición de ingresos no tuvo como fundamento falencias probatorias. La actuación de la DIAN se basó en las pruebas necesarias para demostrar los hechos que interesaban al proceso, las cuales no fueron desvirtuadas por la actora. Indicó que fue la sociedad la que no pudo probar que los títulos TDA habían sido endosados, sin que pueda convertir esos vacíos en dudas a su favor. Que se demostró la inexistencia del endoso en el cuerpo de los títulos. Que la existencia del endoso está en la constancia, y no en la presunción de la misma, pues el endoso no se presume, conforme con el Capítulo III del Título III del Libro Tercero del Código de Comercio.

3. Señaló que, conforme con el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, en caso de conflictos de normas para fines fiscales, como en este caso, se debían aplicar las normas especiales consagradas en el Estatuto Tributario. Que según el artículo 27 del Estatuto, se estableció como excepción a la realización de los ingresos, para el caso de los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, la obligación de denunciar sus ingresos en el año o período gravable en que se causaron, es decir, cuando nació el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

Que, en consecuencia, la actora no podía aducir la aplicación, para efectos de la causación de los ingresos en materia fiscal, de la Circular de la Superintendencia

Bancaria, puesto que ésta no tiene aplicación para efectos fiscales. Que dicha normatividad sólo tenía efectos contables.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal estimó parcialmente las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

1. Adición de ingresos con base en la información en medios magnéticos aportada por terceros. Consideró que el cruce de información realizado por la DIAN con los medios magnéticos reportados por Celumovil, Algranel S.A. e Industrias Safra Ltda. dio lugar a que surgieran inconsistencias respecto de los ingresos de la actora. Sin embargo, la contribuyente, con ocasión del proceso de determinación del tributo, allegó su contabilidad junto con los certificados del revisor fiscal, pero sin ser valorada o tachada por la DIAN, se procedió a liquidar oficialmente el impuesto con base en la información de terceros, que es prueba testimonial, y que no cuenta con la fuerza probatoria suficiente para desvirtuar la prueba contable aportada por la contribuyente en vía gubernativa.

Que tampoco se podía considerar como un indicio en contra de la actora, porque esa situación solo es aplicable a falta de prueba directa. Señaló que la Administración no podía escudarse únicamente en lo informado en los medios magnéticos de terceros, cuando la normatividad tributaria prevé otros medios para que, en ejercicio de su facultad investigativa, obtuviera la certeza y la veracidad en la determinación del tributo. Además, porque era necesario que la DIAN realizara otras acciones, como visitas técnicas o exhibición de la contabilidad de esos terceros, para verificar la realidad de la información suministrada.

Consideró que no se podía demostrar los ingresos de un contribuyente con base en la información en medios magnéticos de los terceros, con los cuales tuvo operaciones, ya que lo reportado en ellos depende de la cuantía establecida para el respectivo periodo (para el año de 1997 de \$13.900.000), y el diligenciamiento de los campos, previstos para tal fin, no abarca más de lo pedido por la Administración, razón por la cual no brindan la certeza necesaria para determinar el tributo a cargo del otro contribuyente. En consecuencia, decidió que no había lugar a la adición de ingresos.

2. Causación del ingreso en los contratos de leasing financiero. Luego de explicar las características y naturaleza del contrato de leasing, así como la diferencia entre el leasing financiero y el leasing operativo, consideró que el momento de causación del ingreso en el contrato de leasing financiero era el general, conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario, para los contribuyentes que llevaran contabilidad por el sistema de causación.

Advirtió que la actora solicitó que se diera aplicación al Decreto 2649 de 1993, en consonancia con la Circular Básica Contable 100 de 1995, porque el artículo 127-1 del Estatuto Tributario, respecto del contrato de leasing, señalaba qué se entendía por ingreso, sin indicar el momento en el que se entendía causado. Precisó que la Circular Básica Contable 100 de 1995 tenía un fin proteccionista para las entidades financieras y los terceros. Por lo tanto, su aplicación era meramente contable y no fiscal, Por eso, el tratamiento que contablemente le diera a sus créditos comerciales, por el nivel de riesgo, no podía ser trasladado al ámbito fiscal. Entonces, pese a que la contribuyente calificara sus contratos de leasing financiero (Pizano S.A, Envases y Coarrugados Diana Ltda., Tiendas Mitad de Precio) en la categoría C, y los llevara a una cuenta de orden

contingente y no de resultado, para efecto de la causación del ingreso, fiscalmente sí se causaba conforme con las normas tributarias.

Señaló que si se registraban los contratos de leasing en cuentas de orden contingente, no se generaban ingresos, intereses, corrección monetaria, ajustes en cambio y cánones, entre otros conceptos, ni se afectaba el estado de resultados de la contabilidad, pero eso era solo para efectos contables y no tributarios. Por esta razón negó el cargo.

