

PRESUNCION DE VERACIDAD DE LA DECLARACION TRIBUTARIA – Es un indicio determinado por la ley / FACULTAD FISCALIZADORA - Finalidad

El artículo 746 del E.T. prescribe que “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. La presunción es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil. La presunción legal admite la prueba en contrario, la presunción de derecho, no. En esa medida, el interesado en hacer valer la presunción legal no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado, y, quien se opone a la presunción, a desvirtuar esa conclusión legal. La presunción prevista en el artículo 746 del E.T. es legal y, en esa medida, admite prueba en contrario del hecho que el legislador señaló como probado. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en su declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifiesta con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración, gozan de presunción de certeza. Sin embargo, el contribuyente no está exento de respaldar con pruebas los hechos que expuso como ciertos en esos documentos, ni la Administración tributaria de respaldar, así mismo, con pruebas, que esos hechos no son ciertos o, incluso, veraces o, mejor, irreales. La facultad fiscalizadora de la administración tributaria, entonces, persigue probar, más allá de la certeza, veracidad o la realidad de los hechos que justifican el denunciado rentístico del contribuyente, el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746

MEDIOS DE PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA – Inspección contable, inspección tributaria y facultad de registro / INSPECCION TRIBUTARIA – Finalidad / INSPECCION CONTABLE - Finalidad

El título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio en materia tributaria y, concretamente, los medios de prueba de los que puede hacer uso la Administración para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 del E.T., y otras previstas por el mismo estatuto, así como todos los hechos atinentes a la obligación tributaria. Dentro de esos medios de prueba se encuentran la inspección tributaria, la inspección contable y, como mecanismo de recaudo y conservación de pruebas, la facultad de registro. El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, en virtud del cual la Administración realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por ésta, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. En esa inspección, la Administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias. El artículo 782 del E.T. regula la inspección contable como una diligencia que tiene como fin verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esa diligencia también se levanta un acta que, a diferencia del acta de inspección tributaria, no sólo se suscribe por los funcionarios visitantes sino por las partes intervinientes, pero, además, conlleva la presunción de que los datos consignados en el acta fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 779 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 782

LIBROS DE CONTABILIDAD – Requisitos para que sean prueba. Oportunidad para presentarlos / INDICIO EN CONTRA DEL CONTRIBUYENTE – Lo es no presentar los libros de contabilidad

La prueba contable que, como lo dispone el artículo 772 del E.T., constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que los libros de contabilidad los lleve en debida forma. Y, se llevan en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del E.T. Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable se erige como una de las pruebas, por excelencia, en materia tributaria, al punto que la contabilidad prevalece sobre la declaración de renta cuando la declaración difiere de los asientos contables, pero así mismo, prevalecen los comprobantes externos sobre los asientos de contabilidad cuando las cifras registradas en esos asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes y, por lo tanto, esos conceptos se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de los comprobantes (Artículos 775 y 776 del E.T.). En los procedimientos administrativos, esta prueba puede ser aportada con ocasión de los emplazamientos o requerimientos de la autoridad tributaria, en ejercicio del recurso de reconsideración y, por supuesto, cuando se practica la inspección tributaria o la inspección contable. Cuando el contribuyente no presenta los libros de contabilidad, previa exigencia de la Administración, esa actitud renuente está calificada como indicio en su contra, al tenor del artículo 781 del E.T., con el agravante que se le impide invocar esa documentación posteriormente como prueba en su favor y se deben desconocer los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Sin embargo, la norma prevé que la única causa que justifica la no presentación es la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 775 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 776 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781

CONTABILIDAD – Es la prueba por excelencia / PRUEBAS – Oportunidad para aportarlas / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO – Eximentes para presentar los libros de contabilidad. Deben probarse / FACULTAD COMPROBATORIA DE LA ADMINISTRACION – Debe ir más allá de afirmaciones. Implica aportar pruebas que desvirtúen la presunción de veracidad de la declaración

Sobre el particular, es pertinente insistir en que la prueba por excelencia es la contabilidad, los asientos contables y los comprobantes internos y externos que cumplan los requisitos del artículo 774 del E.T., salvo que la autoridad tributaria logre contradecir esa prueba por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley. La prueba que adujo la DIAN para contradecir la contabilidad de la demandante son unos “listados de sistema” que como se precisó. En ese listado, la demandante discriminó el total valor bruto por ventas nacionales, el valor total de descuentos otorgados en esas ventas, el valor total por IVA facturado y el valor total neto. Esa prueba documental es conducente y

procedente porque da cuenta de los ingresos por ventas nacionales, exclusivamente, de la demandante y de otros conceptos. Lo que no es procedente es la valoración que hizo la DIAN de esa prueba, pues, a sabiendas de que ese listado discriminaba el valor del impuesto a las ventas facturado, decidió hacer caso omiso de esa circunstancia para concluir que el gran total reportado en esos listados, era de ingresos. Ese proceder vulneró el artículo 26 del E.T., porque, en efecto, el impuesto sobre las ventas no forma parte de los ingresos operacionales ni de los ingresos operacionales. La Sala reitera que la oportunidad para aportar las pruebas en la vía administrativa no se limita al momento en que se practica la inspección tributaria sino que pueden ser presentadas con ocasión de la respuesta al requerimiento o con la interposición del recurso de reconsideración e incluso en la vía judicial. Así mismo, se precisó que tratándose de los libros de contabilidad, su no entrega constituye indicio en contra del contribuyente y no puede presentarse con posterioridad al momento en que fue requerida, salvo que se acredite fuerza mayor o caso fortuito. De todo lo expuesto se colige que la DIAN no ejerció su facultad comprobatoria y, por tanto, no logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de la demandante. Por el contrario, la demandante, en ejercicio de la carga de la prueba, desvirtuó las glosas que la DIAN propuso y pudo demostrar la veracidad de la declaración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá D.C., quince (15) de abril de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01276-02(16571)

Actor: LABORATORIOS DE COSMETICOS VOGUE S.A. (EN RESTRUCTURACION).

Demandado: DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la DIAN en contra de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del veintidós (22) de marzo de dos mil siete (2007), que decidió lo siguiente:

*“1. **ANULASE** (sic) la liquidación Oficial de Revisión No. 310642001000091 de 2 de abril de 2001 y la Resolución No. 310662002000008 de 15 de abril de 2002, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá por medio de las cuales modifica a*

LABORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A., NIT. 860.029.997-4, la declaración del impuesto sobre la renta por el año gravable 1997.

2. **DECLÁRASE** en firme la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios, presentada por LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A., NIT. 860.029.997-4, por el año gravable 1997.

3. **ANÚLANSE** la Resolución Sanción No. 310642002000093 de 15 de octubre de 202 y la Resolución No. 310662003000024 de 3 de septiembre de 2003, proferidas por la División de Liquidación y la división Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá a través de las cuales impuso sanción por compensación improcedente consistente en el reintegro de \$161.373.000, correspondiente al saldo a favor determinado en la declaración de renta y complementarios DEL AÑO GRAVABLE 1997.

4. **DECLÁRASE** que LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A. NIT. 860.029.997-4, no está obligado a pagar suma alguna por concepto de la sanción por compensación improcedente respecto del saldo a favor de la declaración de renta y complementarios del año gravable 1997.

5. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas.

6. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.”

ANTECEDENTES

I. Proceso N° 25000232700020020127602

1.1. LA DEMANDA

Laboratorio de Cosméticos Vogue S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la liquidación oficial de revisión 310642001000091, del impuesto de renta del año gravable de 1997, expedida el 2 de abril del año 2001 y la resolución 310662002000008 del 15 de abril del año 2002, que confirmó la liquidación oficial.

En esa liquidación oficial, la DIAN adicionó los ingresos de la demandante en la suma de \$522.391.000, desconoció el descuento tributario del IVA por adquisición de activos fijos por \$8.872.000, desconoció costos y deducciones por \$502.886.000 e impuso sanción por inexactitud por \$315.619.000, para un total saldo a pagar de \$351.508.000.

A título de restablecimiento del derecho, la demandante pidió que se reconociera la declaración presentada por Laboratorios Vogue con el saldo a favor inicialmente declarado y se levante la sanción por inexactitud. También pidió que se condenara en costas a la demandada.

Como pretensión subsidiaria solicitó que se declare la nulidad de los actos acusados, en cuanto impusieron sanción por inexactitud.

La parte demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Los artículos 26, 27, 28, 127-1, 258-1, 684, 742, 743, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario;
- Los artículos 14, 15, 26 (modificatorio del artículo 173 del C.S.T.), Y 31 (subrogatorio del artículo 181 del C.S.T.) de la ley 50 de 1990;
- Los artículos 127, 128, 130, 174 y 186 del Código Sustantivo del Trabajo;
- Los artículos 18 y 204 de la ley 100 de 1993;
- El artículo 1° de la ley 51 de 1983 (modificatorio del artículo 177 del C.S.T.);
- El artículo 8° del Decreto 612 de 1954 (modificatorio del artículo 192 del C.S.T.);
- El artículo 17 del Decreto 1295 de 1994;
- El artículo 17 de la ley 21 de 1982;
- El parágrafo 1° artículo 1° de la ley 89 de 1988;
- Los artículos 123 y 124 de Decreto 2649 de 1993;
- El artículo 2° del Decreto 913 de 1993;
- El artículo 23 de la ley 51 de 1918;
- El artículo 17 de la ley 344 de 1999 y,
- Los artículos 29 y 228 de la Constitución Política.

En el concepto de violación planteó los siguientes argumentos:

a. Adición de ingresos por ventas brutas.

- ***“La Administración nunca desvirtuó la presunción de veracidad de la Declaración en lo relativo a los ingresos brutos.”***

En la medida en que la DIAN adicionó la base gravable del impuesto con los ingresos por ventas brutas en \$522.391.000, la demandante señaló que la administración no probó que los ingresos totales de la empresa por el año 1997 ascendieron a la suma de \$19.446.286.000.00¹. Adujo que no existe ningún registro o soporte documental en los archivos del contribuyente que certifique esa información.

Dijo que la DIAN determinó esos ingresos porque incurrió en un error jurídico y aritmético. Señaló que tal fue el error de la DIAN que cuando cuantificó los ingresos, no tuvo la previsión de convertir a pesos los ingresos en divisas producto de las ventas al exterior a la tasa representativa del mercado vigente al momento de la operación certificada por la Superintendencia Bancaria en los términos señalados por el artículo 7° del Decreto 366 de 1992. Que por ese error, el análisis que hizo la DIAN no merece confiabilidad alguna y, por eso, tampoco puede tomarse como hecho probado la afirmación que hizo la entidad.

Que, en consecuencia, la administración violó el artículo 742 del E.T. en cuanto dispone que la determinación de los tributos y la imposición de sanciones debe fundarse en hechos que aparezcan demostrados.

- ***“La administración no examinó los libros de contabilidad y demás soportes internos y externos de la misma.”***

Adujo la demandante que la DIAN basó su labor de fiscalización en el *“listado de sistemas relacionado con las ventas efectuadas por la sociedad, tanto las*

¹ El contribuyente declaró la suma de \$18.923.895.000

nacionales como las exportaciones (página 5 del acta de inspección Tributaria-anexo)”

Explicó que ese listado muestra el total de la facturación que incluye el precio de venta de los artículos vendidos y el IVA facturado en cada operación, y aclaró que parte de esa facturación fue objeto de anulación, rescisión o revocatoria.

Señaló que la DIAN comparó ese listado con las cifras determinadas en la declaración privada. Que esa comparación arrojó una diferencia, apenas obvia, porque el funcionario no discriminó el IVA facturado.