3. Ingresos por Títulos de Desarrollo Agropecuario clase A y B. Señaló que si bien era cierto que al Banco de la República le correspondía la expedición de TDA, esa entidad no ejercía ningún control sobre la circulación en el mercado de los mismos, como tampoco FINAGRO, a quien solo le competía su emisión. Por lo tanto, la Administración no podía tener como prueba el certificado expedido por dicha entidad para la adición de ingresos, pues las copias de los comprobantes de venta y el endoso de los títulos demostraban la realidad del ingreso de la actora. Que estos comprobantes y endosos, aportados al proceso, hacían parte de los documentos soportes de la contabilidad.

Anotó que la Administración, en virtud de las facultades que la ley le otorgaba, debía propender por el recaudo de material probatorio, siempre y cuando fuera idóneo y conducente para la demostración de un hecho concreto que brindara certeza y veracidad y no incertidumbre y duda, como era el certificado expedido por FINAGRO, que sirvió de base para la adición del ingreso a la actora. Por lo tanto, accedió al cargo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandada** controvertió los argumentos expuestos en la sentencia, por las siguientes razones:

Dijo que había actuado con base en las pruebas recaudadas en el proceso de fiscalización y las aportadas por el contribuyente en vía gubernativa, con las cuales se desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración de renta de 1997 de la sociedad actora. Señaló que correspondía a la contribuyente toda demostración probatoria del derecho que pretendía hacer valer, al no incluir en la declaración todos los ingresos recibidos en el periodo gravable, pues la información en medios magnéticos suministrada por los terceros, con los que la actora tuvo operaciones en el año, fue para la DIAN una prueba testimonial, obtenida en virtud de la facultad consagrada en los artículos 684 y 631 del Estatuto Tributario. Que estas normas establecen unos mecanismos obligatorios para los contribuyentes y no contribuyentes, para que la DIAN pueda efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Que, contrario a lo afirmado por el Tribunal, la información en medios magnéticos fue una prueba completa sobre la diferencia entre los ingresos declarados por la sociedad y los informados por quienes efectuaron los pagos. Que, además, dicha prueba nunca fue desvirtuada por la actora ni controvertida, pues si bien adujo la suficiencia de la prueba contable, ésta por su naturaleza y las exigencias de la legislación contable, no podía menos que certificar sobre lo consignado en la contabilidad de la sociedad, que para el caso no registró la totalidad de los ingresos recibidos en el periodo fiscal. Indicó que no obstante que la Administración le solicitó a la actora una comprobación especial sobre los valores consignados en la declaración, no realizó ninguna actividad para ese efecto. Sólo se limitó a pretender crear para la DIAN la obligación de efectuar las

comprobaciones especiales en la contabilidad de esos terceros, cuando era ella la investigada.

Que lo anterior no significaba la existencia de dudas provenientes de vacíos probatorios que tuvieran que resolverse a favor de la sociedad. Los rechazos se debieron por falencias probatorias que no se podían convertir en vacíos a su favor, como el caso de las operaciones de adquisición de títulos TDA a FINAGRO, cuyo endoso la actora adujo como prueba para demostrar la no causación de la totalidad de los ingresos adicionados por la DIAN por este concepto, pero que quedó ampliamente verificada la inexistencia del endoso en el cuerpo de los títulos, el cual no se puede presumir, así como tampoco hay endoso fuera del título, conforme con el Capítulo III del Título III del Libro Tercero del Código de Comercio.

La **parte demandante** presentó recurso de apelación adhesiva. Controvirtió la decisión del Tribunal en cuanto a la causación fiscal del ingreso en los contratos de leasing financiero, pues dada la naturaleza de este tipo de contratos, eran las compañías de financiamiento comercial las que entregaban, a título de arrendamiento, los bienes adquiridos para el efecto, financiando su uso y goce a cambio del pago de cánones que recibirían durante un plazo determinado, pactándose para el arrendatario la facultad de ejercer al final del período una opción de compra. Por esa razón sí era importante tener en cuenta el tratamiento contable de los ingresos de esas compañías.

Que conforme con el artículo 97 del Decreto 2649 de 1993, el ingreso se entendía realizado y debía ser reconocido en las cuentas de resultado cuando se hubiera devengado y convertido o fuera razonablemente convertible en dinero, salvo los ingresos por concepto de intereses, que se reconocen cuando no exista duda sobre su cuantía y cobrabilidad (artículo 100 ibidem).

Indicó que la actora también se regía por la Circular Básica Contable y Financiera No. 100 de 1995 de la Superintendencia Bancaria (aplicable para la fecha de los hechos), según la cual, respecto de los créditos de consumo, como lo era el contrato de leasing, cuando eran calificados en la categoría “C” o superior, no podían llevarse los intereses que se derivaran de los mismos a cuentas de resultado, sino que debían ser registrados en cuentas de orden, lo cual era consecuente con la finalidad que buscaba el Estatuto Orgánico del Sistema Financiero, que era la de “prevenir situaciones que pudieran derivar en pérdida de confianza del público, protegiendo el interés general y particularmente el de terceros de buena fe”, que, para el caso concreto, se traducía en el registro, en cuentas de orden, de los créditos calificados como de alto riesgo, porque si se realizara ese registro en las cuentas de resultado, no se estaría protegiendo la buena fe de terceros que confiarían en una entidad cuyos estados financieros reflejarían ingresos cuya realización efectiva fuera arriesgada. Señaló que la Circular estaba en completa armonía con el Decreto 2649 de 1993.

Dijo que, en todo caso, el resultado era el mismo, pues así no existiera esa regulación especial, se tendría que registrar una provisión individual al 100% sobre los intereses, dada la incertidumbre de su recuperabilidad.

Indicó que, fiscalmente, el artículo 127-1 del Estatuto Tributario consagraba que en los contratos de leasing el arrendador debía incluir en las declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por el contrato, estos eran, los intereses o ingresos financieros, así como lo demás ingresos que se derivaran del contrato.

Señaló que, según los artículos 26 y 27 del Estatuto Tributario, para que se generara un ingreso, en materia fiscal, se necesitaba que el ingreso fuera susceptible de incrementar el patrimonio, lo cual no se cumple cuando los ingresos son registrados en cuentas de orden por las entidades del sector financiero, pues en caso de carteras de dudoso o difícil cobro se reconoce la procedencia de la provisión de cartera o de su castigo directo, lo cual es deducible en el 100% del gasto, y en el evento de que los clientes paguen, ese ingreso fiscal se reconoce como una renta por recuperación de deducciones (artículo 195 Estatuto Tributario). De manera que hasta que los clientes no paguen no hay incremento del patrimonio.

Explicó que por esa razón la actora no incluyó como ingreso fiscal las cuentas por cobrar que tenían atrasos de más de tres años, pues eran créditos cuya recuperabilidad era incierta.

Concluyó que la inclusión del ingreso y de la provisión en el mismo monto generaba un efecto neutro respecto del resultado al cual se llega si se reconoce en cuentas de orden. Por lo tanto, reiteró la petición subsidiaria, consistente en que si se avalaba la tesis de que la sociedad debía registrar en la declaración los ingresos que no debían ser realizados sino llevados en cuentas de orden, también se debería aceptar que se registrara una provisión sobre los mismos, la cual sería deducible plenamente; de lo contrario, se infringiría el principio constitucional previsto en el numeral 9 del artículo 95 de la Constitución Política.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos de la apelación, y agregó que de las pruebas que allegó la sociedad ante la Administración se aceptaron algunos rechazos, pero en las demás glosas no se aceptaron. Que en el caso concreto, no era que la prueba no fuera válida sino si resultaba útil y conducente para los efectos que el proceso de determinación y discusión del impuesto requerían. Que la contabilidad no era conducente para probar que cierta suma no se recibió, o para negar lo afirmado y probado dentro de la información exógena rendida en medios magnéticos por los terceros con los cuales tuvo transacciones. Por lo tanto, las pruebas de la demandante no desvirtuaron la decisión administrativa.

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación y en la demanda. Solicitó la realización de una audiencia pública, conforme con el artículo 147 del Código Contencioso Administrativo, con el fin de dilucidar los puntos de hecho y de derecho frente a la causación en materia fiscal y contable de los ingresos de cartera calificados por la Superintendencia Financiera como inversiones incobrables.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la liquidación privada del impuesto de renta de 1997 de la sociedad actora, concretamente en cuanto adicionó ingresos y modificó, en consecuencia, la pérdida líquida determinada en la declaración.

Antes de proceder al estudio de los cargos, se advierte que la parte actora solicitó, en virtud del artículo 147 del Código Contencioso Administrativo, la celebración de una audiencia pública con el fin de dilucidar los puntos de hecho y de derecho frente a la causación en materia fiscal y contable de los ingresos de cartera calificados por la Superintendencia Financiera como inversiones incobrables.