Que ese listado no era el idóneo para determinar los ingresos operacionales de la demandante, porque no todos esos ingresos generaban un incremento patrimonial.

Que no obstante que a la DIAN se le suministró la contabilidad, así como los comprobantes externos e internos que respaldaban los asientos contables, de cuya entrega se dejó constancia en el acta de recibo de esos documentos, el funcionario de la DIAN se limitó a analizar el listado del sistema. En consecuencia, dijo que la información suministrada fue correcta pero que fue analizada erróneamente por la DIAN.

- ***“La contabilidad de la sociedad actora, al no haber sido cuestionada por un medio de prueba admisible, se constituye en prueba a su favor.”***

Resaltó la demandante que de conformidad con el artículo 722 del E.T. la contabilidad constituye prueba a favor del demandante cuando se lleva en debida forma. Y, de conformidad con el No. 4 del artículo 774, que la contabilidad es prueba suficiente cuando no se desvirtúa por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos en la ley.

Reiteró que la DIAN se limitó a analizar un *“listado del sistema”* y no revisó ni contradijo la contabilidad que se le puso de presente, por lo tanto, violó las normas citadas.

- ***“Los libros de contabilidad muestran como cifras correspondientes a ventas brutas las mismas que aparecen reflejadas en la respectiva Declaración.”***

Explicó la demandante que en la contabilidad que presentó a la DIAN, en las cuentas 4120 y 4205 registró los ingresos operacionales por \$18. 923.895.007,98, cifra que involucra los ajustes por inflación.

Dijo que, sin embargo, la DIAN asumió como ingreso el IVA que facturó la demandante por la venta de bienes corporales muebles, concepto que ascendió a \$2.686.021.000. Adujo que la adición de ese ingreso se hizo porque la DIAN no analizó la prueba contable que se le puso de presente ni los comprobantes y soportes internos o externos que arrojaban la cifra exacta de las ventas brutas. Que, en su defecto, la DIAN analizó el *“listado del sistema”*, documento que no era el idóneo para desentrañar esa cifra.

También citó doctrina judicial del Consejo de Estado sobre la presunción de veracidad de las declaraciones presentadas por los contribuyentes, veracidad que, concluyó, sólo puede ser desvirtuada por la administración por un medio de

prueba idóneo que guarde conexión con los hechos que se pretenden desvirtuar. Así las cosas, reiteró que el mencionado “*listado de sistema*” no era la prueba idónea para formular la liquidación oficial e imponer la sanción.

La demandante también dijo que, en la liquidación oficial, la DIAN adujo que no se le pusieron de presente pruebas tales como, la certificación del revisor fiscal o la fotocopia del libro mayor, de los auxiliares, de los comprobantes de la contabilidad y demás documentos de orden interno y externo para probar que los ingresos gravables eran los que efectivamente había declarado en su denuncia rentística. La actora se opuso radicalmente a este argumento, por cuanto manifestó que esas pruebas sí se las presentó a la DIAN. Dijo que allegó la certificación suscrita por el revisor fiscal pero que ésta fue desestimada por la administración porque, a su parecer, no cumplía con los requisitos legales. También señaló que, si bien era cierto que la certificación fue indebidamente diligenciada, esa situación era irrelevante, porque también allegó la contabilidad y, respecto de esa documentación, la DIAN omitió pronunciarse.

- ***“La Administración se contradice con su propio soporte normativo.”***

Señaló que la DIAN se contradijo en la liquidación oficial, porque si en gracia de discusión se acepta que la DIAN analizó el acervo probatorio, forzosamente se concluye que para la entidad el IVA que se factura debe ser tratado como ingreso bruto operacional.

Que en ese sentido, la DIAN desconoció el artículo 26 del E.T. que citó como fundamento de la liquidación oficial, porque ese artículo define que son ingresos base de la renta líquida, únicamente aquellos susceptibles de producir incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

Consideró que repugna los más elementales principios contables y tributarios entender que el IVA que se genera en la venta de bienes corporales muebles sea tratado como un ingreso bruto operacional objeto de depuración.

Aclaró que el IVA, contablemente, se registra como un crédito y que no hace tránsito por el estado de resultados.

En consecuencia, dijo que, por sustracción de materia, no eran aplicables los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario que también fueron citados como fundamento de la liquidación oficial y, por ende, por ese hecho la DIAN también incurrió en contradicción.

Además adujo que no era pertinente que la liquidación oficial citara como fundamento de la decisión los artículos 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993, relativos a las exigencias legales predicadas de los soportes y comprobantes de la contabilidad, porque tales documentos, a pesar de que fueron entregados, no fueron analizados por la DIAN. Dijo que al contribuyente no se le puede atribuir la omisión de la Administración en la revisión de la documentación que se aportó como prueba.

b. El descuento tributario originado por el pago del IVA en la adquisición de activos fijos mediante contrato de *leasing*.

- ***“Es incorrecta la apreciación de la administración cuando desestima el descuento basada en que la factura no viene expedida a nombre de la sociedad contribuyente.”***

Dijo la demandante que la DIAN rechazó la factura que respaldaba el descuento tributario por la adquisición de activos fijos por el sistema de *leasing*, por cuanto la factura no se había expedido a nombre de la demandante sino a nombre de Leasing Popular.

Contradijo ese argumento y manifestó que, según la doctrina y el artículo 2 del Decreto 913 de 1993, en los contratos de *leasing*, independientemente de la modalidad pactada, la factura siempre se expide por el proveedor de los bienes a favor de la compañía de financiamiento comercial y no a favor del locatario, porque en este tipo de contratos la compañía de financiamiento comercial es la que adquiere la titularidad y el derecho de dominio, en tanto que el locatario es un mero tenedor de los bienes, mientras ejerce la opción de compra. Que esa circunstancia es reafirmada por el numeral 5 del artículo 127-1 del E.T.²

Por lo anterior, precisó que es ilógico pensar que si la propiedad del activo corresponde al arrendador, la factura de venta no vaya expedida a nombre de él.

- ***“No es cierto que no se haya acreditado el pacto de opción irrevocable de compra.”***

Adujo la demandante que la opción irrevocable de compra se acreditó en la vía gubernativa y que para el efecto se aportó el otrosí que modificó el parágrafo de la cláusula decimoctava del contrato de Leasing. Que ese “otrosí” no constituye un contrato separado o independiente del contrato de arrendamiento financiero, sino que esta adición complementa o aclara el contenido de las cláusulas inicialmente pactadas en ejercicio de la autonomía de las partes. Que las partes pueden fijar su posición con respecto a la interpretación del contrato, tal como lo ha manifestado la doctrina y que el pacto de opción irrevocable posee un mero carácter aclaratorio en la medida que es un elemento de la esencia del convenio cuando la opción se predica de quien la otorga o concede.

Que, en ese sentido, la irrevocabilidad de la opción de compra no puede exigirse del destinatario de la misma, porque ello desnaturalizaría el contrato. Que por ello, el artículo 23 de la Ley 51 de 1918 dispuso que *“la opción impone al que la concede la obligación de cumplir su compromiso. Si la opción no estuviere sometida a un término o a una condición sería ineficaz. (...)”*

Con fundamento en esa norma, la demandante concluyó que la opción es vinculante e irrevocable únicamente para quien la concede y no para quien es beneficiario de la misma. Y, que dado que la opción sólo puede ser ejercida al finalizar el contrato, de pactarse la irrevocabilidad en función del locatario, implicaría un ejercicio anticipado de ella, lo que supondría transformar el contrato en uno diferente. Para sustentar su argumentación transcribió doctrina de autores y concluyó que la opción irrevocable se entiende incorporada al contrato de leasing, pues, una situación contraria, haría que el contrato degenerara en uno diferente.

- ***“Es falsa la afirmación de la Administración cuando dice que de las pruebas aportadas no es posible inferir que el impuesto haya sido pagado total o parcialmente por el arrendatario.”***

² “No. 5 del artículo 127-1 del E.T. Los registros contables y fiscales a que se refiere el presente artículo, en nada afectan la propiedad jurídica y económica de los bienes arrendados, la cual, hasta tanto no (sic) se ejerza la opción de compra pactada, seguirá siendo del arrendador”

La demandante puso de presente que en la liquidación oficial se desestimaron, por inútiles, las pruebas aportadas para demostrar que el demandante pagó el impuesto sobre las ventas por la compra del activo fijo.

Dijo que la Administración desestimó el comprobante de egreso No 072643³, la cuenta de cobro⁴ y la fotocopia del otrosí del contrato de leasing⁵, porque de esas pruebas no era dable inferir que se pactó una opción irrevocable de compra y, tampoco, que el pago lo haya realizado la demandante al momento de la celebración del contrato.

Para la demandante, esas pruebas, así como la factura 93515⁶ de 26 de septiembre de 1997, demuestran que el impuesto fue asumido directamente por ella.

c. Costos y Deducciones por aportes Parafiscales.

La demandante precisó que con el propósito de puntualizar las deficiencias en la labor fiscalizadora de la Administración, debía señalarse el marco legal general de los aportes parafiscales, concretamente los aportes a la seguridad social, los aportes que recaudan las Cajas de Compensación Familiar con destino al SENA, ICBF y a financiar el subsidio familiar a través de las CCF.

Para el efecto, analizó cuál era la base de liquidación de los aportes a la Seguridad Social y de los aportes al SENA, ICBF y CCF. También analizó la connotación jurídica del salario.

Con fundamento en el contexto normativo que transcribió y analizó, procedió a desvirtuar las glosas que efectuó la Administración, así:

- ***“Es incorrecta la afirmación de la administración cuando dijo (...) que había quedado desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración tributaria por cuanto “la Administración encontró en cuanto a la deducción por salarios, diferencias entre el valor declarado por el contribuyente en su declaración de renta y su contabilidad y documentos soporte”***

Dijo la demandante que la DIAN jamás determinó cuál fue la deducción por salarios que se solicitó en la declaración privada. Que la deducción a la cual hizo referencia la DIAN fue la integrada por salarios, prestaciones y demás pagos laborales.

Adujo la demandante que del rubro correspondiente a salarios, prestaciones y demás pagos laborales, sólo una fracción es base de cotización de los aportes. Señaló la demandante que la DIAN omitió justificar jurídicamente que la totalidad de ese rubro era la base de cotización de los aportes.

Señaló que la DIAN estableció una diferencia entre el rubro correspondiente a salarios, prestaciones y demás pagos laborales (\$3.999.297.000, renglón 64 de

³ Folio 645.

⁴ Fl. 646

⁵ Fl. 642 y 643

⁶ Fl. 644

la declaración) y las cifras obtenidas de los formatos de autoliquidación de los aportes parafiscales (\$3.496.410.943.)⁷

Que esa diferencia era obvia si se tiene en cuenta que la suma aritmética de las bases de cotización relacionadas en los formatos de autoliquidación no corresponde a \$3.496.410.943., como equivocadamente lo dijo la Administración, sino a \$3.003.618.002.

También adujo que no era cierto que la deducción por salarios no tenga respaldo contable, pues la DIAN nunca concilió la deducción por salarios con los registros contables. Dijo que la DIAN se limitó a afirmar, no a demostrar, que los aportes debieron calcularse sobre la base de \$3.999.297.000 correspondiente al renglón 64 de la declaración sobre salarios, prestaciones y demás pagos laborales. Que, en consecuencia, esa afirmación no desvirtuaba la presunción de veracidad de la declaración porque los pagos laborales siempre tienen un componente salarial y un componente extra salarial que no constituye base de cálculo de los aportes parafiscales.