Para la Sala no es necesaria la realización de esta audiencia pública, pues para decidir se tienen todos los elementos de juicio que evaluó la DIAN para expedir los actos demandados, así como los argumentos y explicaciones esgrimidos por la actora en relación con la contabilización de unas partidas, de manera que la Sala cuenta con la suficiente ilustración, y su práctica significaría la reiteración oral de lo expresado en el proceso, finalidad para la cual no está prevista esta diligencia. Decidido lo anterior, la Sala procede al estudio de los cargos de apelación:

1. Adición de ingresos con base en la información en medios magnéticos aportada por terceros. El Tribunal decidió que no había lugar a la adición de ingresos porque la DIAN no valoró la contabilidad que allegó la contribuyente junto con los certificados del revisor fiscal, y liquidó oficialmente el impuesto con base en la información de terceros, que por ser prueba testimonial no contaba con la fuerza probatoria suficiente para desvirtuar la prueba contable aportada por la contribuyente. Consideró que la DIAN debió realizar visitas técnicas o procurar la exhibición de la contabilidad de esos terceros, para verificar la realidad de la información suministrada, pues lo reportado por esos terceros depende de una cuantía establecida para el respectivo periodo, y no incluye más de lo solicitado por la DIAN.

Por su parte, la DIAN ha considerado que las informaciones rendidas por los terceros con los cuales la actora tuvo operaciones en el año gravable, eran suficientes e idóneas para adicionar los ingresos de la demandante, dado que no fueron desvirtuadas con las pruebas allegadas por la sociedad.

Pues bien, según los antecedentes del proceso se observa que la DIAN encontró una diferencia entre los valores declarados por la sociedad como ingresos y los valores reportados como gastos por otros contribuyentes en medios magnéticos, la información entregada en virtud del artículo 631 del Estatuto Tributario.

En el Requerimiento Especial la DIAN advirtió que se había solicitado al contribuyente que presentara el libro auxiliar en el que se reflejara el movimiento de la cuenta 6437 – Arrendamientos y sanciones en contratos de Leasing-. Que la sociedad no había aportado la información, motivo por el cual no había podido justificar el total de las diferencias presentadas en sus ingresos con el cruce de los terceros informantes.

Del cruce con los terceros informantes se estableció la adición, entre otras, de las siguientes partidas a los ingresos declarados por la sociedad:

Celumóvil S.A. por \$102.955.000. Por cuanto el valor reportado por Celumovil S.A. en medios magnéticos como pago a IFI fue de \$1.260.044.000, y el valor registrado contablemente por IFI como ingreso fue \$1.157.089.000.

Algranel S.A. por \$60.895.000. El valor reportado como pagos en medios magnéticos por Algranel fue de \$168.059.000, mientras que el valor reportado como ingreso por IFI LEASING fue de \$107.164.000.

Industrias Safra Ltda. \$7.545.000. Fue la diferencia entre la información exógena de Industrias Safra y lo informado por la actora, según su contabilidad.

La Sala observa que con la respuesta al requerimiento especial la actora allegó copias de los registros contables (anexo 3, folio 249 del c.a.) y certificados del revisor fiscal (anexo 12, folio 145 c.a.), que para el presente cargo, certificó:

“1. Que de acuerdo con los registros auxiliares de contabilidad, con corte al 31 de diciembre de 1997, el siguiente es el detalle de los ingresos por las operaciones con los terceros relacionados a continuación:

TERCERO	NIT	INGRESOS (millones de \$)
Celumovil	83003733 0	1.157.089.00 0
Industrias Safra Ltda	86006558 6	83.512.000
Algranel S.A.	86005397 6	107.164.000

No obstante que la actora allegó estos documentos, la DIAN no hizo ninguna valoración de los mismos, sino que persistió en la adición de ingresos, otorgando plena suficiencia a los medios magnéticos presentados por los terceros.

El artículo 631 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 631. PARA ESTUDIOS Y CRUCES DE INFORMACIÓN.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 y demás normas que regulan las facultades de la Administración de Impuestos, el Director de Impuestos Nacionales podrá solicitar a las personas o entidades, contribuyentes y no contribuyentes, una o varias de las siguientes informaciones, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos:

[...]

e. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de los beneficiarios de pagos o abonos, que constituyan costo, deducción o den derecho a impuestos descontables, incluida la compra de activos fijos o movibles, en los casos en los cuales el valor acumulado del pago o abono en el respectivo año gravable sea superior a diez millones de pesos (\$10.000.000, base año gravable de 1995), con indicación del concepto, retención en la fuente practicada e impuesto descontable.

f. Apellidos y nombres o razón social y NIT de cada uno de las personas o entidades de quienes se recibieron ingresos, en los casos en los cuales el valor acumulado del ingreso en el respectivo año gravable sea superior a veinticinco millones de pesos (\$25.000.000, base año gravable de 1995), con indicación del concepto e impuesto sobre las ventas liquidado cuando fuere el caso”.