- ***“No es correcta la afirmación de la DIAN cuando dice que la cifra sobre la cual ha debido practicarse el cálculo de los aportes parafiscales era la correspondiente al renglón 64 de la Declaración de Renta, relativa a salarios, prestaciones sociales y demás conceptos laborales.”***

La demandante adujo que la base de cotización de los aportes parafiscales no corresponde a la cifra reportada en el renglón 64 de la declaración privada de renta, porque parte de los pagos que constituyen base de cotización de los aportes no está prevista en ese renglón y, porque parte de los pagos que se registran en el renglón 64 tampoco constituyen base de cotización de los aportes.

Respecto de la primera afirmación precisó que una parte sustancial de los salarios no se computa como deducción sino como costo, en la medida que tienen una relación directa con la producción del inventario que enajena la compañía dentro del giro ordinario de los negocios. Por lo tanto, explicó que los aportes parafiscales que se liquidan sobre la mano de obra asociada a la producción se consignan en el renglón 47 relativo al costo de venta y no en el renglón 64. Señaló que, en consecuencia, la DIAN debió examinar los requisitos de fondo y forma exigidos para las deducciones laborales, entre estos, el respectivo pago de los aportes parafiscales. Adujo que nuevamente la DIAN incumplió la obligación de fundar sus decisiones en hechos probados con medios de prueba idóneos al tenor de los artículos 742 y 743 del E.T. Que como la DIAN no hizo un análisis detallado de los rubros que integraron la base de cotización de los aportes parafiscales, no desvirtuó la presunción de veracidad de la declaración.

d. Sanción por inexactitud.

La demandante manifestó que las deducciones que declaró la sociedad fueron correctas y tienen plena validez en lo que respecta a costos, deducciones y descuentos. Por lo tanto, adujo que no era procedente la imposición de la sanción.

Dijo, además, que para imponer la sanción por inexactitud, la demandante debió incurrir en una actitud dolosa o en una maniobra fraudulenta tendiente a producir una tergiversación de la declaración. Que la DIAN aplicó la sanción por la

⁷ Esa diferencia arroja el valor de la glosa que determinó la DIAN en cuantía de \$502.886.000.

comisión de requisitos formales y por diferencias de criterio. Que, en parte alguna, de la conducta del contribuyente, se puede evidenciar que ha actuado con la intención de ocultar o mostrar una situación tributaria diferente de la real.

1.1.1. Adición de la Demanda

Mediante adición de la demanda, la demandante complementó el concepto de violación, así:

En cuanto a la glosa sobre ingresos solicitó tener en cuenta la sentencia del 17 de agosto de 2001 de la Corporación, proferida dentro del expediente 11377 M.P. Germán Ayala Mantilla.

Respecto de los descuentos por aportes parafiscales, citó apartes de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, en cuanto precisó que se advirtieron diferencias entre el valor declarado por el contribuyente y la contabilidad. Adujo que esa aseveración no era correcta, porque los funcionarios de la DIAN jamás examinaron la deducción por salarios sino que analizaron sin detalle el concepto genérico de “pagos laborales” declarado en el renglón 64 de la declaración.

Señaló que dado que las cifras del total de pagos laborales no pueden guardar relación o correspondencia alguna con la base para calcular los aportes, mal puede considerarse que este “hallazgo” desvirtúe la presunción de veracidad de la declaración privada. Que así mismo, dado que siempre que haya pagos laborales habrá un componente que será base de cotización de aportes parafiscales y otro que no, todo contribuyente tendrá diferencias entre el renglón 64 y la base de cotización arrojada en los formatos de liquidación de este tipo de tributos.

Que en la medida en que es ineludible que las sumas correspondientes al ingreso base de cotización y al renglón 64 de la declaración difieran, no existen hechos probados a través de medios idóneos. Reiteró que en el renglón 64 de la declaración de renta también se consignaron emolumentos que no constituían salario.

1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió que se negaran. En síntesis, manifestó que según el artículo 779 del Estatuto Tributario la inspección tributaria era un medio idóneo para recolectar pruebas.

Que para el caso en estudio, el día 14 de abril de 2000, la DIAN expidió el Auto de inspección tributaria No 310632000000044, mediante el que se ordenaron pruebas y que, aparte, se expidieron 4 autos de verificación o cruce y la diligencia de registro que se llevó a cabo el 16 de mayo de 2000. Que todo esto constituye pruebas idóneas, porque se llevaron a cabo con el lleno de las formalidades exigidas en la ley y cuyos resultados se plasmaron en el acta del 14 de julio de 2000.

Así las cosas, dijo que no era acertada la afirmación de la demandante sobre la ausencia de prueba idónea, porque a pesar de que el artículo 746 del Estatuto Tributario consagra como ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones o en las respuestas a requerimientos administrativos, también establece que esos hechos son ciertos mientras no se solicite comprobación especial, ni la ley lo exija.

Que en el caso concreto, a la demandante se le solicitó una comprobación especial dentro de la inspección tributaria, tanto de las ventas efectuadas como sobre los pagos por aportes parafiscales y la acreditación del IVA pagado por la adquisición de activos fijos con el objeto de hacer viable el descuento derivado del contrato de leasing.

Que levantada la presunción de veracidad del denuncia rentístico, a la demandante le correspondía demostrar los derechos invocados ante la oficina de impuestos en virtud de la carga de la prueba le corresponde exclusivamente a la demandante respecto de las afirmaciones que realice contra las conclusiones que se dejaron sentadas en el acta de inspección contable. Citó como fundamento de su afirmación el artículo 177 del C.P.C., el artículo 1757 del C.C. y doctrina de autores.

También adujo que el certificado de revisor fiscal, al tenor del artículo 777 del E.T. es prueba contable siempre y cuando se allegue con el cumplimiento de los requisitos legales, que esa circunstancia no la cumplió la demandante y, por tanto, no era una prueba pertinente, conducente y necesaria.

Concluyó que la demandante se limitó a discutir pero que no demostró su aseveración de que el IVA generado haya sido adicionado dentro de los ingresos, ni otra que desvirtúe lo actuado oficialmente y debidamente soportado tanto con los resultados de la inspección tributaria, como con el registro practicado.

Respecto del descuento tributario que solicitó la demandante por los bienes de capital derivado del contrato de *leasing*, la DIAN afirmó que la demandante se limitó a hacer una disertación sobre el titular de la propiedad de los bienes y sobre el otrosí al contrato de leasing. Que esas afirmaciones no eran de recibo porque si bien la opción de compra debe formar parte del contrato de arrendamiento financiero, no puede entenderse que se halle implícita por el solo hecho de tratarse de un contrato de esa naturaleza. Adujo que el artículo 258-1 del Estatuto Tributario exigía que esa opción se haya pactado en el contrato para hacer efectivo el descuento. Que, el otrosí que se aportó como prueba del pacto de la opción irrevocable de compra no era prueba válida para la aceptación del descuento porque ese documento se aportó sin la firma del representante de la Compañía de Leasing.

En cuanto a los descuentos por aportes parafiscales, adujo que el artículo 108 del Estatuto Tributario exige como requisito para acceder a la deducción por salarios que el contribuyente se encuentre a paz y salvo en el pago de los aportes parafiscales el último día del año gravable. Que así mismo, los pagos efectuados por concepto de aportes parafiscales *“(...) deben coincidir con los porcentajes exigidos por la ley aplicados sobre la base de cotización incluyendo la totalidad de conceptos sobre los que se deba aportar.”*

Señaló que el demandante centró sus argumentos en aclarar cuál era la base de liquidación de los aportes parafiscales y la noción de salario. Que los funcionarios de la DIAN analizaron los rubros que integraron el renglón denominado “salarios, prestaciones y demás pagos laborales”, y que de ese análisis concluyeron que se advirtieron diferencias entre el valor declarado por el contribuyente en la declaración de renta y la contabilidad y los documentos soporte. Que esa glosa se fundamentó precisamente en el estudio de los formularios de autoliquidación de los aportes parafiscales y que, por lo tanto, la DIAN sí tuvo en cuenta los soportes contables. En consecuencia, dijo que le

correspondía al contribuyente la carga de la prueba para acreditar que el valor que tuvo en cuenta la Administración como base de cotización no era la real. Que, sin embargo, la demandante se limitó a aportar como prueba el certificado del revisor fiscal sin el cumplimiento de los requisitos legales.

En cuanto a la sanción por inexactitud dijo que era procedente porque todas las glosas eran pertinentes y cita copiosa jurisprudencia.

1.2.1. Contestación a la Adición de la demanda.

La DIAN reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda.

II. Proceso N°250002327000200400237-01

2.1. LA DEMANDA

Laboratorio de Cosméticos Vogue S.A., en ejercicio de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la Resolución Sanción No 310642002000093 del 15 de octubre de 2002 que impuso sanción por devolución improcedente, y la Resolución No 310662003000024 del 3 de septiembre que confirmó la sanción impuesta.

A título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declare la procedencia del saldo a favor determinado en la declaración de renta y complementarios del año gravable 1997 y su consecuente devolución y que, en el evento en que la Administración haya iniciado el proceso de cobro coactivo de la sanción por improcedencia de devoluciones o compensaciones, se ordene su inmediata terminación.

La parte demandante invocó las siguientes normas como violadas:

- Los artículos 4, 6, y 29 de la Constitución Política;
- Los artículos 670, 683, 742, 743, 745, 746, 772 al 774 del Estatuto Tributario.

En el concepto de violación adujo los siguientes argumentos:

“5.1. La sanción impuesta no cumple con el supuesto hipotético consagrado en el artículo 670 del Estatuto Tributario.”

Adujo la demandante que para que proceda la sanción prevista en el artículo 670 del Estatuto Tributario, la liquidación oficial de revisión se debió proferir en debida forma.

Que la resolución que impuso la sanción por devolución improcedente, conforme lo ha precisado la doctrina administrativa, es *un acto administrativo dependiente* cuya validez y procedencia depende de un acto administrativo anterior, en este caso, de la liquidación oficial de revisión, lo que no impide que sus efectos se produzcan independientemente.

Señaló que, por lo tanto, en el caso debatido sólo hay lugar a la sanción por devolución o compensación improcedente cuando dentro del proceso de determinación, la administración, mediante liquidación oficial, rechaza o modifica el saldo a favor de la devolución. Y si la liquidación oficial está viciada de nulidad, el acto consecuencia de este estará afectado del mismo vicio.

Advirtió que la Liquidación oficial de revisión número 310642001000091 del 2 de abril de 2001, mediante la cual se modificó el saldo a favor de la declaración de renta del año gravable 1997, así como la Resolución No. 31066200200008 del 29 de abril de 2002 que confirmó la liquidación oficial, fueron demandadas ante la jurisdicción contenciosa administrativa. Y resumió los cargos que expuso en esa demanda y los argumentos que planteó la DIAN en la contestación. Solicitó que en aras de la íntima relación de los dos procesos, se tuviera en cuenta la decisión que se adopte en el proceso que se instauró contra la liquidación oficial.

Que, en esa medida, y al tenor del párrafo 2 del artículo 670 del E.T., la Administración no puede iniciar el proceso de cobro coactivo cuando no se ha decidido la surte de la liquidación oficial. Adujo que ya no era pertinente aplicar la sentencia del 17 de febrero de 1997, proferida dentro del expediente No. 5962 porque esa sentencia se fundamentó en el artículo 670 del E.T., pero sin las modificaciones que se le introdujeron posteriormente.