De acuerdo con la anterior disposición, para la Sala la decisión del Tribunal se ajustó a derecho, pues, en este caso, la simple información rendida por los

terceros no era una prueba suficiente para adicionar los ingresos a la actora, por las siguientes razones:

En primer lugar, el objeto de la facultad con la que cuenta la DIAN para solicitar cierta información a personas contribuyentes o no, es el de poder efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos, es decir, obtener una base, importante, pero no definitiva, para la determinación del impuesto de un contribuyente que con otras personas tuvo operaciones en un determinado año gravable.

En segundo lugar, como la información que presentó el tercero difirió de la entregada por el contribuyente investigado, la Administración debió hacer un estudio más específico de esa información, pues se presentó de manera general, ya que sólo se reportaron los valores de tales operaciones. Por lo tanto, debió pedir los documentos que respaldaban la información de esos terceros.

Obsérvese que la norma transcrita se refiere a una facultad para la Dian, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 684 del Estatuto Tributario, lo cual significa que con recibir la información en medios magnéticos no se agota la facultad de fiscalización de la Administración, la cual debe efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión, para así lograr esa correcta determinación (literal f).

Ahora bien, tratándose de la adición de ingresos de la sociedad actora, cobra mayor importancia la prueba contable frente a la prueba testimonial, de la cual hace parte la información de terceros (artículo 750 E.T.), pues como lo señala el artículo 743 del Estatuto Tributario, la idoneidad de los medios de prueba depende, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse, y a falta de unas y otras, de la mayor o menor conexión de las pruebas con el hecho que trata de probarse, y del valor de convencimiento que pueda atribuírseles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

En este caso, es evidente que primaba la prueba contable sobre la testimonial. Sin embargo, la DIAN no hizo ningún análisis o valoración de las pruebas presentadas por la sociedad demandante, y adicionó ingresos con el simple reporte en medios magnéticos de los terceros. En consecuencia, la adición de estos ingresos no se fundamentó en hechos que estuvieran plenamente probados en el proceso, razón por la cual se debe confirmar, en este punto, la sentencia apelada, que estableció la ilegalidad de esta partida.

2. Adición de Ingresos por Títulos de Desarrollo Agropecuario clase A y B. El Tribunal consideró que no procedía la adición de ingresos porque con las copias de los comprobantes de venta y el endoso de los títulos se demostraba la realidad del ingreso de la actora. Que tales documentos hacían parte de los soportes de la contabilidad que se aportó al proceso. Que no se podía tener en cuenta el certificado del Banco de la República porque esta entidad no ejercía ningún control sobre la circulación en el mercado de los títulos.

Por su parte la DIAN ha considerado que no se probó la negociación de los títulos TDA adquiridos por la actora a FINAGRO porque no existió el endoso de los mismos, el cual conforme con las normas del Código de Comercio no se podía presumir.

En la resolución que decidió el recurso de reconsideración la DIAN analizó los documentos aportados por la actora, obrantes a folios 332 a 342 del c.a., consistentes en cuatro comprobantes internos de ingreso de IFI LEASING S.A., los cuales carecían de firma que respaldara su autenticidad. Además eran comprobantes internos, y no los documentos soportes de las transacciones realizadas; tampoco constaban en los títulos los endosos, requisito indispensable para que se pudieran tener como negociados.

Pues bien, para la Sala, del análisis de las pruebas que obran en el proceso, el cargo relacionado con la adición de ingresos derivados de los títulos de desarrollo agropecuario no estaba llamado a prosperar, en atención a lo siguiente:

Está probado que la actora adquirió cinco Títulos de Desarrollo Agropecuario Clase A y B, emitidos por FINAGRO, y regulados por la Circular Reglamentaria DFV-46 de 1995 del Banco de la República. Eran títulos a la orden y de libre negociación, que podían ser suscritos primariamente por las entidades financieras obligadas a efectuar la inversión. La expedición y administración estaba a cargo del Banco de la República, en desarrollo del contrato de administración fiduciaria, con fundamento en la Ley 16 de 19907.

La actora ha planteado que los pagos reportados por Finagro y por el Banco de la República no fueron ingresos para la sociedad en virtud de las negociaciones que efectuó de esos títulos. Sin embargo, para la Sala estas negociaciones no fueron debidamente probadas. Las pruebas en las que basa la actora su pretensión son las siguientes:

En relación con el Título Clase A 005056 No. 17019607297110300001-7, por \$43.598.777,41, sólo se aportó un comprobante de ingreso por el valor de la venta a favor de la sociedad Fiduciario S.A., por \$41.374.071, del 2 de mayo de 1997. El comprobante no tiene referencia a ninguna cuenta contable que se hubiera afectado, no está suscrito por ninguna persona, ni se refiere a ningún comprobante externo que respalde la operación. Sólo menciona un cheque del Banco Andino. Sobre esta transacción no hay ningún otro documento (folios 341 y 342 c.a.).