Finalmente, luego de insistir en que la liquidación oficial era nula y en los argumentos que planteó en la demanda contra esa liquidación, específicamente los referidos a la valoración de la prueba, insistió en que no existía conducta punible ni detrimento patrimonial que soportara la sanción por devolución improcedente y que, deben aplicarse las garantías que consagra la Constitución, conforme lo ha previsto la Corte Constitucional y el Consejo de Estado. Invocó la aplicación del principio de justicia previsto en el artículo 683 del E.T

2.2. CONTESTACIÓN DE DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió que se negaran. En síntesis, señaló que es diferente e independiente el procedimiento establecido para imponer sanción por devolución y/o compensación improcedente del artículo 670 del Estatuto Tributario y el proceso de determinación y revisión de una declaración tributaria en la que se origina el saldo a favor devuelto.

Insistió en que el artículo 670 del E.T. no exige que la liquidación oficial de revisión se encuentre en firme para que proceda la expedición de los actos para la imposición de la sanción. Adujo que para imponer la sanción debe modificarse o rechazarse el saldo a favor del que se deriva la devolución o compensación, mediante liquidación oficial de revisión dentro de un proceso de determinación.

Que en el caso concreto, la Liquidación Oficial de Revisión No 31642001000091 del 2 de abril de 2001, notificada el 9 de abril de 2001, determinó un saldo a pagar en cuantía de \$351.508.000, correspondiente al periodo gravable de 1997 de la declaración del impuesto de renta y que, en consecuencia, desapareció el saldo a favor determinado en la declaración privada en \$161.373.000.

Que lo anterior evidenciaba que los supuestos que la ley exige para la aplicación del artículo 670 del Estatuto Tributario se dieron, porque la liquidación oficial fue notificada el 9 de abril de 2001, fecha anterior a la expedición tanto del pliego de cargos que propuso la sanción como de la resolución que la impuso, los cuales fueron notificados, en su orden, el 14 de junio y el 18 de octubre de 2002. Citó al respecto doctrina judicial del Consejo de Estado.

Sostuvo que, en consideración a que el reintegro de las sumas devueltas más los intereses moratorios incrementados en un 50% tuvieron como

antecedente la liquidación oficial de revisión, acto con el que culminó la investigación adelantada y que fue confirmada por la resolución de 15 de abril de 2002, la sanción no podía revocarse, y que sólo en el evento de que se modifique o revoque tal liquidación puede admitirse esta posibilidad, situación que no se ha presentado en el presente caso.

Dijo que, por lo tanto, la resolución sanción tenía plena eficacia jurídica ante la existencia de los fundamentos de hecho y de derecho en que se fundamentó y del acto con base en la cual fue proferida. Agregó que no se demostró en el proceso que la liquidación oficial y la resolución que la confirmó hayan cesado sus efectos.

Finalmente, señaló que no era procedente iniciar el proceso de cobro coactivo hasta tanto los actos administrativos que impusieron la sanción por imputación improcedente se encuentren ejecutoriados.

LA SENTENCIA APELADA

En atención a la acumulación de los procesos, el Tribunal de primera instancia profirió sólo una providencia en la que decidió las pretensiones de las dos demandas, conforme se enunció al inicio de esta providencia.

La decisión se fundamentó en los siguientes argumentos:

a. Sobre los Ingresos Tributarios

El Tribunal citó los artículos 742 y 743 del Estatuto Tributario que establecen que la determinación de tributos y la imposición de sanciones se debe fundar en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente y que los hechos se deben probar con los medios de pruebas idóneos.

Además, citó los artículos 772 a 774 y concluyó que, en materia tributaria, la contabilidad llevada en debida forma por la entidad contribuyente constituye medio de prueba idóneo que la administración debe tener en cuenta al momento de hacer todas las diligencias tendientes a verificar los valores y datos en general, contenidos en la declaraciones de las sociedades.

También consideró, después de hacer un estudio de las pruebas aportadas al proceso y de las conclusiones a las que llegó la administración, que la DIAN no utilizó todo el material probatorio que fue allegado oportunamente durante el procedimiento gubernativo y que su decisión sólo se basó en el *"listado de sistemas"*, en el que la demandante relacionó las facturas de ventas mensuales. Dijo que ese documento no era una prueba idónea para determinar los ingresos brutos de la demandante, pues, evidentemente, ese documento no consagró los valores exactos y depurados que el agente fiscal debió observar.

Adujó que la sociedad accionante solicitó la práctica de un dictamen pericial para demostrar que los ingresos brutos operacionales y no operacionales que declaró en su denuncia rentístico correspondían, efectivamente, a los que consignó en el renglón 33 de la declaración de renta.

En virtud de esa prueba, el a quo señaló que de conformidad con la contabilidad del contribuyente, las ventas brutas que el demandante consignó en la declaración de renta del año gravable 1997, renglón 33, eran reales y, por eso, prosperó el cargo a favor de la demandante.

b. Descuentos tributarios

Respecto a la glosa sobre el descuento tributario originado por el pago del IVA en la adquisición de activos fijos a través del contrato de *leasing*, el a quo consideró que el contribuyente cumplió los artículos 127-1, 258-1 del Estatuto Tributario. El Tribunal valoró la factura de venta No. 093515 de 26 de septiembre de 1997, la cuenta de cobro del 20 de noviembre de 1997, el comprobante de egresos 072643, el otrosí del contrato, y concluyó que la demandante cumplió las normas citadas para tener derecho al descuento del IVA, toda vez que el impuesto fue tomado por el arrendatario del contrato, lo registró el arrendador y se pactó la opción irrevocable de compra. Sobre el otrosí, advirtió que con ocasión del recurso de reconsideración, la demandante lo aportó debidamente firmado y que, por eso, la prueba era válida.

c. Aportes parafiscales

Sobre la diferencia entre la declaración de renta y la contabilidad encontrada por la DIAN sobre la deducción por salarios, dijo que, según el artículo 108 del Estatuto Tributario, para la procedencia de la deducción por salarios, los patronos obligados a pagar aportes parafiscales deben estar a paz y salvo por los citados conceptos por el respectivo año o periodo gravable.

Destacó que, según el requerimiento especial, la DIAN glosó la cifra de \$502.886.000, resultante de la diferencia entre el ingreso base de cotización de los aportes parafiscales al ISS de enero a diciembre de 1997 que, según los formularios de autoliquidación, ascendió a \$3.496.410.943 y el valor declarado en el renglón 64 de la declaración de renta (\$3.999.297.000).

Que la demandante controvertió esa glosa y que, para el efecto, hizo una relación de los valores que hacían parte del renglón 64 de la declaración de renta. Conforme con esa relación, dijo que el demandante evidenció que la cifra de \$3.999.297.000 incluía varios conceptos laborales, de los cuales, no todos eran base de liquidación de los aportes parafiscales. Que, adicionalmente, esa cifra incluyó el ajuste por inflación, los aportes parafiscales y otros conceptos.

Posteriormente, el a quo destacó y transcribió el análisis que hizo la DIAN en la liquidación oficial y en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. Luego, analizó cuál era la base de liquidación de los aportes parafiscales y concluyó que, efectivamente, en el renglón 64 de la declaración de renta para el año gravable 1997, la demandante había incluido emolumentos laborales que no formaban parte de la base de liquidación de los aportes parafiscales.

Dijo también que del dictamen pericial se colegía que las cuentas cuyos valores fueron objeto de discusión estaban debidamente respaldadas con los soportes de la contabilidad y con la declaración privada de la demandante y, en esa medida, declaró la prosperidad del cargo.

Consecuente con lo expuesto, el Tribunal determinó que tampoco había lugar a la imposición de la sanción por inexactitud del artículo 647 del Estatuto Tributario, porque desaparecieron los fundamentos que la originaron.

Así mismo, concluyó que la nulidad de la resoluciones demandadas acarrearía la firmeza de la liquidación privada del impuesto de renta y

complementarios para el año 1997 y el reconocimiento de la procedencia del saldo a favor. Que, por lo tanto, la devolución de ese saldo no era improcedente y tampoco había lugar a la sanción por devolución o compensación improcedente.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN apeló la decisión y adujo que con ocasión de la inspección tributaria a la demandante se le solicitó la comprobación especial tanto de las ventas realizadas, como de los pagos por concepto de aportes parafiscales y de la acreditación del IVA pagado en las adquisiciones de activos fijos.

Manifestó que la DIAN levantó la presunción de veracidad y que, por tanto, correspondía a la demandante demostrar la veracidad de los valores que incluyó en la declaración. Dijo que le llamaba la atención que, siendo la inspección tributaria el momento oportuno y adecuado para demostrar la veracidad de lo afirmado en la declaración, la demandante no haya presentado los documentos que ahora sí aparecían, tal como el otrosí al contrato de leasing financiero.

En cuanto a los aportes parafiscales, insistió en que los funcionarios de la DIAN analizaron los conceptos que conformaron el valor consignado en la declaración de renta en el renglón correspondiente a salarios, prestaciones y demás pagos laborales y que, en virtud de ese análisis, encontraron la diferencia glosada ante la carencia de los soportes contables respectivos.

Insistió en que le llamaba la atención que el contribuyente no hubiera presentado los soportes cuando los funcionarios de la DIAN hicieron el análisis respectivo. Que la demandante se limitó a entregar el certificado del revisor fiscal y que sólo con ocasión de la prueba pericial, aparecieron los documentos soporte.

Dijo que los funcionarios sí verificaron la contabilidad de la empresa pero que durante la visita, la demandante no presentó los registros contables y los soportes, documentos que sí aparecieron con ocasión del dictamen practicado.

En cuanto al dictamen reiteró los argumentos de la objeción que presentó contra esa prueba en el sentido de que la DIAN nunca cuestionó la cifra que la demandante consignó en la declaración de renta, que lo que cuestionó la DIAN es que el valor que declaró la demandante superaba el valor que resultaba de sumar las cifras de los formularios de autoliquidación de aportes parafiscales, aspecto sobre el que no se pronunció el dictamen ni la providencia que se apela.

Respecto al valor de las ventas, insistió en que las cifras que la demandante registró en las cuentas 4120 y 4205 no correspondían con las cifras de los "listados de sistemas" correspondientes a las ventas nacionales y las exportaciones. Invocó el artículo 781 del E.T. para sustentar que el contribuyente que no presente los libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podía invocarlos posteriormente como prueba a su favor y que tal hecho debía tenerse como indicio en su contra. Insistió en que la demandante presentó los documentos con ocasión de la prueba pericial practicada en primera instancia y que nunca los presentó en la vía administrativa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante insistió en los planteamientos expuestos en la demanda y en los alegatos de primera instancia.

Manifestó que no hubo sorpresas probatorias porque todos los documentos fueron conocidos por la administración antes de interponer la demanda.

Además, dijo que la DIAN tuvo en su poder toda la contabilidad correspondiente al año gravable 1997. Que, en ese orden de ideas, de haber contradicción entre las pruebas solicitadas y entregadas por el contribuyente y las que reposan en los archivos, la DIAN debió demostrar la distorsión entre las cifras analizadas por el perito y las que recibió en las distintas visitas practicadas, aspecto que nunca se expuso en el proceso.

La demandada reiteró los planteamientos del recurso de apelación.

Insistió en que una vez levantada la presunción de veracidad de la declaración, la demandante tenía la carga de la prueba, porque en el acta de inspección se dejó constancia de las pruebas aportadas, pruebas que no constituían el sustento necesario para probar los descuentos y las deducciones alegados por el accionante. Para respaldar su argumento citó la sentencia del 12 de julio de 2002 del Consejo de Estado.

Dijo que la demandante se limitó a discutir que el IVA generado había sido adicionado dentro de los ingresos y que no allegó, en su oportunidad, la prueba sobre tal afirmación.

Respecto al dictamen pericial, dijo que no hizo ninguna referencia a los formularios de autoliquidación de los aportes parafiscales, prueba en la que se fundamentó la DIAN para determinar la base sobre la que la demandante liquidó los aportes parafiscales y compararla con la declarada como deducción por este concepto.

El Ministerio Público pidió confirmar la sentencia apelada y manifestó que de conformidad con el artículo 744 del E.T., para estimar el mérito de las pruebas, éstas deben obrar en el expediente porque forman parte de la declaración, porque fueron allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales, porque se acompañaron o solicitaron en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación o porque se acompañaron al memorial de recurso o se pidieron en éste.

En ese contexto legal, señaló que, tal como lo previno el a quo, el otrosí, que inicialmente se aportó sin la firma fue allegado, posteriormente, debidamente rubricado.

En cuanto a los aportes parafiscales, la delegada del Ministerio Público destacó que tal como lo observó el a quo, la demandante entregó los libros de contabilidad con sus respectivos soportes y asientos contables y que de ello daban cuenta las actas de entrega llevadas a cabo el 23 de junio, 6 de julio y 27 de julio de 2000 obrantes en los folios 82 a 90 del expediente. Que, no obstante, la Administración no se percató de su existencia para realizar su valoración.

También destacó que “ (...) *la información vertida por la sociedad en su denuncia rentística en relación con los aportes parafiscales, y demás datos consignados en relación con ventas coinciden plenamente con la información recabada y confrontada en dicha experticia, cuyo resultado fue controvertido en la primera instancia, no así en el recurso de alzada (...)*” y que, en consecuencia, se debe asumir la conformidad de la apelante frente a su resultado, “(...) *siendo en*

esa medida inconducente la discusión, máxime si se tiene en cuenta que la entidad accionada conciente (sic) de la improcedencia de sus pretensiones, ni siquiera procura la imposición de la sanción (...)”

En cuanto a la sanción por devolución o compensación improcedente adujo que mal puede sancionarse por ese hecho si prosperaron los cargos contra la liquidación oficial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

A la Sala le corresponde decidir acerca de la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 310642001000091 del 2 de abril del año 2001, correspondiente al impuesto de renta del año gravable de 1997; de la Resolución 310662002000008 del 15 de abril del año 2002, que confirmó la liquidación oficial; de la Resolución 310642002000093 del 15 de octubre de 2002 que impuso sanción por devolución improcedente; y de la Resolución 310662003000024 del 3 de septiembre que confirmó la sanción impuesta. Todas proferidas por la DIAN.

En los términos del recurso de apelación que interpuso la DIAN, la Sala analizará los siguientes aspectos:

- La presunción de veracidad de la declaración privada de los contribuyentes.
- La facultad comprobatoria de las autoridades tributarias.
- La actividad demostrativa del contribuyente
- Valoración de la prueba.
- Análisis del caso concreto.

La presunción de veracidad de la declaración privada de los contribuyentes.⁸

El artículo 746 del E.T. prescribe que *“se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o*

⁸ Sobre el particular, la sección cuarta se ha pronunciado, entre otros, en las siguientes providencias:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: CONSUELO SARRIA OLCOS. Santafé de Bogotá, D.C., Agosto seis (6) de mil novecientos noventa y dos (1992). Radicación número: 4030. Actor: PREFAPOSTES LTDA.. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - ADMINISTRACION DE IMPUESTOS DE ARMENIA.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D. C., treinta (30) de abril de mil novecientos noventa y ocho (1.998). Radicación número: 8725. Actor: GENERAL DE EQUIPOS DE COLOMBIA S. A. “GECOLSA S. A.” Demandado: AMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JUÁN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C. Doce (12) de Julio del año dos mil dos (2.002). Radicación número: 13001-23-31-000-1996-1376- 01(12638). Actor: SOCIEDAD AMONIACO DEL CARIBE S.A. Demandado: LA NACION – DIAN. Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO DE 1993.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá D.C., diciembre dos (2) de dos mil cuatro (2004). Radicación número: 05001-23-24-000-1996-1629-01(13013). Actor: EDUARDO LONDOÑO E HIJOS SUCESORES LTDA. EDUARDOÑO LTDA.. Demandado: LA NACION – DIAN. Referencia: APELACIÓN. IMPUESTO DE RENTA 1991.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá., D.C., Treinta y Uno (31) de marzo de dos mil cinco (2005). Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02082-01(14045). Actor: BAVARIA S.A.. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. Referencia: IMPUESTO-RENTA-1996

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Bogotá, D. C., veintiséis (26) de octubre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-90788-01(16761). Actor: DUPONT DE COLOMBIA S. A.. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”.

La presunción es un indicio determinado por la ley⁹ que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil.¹⁰

La presunción legal admite la prueba en contrario, la presunción de derecho, no. En esa medida, el interesado en hacer valer la presunción legal no está exento de probar el hecho que el legislador señaló como probado, y, quien se opone a la presunción, a desvirtuar esa conclusión legal.¹¹

La presunción prevista en el artículo 746 del E.T. es legal y, en esa medida, admite prueba en contrario del hecho que el legislador señaló como probado. En consecuencia, los hechos que el contribuyente refleja en su declaración privada o en la que la corrige, así como los que manifiesta con ocasión de la respuesta a los requerimientos de la Administración, gozan de presunción de certeza¹². Sin embargo, el contribuyente no está exento de respaldar con pruebas los hechos que expuso como ciertos en esos documentos, ni la Administración tributaria de respaldar, así mismo, con pruebas, que esos hechos no son ciertos o, incluso, veraces o, mejor, irreales¹³.

En esa medida, no obstante que el artículo 746 del E.T. supedita la presunción a que no se haya solicitado una comprobación especial o que la ley exija esa comprobación, no basta con la solicitud de la comprobación o con la exigencia de la ley, pues, es necesario que las autoridades tributarias desplieguen su facultad fiscalizadora para respaldar, con pruebas, que los hechos que la ley presumió como ciertos, no lo son.

La facultad fiscalizadora de la administración tributaria, entonces, persigue probar, más allá de la certeza, veracidad o la realidad de los hechos que justifican

⁹ Hernan Fabio López Blanco. Procedimiento Civil. Tomo III. Pruebas. Editorial Dupre. 2001. El autor manifiesta que en el campo del derecho probatorio siempre se ha discutido la sinonimia entre indicio o presunción. El autor acoge la tesis según la cual la presunción es un indicio determinado por la ley y la explica así: “(...) el indicio no es nada diferente a un hecho conocido del cual, mediante un proceso deductivo del juez se infiere un hecho desconocido (...), por lo tanto, concluye que la presunción es un indicio (...) sólo que la deducción ya ha sido realizada, en este evento por el legislador,[16] que parte de la base referente a que si está acreditado determinado hecho se infiere otro, el desconocido, pero siempre operando el requisito, que no admite excepción alguna, de que el hecho conocido se halle debidamente probado con cualquier medio idóneo de prueba, de manera que no es posible aceptar la tesis pregonada en nuestro país por los profesores Devis Echandía y Parra Quijano acerca de que la presunción no es una prueba sino la dispensa de ella”.

¹⁰ “Código Civil. ARTICULO 66. PRESUNCIONES. Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.

Si estos antecedentes o circunstancias que dan motivo a la presunción son determinados por la ley, la presunción se llama legal. Se permitirá probar la no existencia del hecho que legalmente se presume, aunque sean ciertos los antecedentes o circunstancias de que lo infiere la ley, a menos que la ley misma rechace expresamente esta prueba, supuestos los antecedentes o circunstancias.

Si una cosa, según la expresión de la ley, se presume de derecho, se entiende que es inadmisibles la prueba contraria, supuestos los antecedentes o circunstancias.

¹¹ Opt cit. 8

¹² www.rae.es **Certeza.**(De cierto).1. f. Conocimiento seguro y claro de algo. 2. f. Firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de errar.

¹³ www.rae.es. **Verdad.** (Del lat. *veritas*, -*ātis*). (...) 7. f. **realidad** (ll existencia real de algo). **Realidad.** 1. f. Existencia real y efectiva de algo. 2. f. Verdad, lo que ocurre verdaderamente. (...)

el denunciado rentístico del contribuyente, el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.¹⁴

La facultad comprobatoria de las autoridades tributarias.

El título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio en materia tributaria y, concretamente, los medios de prueba de los que puede hacer uso la Administración para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 del E.T., y otras previstas por el mismo estatuto, así como todos los hechos atinentes a la obligación tributaria.

Dentro de esos medios de prueba se encuentran la inspección tributaria, la inspección contable y, como mecanismo de recaudo y conservación de pruebas, la facultad de registro.

El artículo 779 del E.T. califica la inspección tributaria como un medio de prueba, en virtud del cual la Administración realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por ésta, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar. En esa inspección, la Administración puede decretar todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

De esa diligencia se levanta un acta que debe contener todos los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustenta. En síntesis, esa acta da fe de lo que verificó la autoridad tributaria. Por eso, la pericia con la que se realice la actividad comprobatoria y el resultado de la misma debe ser lo más idónea posible para procurar el convencimiento de lo que se pretende demostrar.

El artículo 782 del E.T. regula la inspección contable como una diligencia que tiene como fin verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no, y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esa diligencia también se levanta un acta que, a diferencia del acta de inspección tributaria, no sólo se suscribe por los funcionarios visitadores sino por las partes intervinientes, pero, además, conlleva la presunción de que los datos consignados en el acta fueron fielmente tomados de los libros de contabilidad, salvo que el contribuyente o responsable demuestre su inconformidad.

La actividad probatoria del contribuyente

Habida cuenta de la presunción de veracidad que regula el artículo 746 del Estatuto Tributario, tal como se precisó, la carga de la prueba del contribuyente opera inmediatamente se solicita la comprobación especial por iniciativa de la autoridad tributaria o por imposición de la ley.

En igualdad de condiciones, el contribuyente puede solicitar la práctica de todos los medios de prueba de que trata el Título VI del Estatuto Tributario.

¹⁴ Palao Taboada, citado por Juan Zornoza Pérez, afirma que la actividad de la Administración en los procedimientos tributarios es “una actividad de comprobación y no de prueba en sentido técnico”[6], resaltando así que cuando la Administración aplica las normas tributarias y exige el cumplimiento de las obligaciones correspondientes, no prueba los hechos que justifican el dictado del acto de liquidación, sino que comprueba que han tenido lugar los presupuestos que lo legitiman, por lo que en el procedimiento administrativo sólo podría hablarse de “prueba en sentido impropio”[7]. Juan Zornoza Pérez. La prueba en el Derecho Tributario. Trigésimas Jornadas Colombianas de Derecho Tributario. Tomo II.

Uno de esos medios es la prueba contable que, como lo dispone el artículo 772 del E.T., constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que los libros de contabilidad los lleve en debida forma. Y, se llevan en debida forma cuando se cumplen los requisitos previstos en los artículos 773 y 774 del E.T.¹⁵

Toda vez que la contabilidad revela la esencia o realidad económica de los hechos económicos que ejecuta el contribuyente, la prueba contable se erige como una de las pruebas, por excelencia, en materia tributaria, al punto que la contabilidad prevalece sobre la declaración de renta cuando la declaración difiere de los asientos contables, pero así mismo, prevalecen los comprobantes externos sobre los asientos de contabilidad cuando las cifras registradas en esos asientos contables referentes a costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos exceden del valor de los comprobantes y, por lo tanto, esos conceptos se entenderán comprobados hasta concurrencia del valor de los comprobantes (Artículos 775 y 776 del E.T.).¹⁶

En los procedimientos administrativos, esta prueba puede ser aportada con ocasión de los emplazamientos o requerimientos de la autoridad tributaria, en ejercicio del recurso de reconsideración y, por supuesto, cuando se practica la inspección tributaria o la inspección contable.