En relación con el Título Clase A 004384 No. 1701970205710520001-8, por \$81.702.882,34, se aportó únicamente un comprobante de ingreso por el valor de la venta a favor de la sociedad Fiduciario S.A., por \$77.487.184, del 2 de mayo de 1997. Al igual que el anterior, el comprobante no tiene referencia a ninguna cuenta contable que se hubiera afectado, no está suscrito por ninguna persona, ni se refiere a ningún comprobante externo que respalde la operación. Sólo menciona un cheque del Banco Andino. Sobre esta transacción no hay ningún otro documento (folios 339 y 340 c.a.).

En relación con el Título Clase B 004385 N° 1801970205710530001-9, por \$149.527.981,27, se aportó un comprobante de ingreso por el valor de la venta a favor de la sociedad Acciones y Valores S.A., por \$134.440.607,96, del 2 de mayo de 1997. Al igual que los anteriores, el comprobante no tiene referencia a ninguna cuenta contable que se hubiera afectado, no está suscrito por ninguna persona, ni se refiere a ningún comprobante externo que respalde la operación. Sólo menciona un cheque del Banco Colpatria. Se aportó también una liquidación efectuada por la Bolsa de Bogotá, en la que aunque no aparece el número del título, si coincide en el valor nominal. En esta liquidación figura como valor total de

la misma la suma de \$134.400.607,96. En la fotocopia del título aparecen varios sellos de endoso que no son legibles. Si bien está un endoso a favor de la sociedad Acciones y Valores S.A., no se ve quién lo hizo ni la fecha del mismo; además hay un endoso de la sociedad Compañía Financiera Internacional y otro de la sociedad actora. Lo anterior, sumado a la falta de explicación de las negociaciones sobre este título, no permite a la Sala tener la claridad necesaria para desconocer la determinación administrativa (folios 335 a 338 c.a.).

En relación con el Título Clase A No. 1701961028710800001-3, por \$136.922.925,24, se aportó un comprobante de ingreso por el valor de la venta a favor de la sociedad FIDUOCCIDENTE, por \$133.390.164, del 12 de septiembre de 1997. Aunque este comprobante tenga la firma de revisado, no tiene referencia a ninguna cuenta contable que se hubiera afectado, ni se refiere a ningún comprobante externo que respalde la operación. Sólo menciona un cheque del Banco de Occidente. Se aportó también una carta de esa sociedad en la que comunica la compra de un TDA, en la que aunque no aparece el número del título, si coincide en el valor nominal. Además en la fotocopia del título aparecen varios sellos de endoso, algunos de ellos a favor de la actora, pero ninguno a favor de FIDUOCCIDENTE. En algunos se ve la fecha, en otros no, de manera que no es posible determinar la cadena de endosos para así poder desconocer la determinación administrativa (folios 332 a 334 c.a.).

Para la Sala, a partir de las anteriores pruebas el Tribunal no podía descartar la adición de ingresos, pues, tratándose de títulos valores, conforme con el artículo 647 del Código de Comercio, el tenedor legítimo es quien los posea según la ley de circulación, la cual para títulos a la orden dispone que éstos se transmitirán por endoso y entrega del título (artículo 651 Código de Comercio).

Así las cosas, los comprobantes reseñados no eran suficientes para demostrar la negociación de esos títulos y, por lo tanto, la no causación de los ingresos por parte de la actora, toda vez que para la transferencia del título debía hacerse el endoso, requisito indispensable, como ya se vio, y que en este evento no se cumplió.

En el caso de los títulos analizados, cuyas fotocopias aportadas tenían varios endosos, tampoco fue posible establecer su continuidad, conforme con el artículo 661 del Código de Comercio, según el cual, para que el tenedor de un título a la orden pueda legitimarse, la cadena de endosos debe ser ininterrumpida.

De lo antes expuesto se infiere que la demandante adquirió unos títulos de desarrollo agropecuario, que le generaron unos ingresos certificados como gastos por terceros. Que en desarrollo de su tarea de fiscalización la Dian le adicionó ingresos a la demandante por ser legítima tenedora de unos títulos, cuya negociación alegó, pero no probó, lo que implica que no pudo desvirtuar esa adición de ingresos que le hizo la Dian como beneficiaria de los derechos sustanciales y accesorios incorporados en los aludidos títulos (Artículos 619 y 628 del Código de Comercio).