Cuando el contribuyente no presenta los libros de contabilidad, previa exigencia de la Administración, esa actitud renuente está calificada como indicio en su contra, al tenor del artículo 781 del E.T., con el agravante que se le impide invocar esa documentación posteriormente como prueba en su favor y se deben desconocer los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Sin embargo, la norma prevé que la única causa que justifica la no presentación es la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.

¹⁵ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D. C., marzo trece (13) de dos mil tres (2003). Radicación número: 08001-23-31-000-1996-0882-01(12946). Actor: SOCIEDAD SERVICIO Y SEGURIDAD SERWISEG. LTDA. Demandado: LA NACION - U.A.E DIAN-

¹⁶ Sobre la prueba contable y los soportes de la contabilidad, la Sala se ha pronunciado, entre otras, en las siguientes sentencias:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO. Santafé de Bogotá, D.C., abril catorce (14) del dos mil (2000). Radicación número: 25000-23-27-000-1998-0376-01-9936.

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejera ponente: LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Bogotá, D.C., doce (12) de septiembre de dos mil dos (2002). Radicación número: 13001-23-31-000-1996-0976-01(13019). Actor: C.I. OCEANOS S.A. Demandado: DIAN DE CARTAGENA

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO. ADMINISTRATIVO. SECCION PRIMERA. Consejero ponente: RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA. Bogotá, D. C., quince (15) de noviembre del dos mil siete (2007). Radicación número: 11001-03-24-000-2003-00102-01. Actor: TOPOEQUIPOS S.A. Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES.

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ DE BARBOSA. Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02105-01(15370).

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ DE BARBOSA. Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02105-01(15370)

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: HECTOR J. ROMERO DIAZ. Radicación número: 25000-23-27-000-2002-01318-01(14473)

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA; Radicación: 25000-23-27-000-2002-0470-01(14106)

Valoración de la prueba.

Conforme se precisó anteriormente, la autoridad tributaria también tiene una carga de comprobar la certeza, veracidad y realidad de los hechos que el contribuyente le pone de presente en su denuncia rentística y en las respuestas a los requerimientos de la Administración. De manera que, una vez recaudada la prueba, le asiste el deber de valorarla para fundamentar su decisión, cualquiera que sea.

La actividad de valoración se debe manifestar en los actos administrativos que se expiden dentro de la actuación administrativa de determinación del tributo o de imposición de sanción, porque en esos actos administrativos o en las actas que formen parte de éstos (actas de inspección tributaria y contable)¹⁷ se deben plasmar las razones en que se sustenta la decisión y, por supuesto, esas razones se fundamentan, en la mayoría de los casos, en la valoración de la prueba que se recauda y practica de oficio o a petición de parte.

De ahí que al contribuyente le corresponde controvertirla. En esa actividad de defensa, el contribuyente también ejerce una suerte de valoración de la prueba, en la medida que el ejercicio de contradicción de la prueba amerita su análisis para desvirtuar las conclusiones a las que arribó la autoridad tributaria.

En consecuencia, la labor tanto de la administración como del contribuyente no debe ni puede ser pacífica, pues de su actividad dependerá la prosperidad del caso a favor de una de las partes en tanto logre convencer al juez de la causa, con fundamento en las pruebas practicadas.

Cuando las pruebas no logran el convencimiento del juez, el funcionario judicial tiene el deber de decretar las pruebas que soliciten las partes o que, de oficio, considere pertinente practicar para esclarecer los hechos y que, por supuesto, sean conducentes, pertinentes, útiles y lícitas. (Artículo 37-4 C.P.C.)

Análisis del caso concreto.

De conformidad con el recurso de apelación que interpuso la DIAN, la inconformidad con el fallo del *a quo* radica en que no consideró o valoró la inspección tributaria que practicó y la comprobación especial que solicitó a la demandante, pues, derivado de estas circunstancias, dijo, la presunción de veracidad de la declaración de renta se levantó y, por lo tanto, la carga de la prueba se invirtió al demandante.

También manifestó inconformidad con la prueba pericial que decretó *el a quo* a instancia de la solicitud de la demandante y con los resultados del dictamen pericial, pues puso en tela de juicio la entrega y contenido de la información que sirvió de fundamento a ese dictamen, y la que fue entregada y analizada para efectos de la inspección tributaria.

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si, en efecto, por una parte, el *a quo* no valoró el acta de la inspección tributaria y, por

¹⁷ Inciso final del art. 779 del E.T. "Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma."

Inciso final del art. 782 del E.T. "Cuando la práctica de la inspección contable, se deriva una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación".

otra, si la información que sirvió de fundamento al perito contable que practicó la prueba pericial era diferente a la que tuvo en cuenta la DIAN en la inspección tributaria.

Para efectos de delimitar la litis, se precisan los hechos que se encuentran probados:

- La DIAN inició investigación contra la demandante a raíz de la denuncia anónima que presentó una persona natural por las presuntas ventas que habría realizado Laboratorios Cosméticos Vogue a una empresa ubicada en el Departamento Archipiélago de San Andrés Islas. Presuntamente, la demandante habría obtenido ingresos por valores representativos como fruto de esas ventas en el año 1996.¹⁸
- Mediante auto 310632000000044 del 14 de abril de 2000¹⁹, la DIAN comisionó a funcionarios de la entidad para que practicaran una inspección tributaria. Así mismo, mediante otros autos²⁰, ordenó la práctica de cruces de verificación, y ejerció las facultades de registro²¹ en las instalaciones de la empresa denunciada.
- En el acta de inspección tributaria²², concretamente en el acápite denominado “DESARROLLO DE LA INVESTIGACIÓN” la DIAN dejó constancia de lo siguiente:

“La Administración tuvo indicios, contra la sociedad LABORATORIOS DE COSMETICOS VOGUE S.A. NIT. 860.029.997, en el sentido de que dicha sociedad omitió ventas a la Isla de San Andrés, por valores representativos, denuncia que posteriormente fue enviada a la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá.

En ejercicio de las amplias facultades conferidas por los artículos 684, 688 E.T., 37, 39 literal a), Dcto 1071 de 1999, arts. 31,35 D. 1265 de 1999, a la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, y en cumplimiento de los consagrado en la Orden Administrativa, sobre el programa DT, DENUNCIA DE TERCEROS, la citada División por medio del Grupo de Investigaciones Especiales, ordenó abrir investigación a la sociedad LABORATORIOS DE COSMETICOS VOGUE S.A. NIT 860. 029.997., por el año gravable 1997.

¹⁸ En los antecedentes administrativos del proceso figura un oficio de la jefatura de investigaciones especiales de la Subdirección de la Fiscalización Tributaria, dirigido a la Jefe del Grupo de Investigaciones de la Administración de Impuestos de Grandes Contribuyentes, en el que se dice remitir la denuncia y copias de unas facturas. En los folios revisados no se encontró esa denuncia, únicamente, ciertas facturas, el informe de la denuncia (Fl. 175 a 177), una declaración juramentada del representante legal de la supuesta empresa ficticia (Fl.185 a 187, 206 a 208).

¹⁹ Fl. 66

²⁰ Auto No. 310632000000341 del 4 de mayo de 2000 (cruce de verificación para revisar la facturación y efectuar el respectivo cruce relacionado con los ingresos y libros auxiliares). Fl. 67; auto 310632000000389 del 19 de mayo de 2000 (cruce de verificación con terceros, concretamente con el Banco Cafetero para efectuar cruce de información sobre las operaciones económicas entre la entidad bancaria y un tercero que era la empresa con la que, de manera presunta, la demandante hizo la transacción objeto de la denuncia) Fl. 282,283; Auto cruce 310632000000395 del 22 de mayo de 2000 (cruce de verificación con terceros, concretamente con Servientrega para verificar las mercancías enviadas al Departamento de San Andrés Islas. Ese cruce arrojó que la demandante no envió ninguna mercancía a ese Departamento) Fl.297; Auto de verificación 310632000000468 (cruce de verificación con terceros) Fl. 393. Auto de verificación o cruce a Servientrega. Fl. 402.

²¹ El acta de registro figura en los folios 139 a 142.

²² Fls. 577 a 585

Para efecto de llevar a cabo la investigación, se adelantaron las siguientes actuaciones administrativas:

- 1. Auto de Apertura No. 00503 del 13 de abril del 2.000 (folio 10)*
- 2. Auto de Verificación o Cruce No. 0341 del 13 de abril del 2.000. (folio 67)*
- 3. Auto de Verificación o Cruce No. 282 del 19 de mayo del 2.000 (folios 283 y 284)*
- 4. Auto de Verificación o Cruce 297 del 22 de mayo del 2.000 (folio 297)*
- 5. Auto de verificación o Cruce No. 468 del 6 de junio del 2.000 (folio 394)*
- 6. Auto de Inspección Tributaria No. 044 del 14 de abril del 2.000 (folio 66)*
- 7. Acta de Registro del 16 de mayo del 2.000 (folios 139)*
- 8. Resolución No. 118 del 15 de mayo del 2000 (folio 169)*
- 9. Información suministrada por el contribuyente en desarrollo de la Inspección Tributaria.
Resolución No. 117 del 15 de mayo del 2000 (sic) (folio 173)*
- 10. Oficio No. 031-063-180-1750 del 25 de abril /00 (folio 28)*
- 11. Actuación Administrativa Grupo Devoluciones (folio 26)*
- 12. Comparación de Ingresos declarados Ventas con Renta (folio 68)*
- 13. Diligencias de testimonios (folios 143, 144, 178, 179)*
- 14. Oficio No. 031-63-1760 (folio 184)*
- 15. Oficio No. 8027076-0327 del 12 de mayo del 2000 (folios 206 a 211)*
- 16. Oficio No. 031-63-1949 del 22 de mayo del 2000 (folio 279)*
- 17. Oficio 6013-dpd-0239 del 22 de mayo del 2000 (folio 296)*
- 18. Informe funcionarios visita realizada mayo 23 del 2000 (folio 296)*
- 19. Oficio No. 031. 63-2127 del 19 de junio del 2000 (folio 401)*
- 20. Auto de Verificación o Cruce del 7 de junio del 2000 (folio 402)*
- 21. Acta de Inspección Tributaria de fecha del 14 de julio del 2000 (folios 577 a 585) (...)*

Mediante Auto de Inspección Tributaria No.044 del 14 de abril del presente año, (folio 669, fueron comisionados varios funcionarios del Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de los hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto de Renta año gravable 1997., de conformidad con lo estipulado en el artículo 779 del E.T.

Mediante Auto de Verificación o cruce No. 0341 del 4 de mayo del 2000, (folio 67), una funcionaria del Grupo de Investigaciones Especiales, fue comisionada a la sociedad de LABORATORIOS DE COSMETICOS VOGUE S.A. NIT. 860.029.997, con el objeto de revisar la facturación y efectuar el respectivo cruce relacionado con los ingresos y con los libros auxiliares.

Con Auto de Verificación o Cruce No. 00389 del 19 de mayo del año en curso, fueron comisionados al Banco Cafetero sede principal, los funcionarios IVAN ROMO DORADO y CLAUDIA ELIZBETH ZAMUDIO PUERTO, funcionarios del Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, con el objeto de efectuar cruce de información sobre operaciones económicas entre la entidad bancaria

y un tercero, la cual aportó buena parte de información a fin de establecer la veracidad de los hechos., (folios 283 a 296).

Mediante Auto de Verificación o Cruce No. 0395 del 22 de mayo del 200, (folios 297), fueron comisionados los funcionarios IVAN TOMO DORADO Y ANA BETTY BALANTA TOVAR a SERVIENTREGA LTDA NIT 860.512.330, a fin de verificar las guías aéreas de los años 1996 y 1997, por mercancías enviadas a San Andrés Islas por parte de la sociedad LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A. NIT 860.029.997. Como respuesta de lo anterior, la señora DINA CEPEDA VILLAMIZAR, contadora de Servientrega Ltda, mediante oficio radicado No. 13820 del 6 de junio del 2000, (folio 395) remitido a la División Fiscalización Tributaria, manifestó que después de haber efectuado una exhaustiva gestión, se constató en las guías encontradas del servicio prestado a Laboratorios de Cosméticos Vogue S.A., por los meses noviembre, diciembre del 96 y enero y febrero del 97, ninguna cubría la ruta citada.

Finaliza el oficio diciendo que el gran volumen de guías y su manejo casi todo manual, dificultaba la búsqueda de guías en particular, unido a que hay una sola guía, la llamada prueba de entrega que es la única que queda en poder de la empresa.

Con base a la información recopilada y a las pruebas encontradas, el Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, decidió practicar un Registro a la mencionada Sociedad, el cual fue autorizado por la Administración con Resolución No. 0118 del 15 de mayo del 2000 (folios 164 1 166) y realizado el 16 del mismo mes y año.

Como resultado de estas actuaciones, el Despacho obtuvo información contable y tributaria, la cual fue suministrada por la citada sociedad mediante Acta de Registro del 16 de mayo de presente año.²³

Con base en el análisis y la confrontación de los valores contabilizados y los informados en la declaración, en la información obtenida en desarrollo de la investigación, en las respuestas a los cruces de información y en los resultados de la inspección Tributaria y al Registro, efectuada por el Grupo de Investigaciones Especiales de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de los Grandes Contribuyentes de Santa Fe de Bogotá, se concluyen como hechos constitutivos de glosa, las cifras de la declaración del año gravable 1997, las siguientes:

1. DESCUENTOS TRIBUTARIOS

Renglón 88 de la declaración de renta y complementarios del año gravable de 1997, se encontró que la factura No. 03515 del 16 de septiembre de 1997, no aparece a nombre de la sociedad

²³ Esa acta de entrega figura en los folios 224 y 225 y en ésta consta que la demandante entregó el original y algunas copias de los recibos de pago a las cajas de compensación que ahí se enlistan correspondientes al año 1997. Así mismo, que entregó los originales y fotocopias de las autoliquidaciones a la E.P.S. del ISS.

LABORATORIOS DE COSMETICOS VOGUE S.A. NIT. 860.029.997, sino que aparece elaborada a nombre de LEASING POPULAR, con un IVA de \$8.805.750.

Igualmente los documentos CD 1410601 corresponde a la compra de una lavadora con un IVA de \$66.207., CD 0220201 compra silla ejecutiva con un IVA de \$29.584., CD 1410601 compra equipo de cómputo con un IVA DE \$305.760., (folios 403 a 410), en donde no constan las facturas.

2. INGRESOS

Renglón 33 Ventas Brutas; una vez revisado el listado de sistemas relacionado con las ventas efectuadas por la sociedad, tanto las nacionales como las exportaciones (folios 411 a 4117), y comparado el total de las ventas nacionales y extranjeras, con los valores llevados en la declaración de renta renglón 33, ventas brutas se obtuvieron los siguientes valores y diferencias:

Ventas nacionales	\$19.445.188.000
Exportaciones	<u>1.098.000</u>
Total Ventas Brutas	\$19.446.286.000
Valor declarado renglón 33	<u>\$18.923.985.000</u>
Diferencia	522.391.000

3. APORTES PARAFISCALES

Ingreso base de cotización (Enero – diciembre de 1997) (folios 418 a 450)

De acuerdo a la sumatoria obtenida en los formularios de autoliquidación, el valor de\$3.4

96.410.943

Valor declarado en el renglón 64 de la declaración de renta\$3.999.297.000

Diferencia entre el total de los formularios y lo declarado..... 502.886.000

De acuerdo a los puntos que se encontraron en la verificación de la información, se les citó a una reunión a los representantes de la sociedad LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A. NIT. 860.029.997, el día 21 de mayo del presente año, (folio 399), donde se les manifestó las irregularidades que se encontraron las cuales se citaron en los 3 numerales anteriores. (...)"

- El 18 de julio de 2000, la DIAN profirió el Requerimiento especial No. 900072 en el que le propuso a la demandante las glosas por los descuentos tributarios, los ingresos por ventas brutas y los aportes parafiscales.
- El 13 de octubre de 2000, la demandante contestó el requerimiento especial y aportó como prueba los siguientes documentos:
 - o "Copia declaración de Renta año 1997
 - o Relación facturas de ventas nacionales año 1997 (4 folios)
 - o Relación facturas de venta exterior año 1997 (4 folios)

- *Cuenta de cobro Consensus Ltda, IVA contrato leasing*
 - *Comprobante de egreso pago cuenta de cobro Consensus Ltda*
 - *Factura de venta No. 93515 Consensus Ltda.*
 - *OTRO SI, Leasing Popular opción de compra irrevocable.*
 - *Factura No. 511 Nicols Computers Ltda.*
 - *Factura No. 5-0922454 Makro de Colombia S.A.”*
- El 20 de diciembre de 2000, la DIAN amplió el requerimiento especial, porque en el requerimiento 900072 del 18 de julio de 2000 no tuvo en cuenta la última declaración de renta que, por el año 1997, presentó la demandante.
 - El 20 de marzo de 2001, la demandante contestó la ampliación al requerimiento.
 - El 2 de abril de 2001, la DIAN formuló la liquidación oficial No. 310642001000091.
 - El 2 de junio de 2001, la demandante interpuso el recurso de reconsideración. Con el recurso, la demandante aportó como prueba los siguientes documentos:
 - *“Certificación suscrita por el Revisor Fiscal de Laboratorios de Cosméticos Vogué S.A. indicando el contenido del renglón No. 33 de la Declaración de Renta año gravable 1997.*
 - *Certificación suscrita por el Revisor Fiscal de Laboratorios de Cosméticos Vogue S.A. indicando el contenido del renglón No. 64 de la Declaración de Renta año gravable 1997.*
 - *OTRO SI, Leasing Popular opción de compra irrevocable.”*
 - En la instancia judicial, y a petición de la demandante, se decretó la práctica de prueba pericial sobre la contabilidad. En el dictamen pericial, el perito contador dejó constancia de que los ingresos brutos operacionales derivados de las ventas durante el año 1997, registrados en la cuenta 4120, fueron de \$18.774.277.101 discriminados así:

4120	<i>Industrias Manufactureras</i>	
412046	<i>Elaboración de jabones, detergentes y preparados de tocador.</i>	
4120469	<i>Ventas Nacionales</i>	\$16.408.216.872
4120469	<i>Exportaciones</i>	1.323.345.591
	<i>Subtotal:</i>	\$17.731.560.4663
4120997	<i>Ajustes por inflación</i>	1.042.716.638
	<i>TOTAL</i>	\$18.774.277.101

Los ingresos “No Operacionales” registrados en la cuenta 4205, para el año de 1997, fueron de \$149.617.907, discriminados así:

4205	<i>Otras ventas:</i>	
420505	<i>materia Prima</i>	\$8.027.985
420510	<i>Material de Desecho</i>	1.457.160
420515	<i>Materiales Varios</i>	11.206.240
420530	<i>Envases y Empaques</i>	115.169.142
	<i>Subtotal:</i>	\$135.860.527
420599	<i>Ajustes por inflación</i>	13.757.380

TOTAL

\$149.617.907

También dejó constancia de los siguientes hechos:

“e.- Las cifras registradas en las cuentas 4120 y 4205 correspondientes a las ventas del año 1.997, se encuentran respaldadas con los respectivos soportes de contabilidad, como son Facturas con el lleno de los requisitos legales, Notas Débito y Notas Crédito, fechados y autorizados por quienes intervinieron.

f.- Las partidas anteriores de las cuentas 4120 y 4205 están sustentadas en los respectivos comprobantes de contabilidad, elaborados mensualmente.

g. Dichos comprobantes tienen la siguiente numeración para cada mes así:

Número 071 Ventas Nacionales
Número 05103 Exportaciones
Número 6101 Notas Crédito
Número 6102 Notas débito

También indican el día de su elaboración y la persona que lo elabora y autoriza.

h. Los anteriores comprobantes de contabilidad indican la fecha, origen, descripción, cuantía y las cuentas afectadas con el asiento.

i. Los comprobantes de contabilidad si guardan correspondencia con los asientos en los libros auxiliares y el libro diario respectivamente,.

j. La sumatoria de las cifras en las cuentas 4120 y 4205 sí corresponden a las registradas en el renglón 33 de la Declaración de Retna año gravable 1.997.

Valor Registrado en la Declaración de Renta:

Renglón 33 Ventas Brutas

\$18.923.895.000

Valores registrados en cuentas 4120 y 4205:

Cuenta 4120

\$18.774.277.101

Cuenta 4205

149.617.907

TOTAL:

\$18.923.895.008

k. El total de gastos por concepto de pagos laborales cargados a los gastos Operacionales de Administración, cuenta 5105 es de : \$517.143.619,86

l. El total de gastos por concepto de pagos laborales cargados a los gastos Operacionales de Ventas, cuenta 5205 es de. \$3.482.153.598,60

m. Los rubros que integran estas cuentas son:

Código	Denominación	Total
51	Operacionales de Administración:	
5105	Gastos de personal	
510503	Salario Integral	85.325.975,00
510506	Sueldos	207.436.930,00
510515	Horas Extras	4.871.167,00
510521	Viáticos	309.490,00

519524	Incapacidades	2.515.208,00
510527	Auxilio de Transporte	2.218.350,00
510530	Cesantías	19.574.614,00
510533	Intereses sobre Cesantías	2.029.423,00
510536	Prima de servicios	18.702.070,25
510539	Vacaciones	15.734.210,58
510545	Auxilios	85.000,00
510548	Bonificaciones	10.993.328,00
510551	Dotación y Suministro a Trabajadores	2.308.630,00
510560	Indemnizaciones laborales	9.406.604,00
510563	Capacitación al Personal	69.600,00
510569	Aportes al I.S.S.	26.761.649,31
510570	Aportes a Fondos de Pensiones y Cesantías	26.268.549,00
510572	Aportes Cajas de Compensación Familiar	11.568.051,04
510575	Aportes I.C.B.F.	8.023.763,03
510578	Sena	5.349.176,02
510584	Gastos Médicos y Drogas	319.181,00
510595	Otros	25.696.563,00
510599	Ajustes por inflación	31.576.042,37
	TOTAL	\$517.143.619,86

Código	Denominación	Total
52	Operacionales de ventas:	
5205	Gastos de personal	
520503	Salario Integral	\$54.424.568,00
520506	Sueldos	1.399.201.278,00
520515	Horas Extras	66.490.394,00
520518	Comisiones	404.204.599,00
520521	viáticos	16.290.013,00
520524	Incapacidades	32.012.372,00
520527	Auxilio de Transporte	120.068.392,00
520530	Cesantías	177.437.273,23
520533	Intereses sobre cesantías	18.722.755,94
520536	Prima de servicios	173.196.020,52
520539	Vacaciones	113.090.385,93
520545	Auxilios	60.645,00
520548	Bonificaciones	32.570.973,00
520551	Dotación y suministro a trabajadores	38.110.491,00
520560	Indemnizaciones laborales	46.641.286,00
520563	Capacitación al personal	5.631.108,00

520569	Aportes al I.S.S.	322.251.871,80
520570	Aportes a Fondos de Pensiones y Cesantías	66.824.530,97
520572	Aportes Cajas de Compensación Familiar	74.909.738,15
520575	Aportes I.C.B.F.	54.995.588,36
520578	Sena	36.864.304,93
520584	Gastos médicos y Drogas	34.785,00
520595	Otros	12.823.141,00
520599	Ajustes por inflación	215.297.083,77
	TOTAL	\$3.482.153.598,60

n. Las sumatorias de las cifras en las cuentas 5105 y 5205 si coincide con las registradas en el renglón 64 de la Declaración de Renta año gravable 1.997.