3. Causación del ingreso en los contratos de leasing financiero. El Tribunal decidió que la determinación administrativa se había ajustado a derecho, pues el momento de causación del ingreso en los contratos de leasing financiero era el general establecido en el artículo 27 del Estatuto Tributario para los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Que esta norma primaba sobre las normas contables generales y las del sistema financiero. Por ello, aunque la contribuyente calificara los contratos de leasing financiero

(Pizano S.A, Envases y Coarrugados Diana Ltda., Tiendas Mitad de Precio) en la categoría C y los llevara a una cuenta de orden contingente, y no de resultado para efecto de la causación del ingreso, fiscalmente éste sí se causaba conforme con las normas tributarias.

En el recurso de apelación controvierte la actora esta decisión, pues por la naturaleza de este tipo de contratos y de acuerdo con las normas contables, el tratamiento contable de los ingresos por tales contratos se entendía realizado y debía ser reconocido en las cuentas de resultado cuando se hubieran devengado y convertido o fuera razonablemente convertible en dinero, salvo los ingresos por concepto de intereses que se reconocían cuando no existiera duda sobre su cuantía y cobrabilidad (artículos 97 y 100 ibídem). Que según la Circular Básica Contable y Financiera No. 100 de 1995 de la Superintendencia Bancaria (aplicable para la fecha de los hechos), los créditos de consumo, como lo era el contrato de leasing, cuando fueran calificados en la categoría "C" o superior, no podían llevarse los intereses que se derivaran de los mismos a cuentas de resultado, sino que debían ser registrados en cuentas de orden, lo cual era consecuente con la finalidad de mantener la confianza del público.

Solicitó que si se negaba su pretensión, se aceptará que se registrara una provisión sobre los mismos ingresos, la cual sería deducible plenamente.

Pues bien, a juicio de la Sala la decisión del Tribunal que avaló la determinación oficial se ajustó a derecho.

Conforme con el artículo 27 del Estatuto Tributario, se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones. Por consiguiente, los ingresos recibidos por anticipado, que correspondan a rentas no causadas, sólo se gravan en el año o período gravable en que se causen. De la norma anterior se exceptúan:

- a. **Los ingresos obtenidos por los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación. Estos contribuyentes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable**, salvo lo establecido en este Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.
- b. Los ingresos por concepto de dividendos y de participaciones de utilidades en sociedades de responsabilidad limitada o asimiladas, se entienden realizados por los respectivos accionistas, socios, comuneros, asociados, suscriptores o similares, cuando les hayan sido abonados en cuenta en calidad de exigibles.
- c. Los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles se entienden realizados en la fecha de la escritura pública correspondiente, salvo que el contribuyente opte por acogerse al sistema de ventas a plazos.

Ahora bien, la actora, por ser comerciante, debe llevar contabilidad por el sistema de causación⁸, según el cual, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48 Decreto 2649 de 1993).

⁸ A diferencia de la contabilidad de caja, según la cual, sólo es ingreso del período, las ventas y servicios prestados al contado, y gastos o costos del período, los desembolsos realmente efectuados.

Y conforme con el artículo 28 del Estatuto Tributario, se entiende causado un ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.

Ahora bien, el artículo 127-1 ibídem, dispone que los contratos de arrendamiento financiero o leasing con opción de compra, que se celebren a partir del 1 de enero de 1996, se regirán para efectos contables y tributarios por las siguientes reglas:

“[...] 3. Para el arrendador, en cualquiera de los casos aquí contemplados, los activos dados en leasing tendrán la naturaleza de activos monetarios. El arrendador deberá incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento. Para tal efecto, se entiende por ingresos generados por el contrato de arrendamiento, la parte de los cánones que corresponda a intereses o ingresos financieros, así como los demás ingresos que se deriven del contrato”.

Para la Sala, cuando la norma transcrita señala que el arrendador debe incluir en sus declaraciones de renta la totalidad de los ingresos generados por los contratos de arrendamiento, y que estos son: la parte de los cánones que corresponda a intereses y los demás ingresos que se deriven del contrato, no distingue si estos fueron pagados o no, ni excluye aquellos que la entidad financiera ha clasificado como deuda riesgosa. En consecuencia, la generación y declaración de estos ingresos se rigen por la norma general tributaria para la causación de los ingresos.

Lo anterior, porque no es procedente que se dé prevalencia a las normas de carácter contable sobre las fiscales, por cuando el artículo 136 del Decreto 2649 de 1993, expresamente señala que para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las presentes disposiciones y las de carácter tributario prevalecerán estas últimas.

En virtud de esta norma, no puede aceptarse la aplicación del artículo 97 del Decreto 2649 de 1993, que señala que un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso. Tampoco se pueden aceptar, para efectos de la **determinación fiscal** de un ingreso, las normas contables financieras previstas en la Circular 100 de 1995, sobre la forma de contabilizar los ingresos generados por los contratos de leasing.

Para la Sala, si bien estas normas contables financieras tienen por objetivo mantener la confianza del público en las instituciones que administran recursos de sus ahorradores, la aplicación prevalente de las normas tributarias para determinar el impuesto de renta, no incide en esta finalidad, pues una cosa es la determinación del impuesto de renta con base en los hechos económicos sucedidos en un periodo gravable, y otra es el estudio de la viabilidad financiera y la situación patrimonial de estas instituciones, para lo cual las entidades de vigilancia y control tienen en cuenta los estados financieros y los informes de los revisores fiscales, y no las declaraciones tributarias.

Como en el presente caso se trata de determinar el impuesto de renta de la sociedad actora, las normas apropiadas para establecer los ingresos del período son las del Estatuto Tributario, que en el asunto que se ventila, por no tener un momento especial de causación para los ingresos generados en los contratos de

leasing, se sigue la norma general consagrada en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, la decisión del Tribunal en este punto se debe confirmar.

La Sala no accederá a la petición subsidiaria propuesta en la demanda, en el sentido de que si se mantenía la adición de ingresos por los contratos de leasing se aceptará también el registro de una provisión sobre los mismos ingresos, la cual sería deducible plenamente, pues la actora no invoca ninguna norma que respalde esa pretensión; tampoco señala si cumple los requisitos para la constitución de la provisión que dice es deducible, y menos hace el cálculo de lo que correspondería a esa provisión. Esta ausencia de sustento jurídico impide a la Sala el estudio de la procedencia de esa petición, lo cual no puede hacerse oficiosamente por el juzgador.

Así las cosas, se debe practicar una nueva liquidación que refleje lo definido en esta instancia, en el sentido de mantener la decisión del Tribunal que anuló la adición de ingresos por información de terceros suministrada en medios magnéticos, y respaldó la adición de ingresos por los contratos de leasing; y en cuanto se desconoce la decisión del Tribunal que anuló la adición de ingresos por los Títulos de Desarrollo Agropecuario TDA emitidos por FINAGRO, por cuanto para la Sala no se desvirtuó la determinación oficial. En consecuencia, de los ingresos adicionados por la DIAN se restarán \$171.395.000, que corresponden a los valores citados al final del primer cargo (Celumovil, Algranel e Industrias Safra FI 4).

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Liquidación de Revisión	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos*	18.321.380.000	19.875.797.000	19.704.402.000
Total Costos	1.366.778.000	1.366.778.000	1.366.778.000
Total Deducciones	18.292.039.000	18.292.039.000	18.292.039.000
Renta Líquida	0	216.980.000	45.585.000
Pérdida Líquida	1.337.437.000	0	0
Renta Presuntiva	587.287.000	587.287.000	587.287.000
Renta Líquida Gravable	587.287.000	587.287.000	587.287.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	205.550.000	205.550.000	205.550.000
Impuesto Neto de Renta	205.550.000	205.550.000	205.550.000
Total Impuesto Neto de Renta	205.550.000	205.550.000	205.550.000
Total Retenciones año gravable 1997	5.723.000	5.723.000	5.723.000
Menos anticipo por el año gravable	107.996.000	107.996.000	107.996.000
Más anticipo por el año gravable siguiente	148.439.000	148.439.000	148.439.000
Total saldo a pagar	240.270.000	240.270.000	240.270.000

*Se aceptó y, por lo tanto, se restan de los ingresos determinados oficialmente:

Celumovil	\$102.955.000
Algranel S.A.	\$60.895.000

Industrias Safra Ltda. \$7.545.000

En este orden de ideas, se confirmará el numeral primero de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados, y se modificará el numeral segundo, para disponer, a título de restablecimiento del derecho, que el impuesto de renta de la demandante por el año gravable de 1997 es el determinado en la anterior liquidación, que arroja una renta líquida de \$45.585.000 y un saldo a pagar de \$240.270.000.

En mérito a 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

1. NIÉGASE la solicitud de audiencia pública, por las razones expuestas en la parte motiva.

2. CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia apelada.

3. MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

*“En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto de renta de IFI LEASING S.A. COMPAÑÍA DE FINANCIAMIENTO COMERCIAL por el año gravable de 1997 la practicada en esta providencia que arroja una renta líquida de \$45.585.000 y como total saldo a pagar la suma de DOSCIENTOS CUARENTA MILLONES DOSCIENTOS SETENTA MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$240.270.000) M/L”.*

4. RECONÓCESE personería al abogado Sebastian Pinilla Mogollón como apoderado de la DIAN.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