Valor registrado en Declaración de Renta.

Renglón 64 Salarios y Prestaciones y

Otros conceptos laborales \$3.999.297.000

Valores registrados en cuentas 5105 y 5205:

Cuenta 5105 \$ 517.143.619,86

Cuenta 5205

3.482.153.598,60

TOTAL: \$

3.999.297.218,46

o. Las cifras registradas en las cuentas 5105 y 5205 se encuentran respaldadas con soportes de origen interno y externo, los cuales están fechados y autorizados por quienes intervinieron.

p. Las partidas anteriores de las cuentas 5105 y 5205 están sustentadas en los respectivos comprobantes de contabilidad, elaborados mensualmente.

q. Dichos Comprobantes tienen la siguiente numeración para cada mes así:

Número 091 Comprobante de Nómina. Cuentas 5105 y 5205

Número 092 Comprobante Prestaciones Sociales

Número 142 Ajustes. Consolidación Prestaciones Sociales

Número 66420 al Comprobantes de Egreso. Su numeración es

73329 continúa durante el año.

Causaciones. El Número del comprobante es el número de la factura del proveedor.

También indican el día de su elaboración y la persona que lo elabora y autoriza. (...)"

De las pruebas que obran en el expediente se infieren las siguientes conclusiones:

- La DIAN efectivamente adelantó ciertas actividades orientadas a comprobar los hechos que le fueron puestos de presente con ocasión de la denuncia formal que interpusieron en contra de la demandante.
- La reseña de esas actividades quedaron plasmadas en el Acta de Inspección Tributaria.

- Sin embargo, en esa acta, al hacer alusión a la información que suministró la demandante, la DIAN no hizo una relación pormenorizada de la documentación que le fue entregada. Solamente precisó, de manera genérica, que como resultado de la inspección obtuvo información contable y tributaria. Concretamente, se refirió al acta de entrega del 16 de mayo de 2000. Esa acta de entrega figura en los folios 224 y 225 y en ésta consta que la demandante entregó el original y algunas copias de los recibos de pago a las cajas de compensación que ahí se enlistan correspondientes al año 1997. Así mismo, que entregó los originales y fotocopias de las autoliquidaciones a la E.P.S. del ISS.
- Es evidente que en el acta de inspección tributaria no se hizo alusión a ningún análisis de la contabilidad de la demandante.
- Por lo tanto, con fundamento en las constancias genéricas que se consignaron en el acta de inspección tributaria, la DIAN formuló las glosas referidas al descuento por impuesto a las ventas en activos fijos y por aportes parafiscales, y la referida a los ingresos por ventas brutas.

En el contexto legal y probatorio precisado, se procede a analizar cada una de las glosas.

Sobre la glosa referida a los ingresos por ventas brutas.

En cuanto a los mayores valores llevados en el renglón 33 de la declaración de renta, correspondiente a las ventas brutas, se aprecia que la DIAN fundamentó la glosa en los artículos 24, 26 y 27 del E.T. y, en cuanto al sustento probatorio, en el Acta de Inspección Tributaria se precisó que el análisis se fundamentó en un *"listado de sistemas"*.²⁴

Ese listado contiene la relación pormenorizada de las facturas de venta de la demandante del periodo comprendido entre el 15 de septiembre de 1997 al 28 de octubre de 1997.

En el folio 687 figura como total bruto de esas facturas, \$16.769.739.161,00; como total valor descuento, \$911.100,00; como total valor IVA \$2.676.359.565,00; y como valor total neto, \$19.445.187.626,00.

Se aprecia también que, en concreto, el análisis aritmético que hizo la DIAN fue el siguiente:

Ventas nacionales	\$19.445.188.000
Exportaciones	1.098.000 ²⁵
Total Ventas Brutas	\$19.446.286.000
Valor declarado renglón 33	\$18.923.985.000
Diferencia	522.391.000

La demandante, por su parte, cuando contestó el requerimiento especial adujo que era cierto que las ventas nacionales ascendieron a \$19.445.188.000, pero que de ese monto, \$2.676.359.565 correspondían al IVA y que, por lo tanto,

²⁴ Folios 687 a 943. En el folio 687

²⁵ Cifra en dólares

el ingreso que se debía tomar era el que resultaba de restar esas dos cifras para un total de \$16.769.739.161,²⁶ porque lo que ingresa por IVA no implica un incremento del patrimonio y, en consecuencia, tampoco constituye ingreso para determinar renta líquida, al tenor del artículo 26 del E.T.

También admitió que las ventas al exterior ascendieron a US1.098.273 que equivalen a \$1.323.343.591. La demandante reprochó el error que cometió la DIAN de sumar las ventas nacionales en pesos, con las ventas al exterior en dólares.

Por último, precisó que el renglón 33 de la declaración incluía otros conceptos como “ajustes por inflación, notas crédito por anulación de facturas, diferencia en precios, ajustes por mayor o menor valor facturado, etc., sin incluir las devoluciones”.

Verificado el dictamen pericial, aprecia la Sala que según la contabilidad de la demandante, los ingresos operacionales derivados de las ventas durante el año 1.997 registrados en la cuenta 4120, fueron de \$18.774.277.101, discriminados así:

4120	Industrias Manufactureras	
412046	Elaboración de jabones, detergentes y preparados de tocador.	
4120469	Ventas Nacionales	\$16.408.216.872
4120469	Exportaciones	1.323.345.591
	Subtotal:	\$17.731.560.463
4120997	Ajustes por inflación	1.042.716.638
	TOTAL	\$18.774.277.101

Adicionalmente, por concepto de ingresos no operacionales, obtuvo \$149.617.907, discriminados así:

4205	Otras ventas:	
420505	materia Prima	\$8.027.985
420510	Material de Desecho	1.457.160
420515	Materiales Varios	11.206.240
420530	Envases y Empaques	115.169.142
	Subtotal:	\$135.860.527
420599	Ajustes por inflación	13.757.380
	TOTAL	\$149.617.907

La sumatoria de los ingresos ascendió a \$18.923.895.008 y ese fue el valor, que según el perito contador, quedó registrado en el renglón 33 de la declaración de renta de la demandante.

De lo expuesto, se observa que, sin entrar a verificar el dictamen pericial que decretó como prueba el a quo, era evidente el error que cometió la DIAN cuando sumó pesos con dólares. Ese sólo hecho ameritaba el reproche que le hizo la demandante a la DIAN sobre la forma en que hizo el análisis para derivar la glosa de \$522.391.000, y, por supuesto, la prosperidad del cargo por parte del a quo.

²⁶ En realidad esa operación arroja la cifra de 16.768.828.435, pero si se le suma el descuento de \$911.100 que el demandante adujo que concedió en ventas, arroja la cifra a que hace alusión en el requerimiento especial.

Ahora bien, no obstante que la demandante, cuando contestó el requerimiento, aparte de admitir el ingreso por ventas nacionales y de exportación, no hizo un análisis pormenorizado de los rubros que arrojaron la cifra que declaró, para la Sala es claro que la actividad de la DIAN no tuvo la virtud de levantar la presunción de veracidad de la declaración de la demandante y, por lo tanto, la carga de la prueba no se invirtió, como lo argumentó la DIAN en el recurso de apelación. Para la Sala, el sólo hecho de haber determinado la glosa mediante la sumatoria de cifras en pesos y dólares era suficiente para que la DIAN enmendara su error, pero no lo hizo.

Además, con ocasión del recurso de reconsideración, la demandante le presentó a la DIAN la certificación suscrita por el revisor fiscal de la empresa en la que se discriminaron las cifras que justificaban la consignada en el renglón 33 de la declaración de renta²⁷. Sin embargo, esta prueba fue descartada por la DIAN con los mismos argumentos que esgrimió en el acta de inspección tributaria, en el requerimiento especial y en la liquidación oficial, y que se reiteraron en la contestación de la demanda. En síntesis, no controvertió la prueba.

En efecto, la DIAN no tuvo la precaución de verificar que la certificación del revisor fiscal que la demandante entregó en calidad de prueba, con ocasión del recurso de reconsideración, cumplía los requisitos legales, para tenerla como tal. (Art. 777 E.T)

La Sala ha reiterado que las certificaciones del Revisor fiscal que se expidan con fundamento en la contabilidad del contribuyente son prueba válida si no existe prueba alguna en el proceso que permita afirmar que la contabilidad no se lleva en debida forma o que el monto de los ingresos declarados no correspondan a la realidad económica del contribuyente.²⁸

En efecto, en sentencia del 24 de mayo de 2007²⁹, la Sala precisó:

“Para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada en comprobantes internos y externos, y no haber sido desvirtuada por el ente fiscal por medios probatorios directos o indirectos (art. 774 del E. T.).

²⁷ CODIGO CONTABLE	DENOMINACIÓN	SALDO BALANCE
412046	Elaboración preparados de tocador	17.731.560.463
412099	Ajustes por inflación	1.042.716.638
420505	Ventas materia prima	8.027.985
420510	Ventas material de desecho	1.457.160
420515	Ventas materiales varios	11.206.240
420530	Ventas envases y empaque	115.169.142
420599	Ajustes por inflación	13.757.380
	TOTAL RENGLÓN	18.923.895.008

²⁸ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D. C., treinta (30) de abril de mil novecientos noventa y ocho (1.998). Radicación número: 8725.

²⁹ CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Sentencia del 24 de mayo de 2007. Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ DE BARBOSA. Radicación número: **25000-23-27-000-2001-02105-01(15370)**

De tal manera, que si bien es cierto que la certificación de revisor fiscal es suficiente como prueba contable, no lo es menos, que al mediar comprobación de la Administración sobre la ausencia de soportes externos que respalden el registro contable de los gastos cuestionados, hace inadmisiblemente probatoriamente que la sociedad actora, en ese punto, invoque su propia contabilidad.”³⁰

En el caso concreto, el dictamen del perito contador certificó que los comprobantes externos de la contabilidad de la demandante respaldan los ingresos por ventas que obtuvo por el año 1997. En cambio, la DIAN no hizo ninguna gestión para desvirtuar lo probado por la demandante.

En ese contexto, la comprobación especial³¹ que según la DIAN exigió a la demandante, no se evidencia en ninguno de los requerimientos que le formuló, ni se presume su exigencia por el hecho haber formulado un requerimiento que, como se precisó, debió contener las razones de hecho y de derecho que motivaron las glosas, pero, especialmente, la valoración de las pruebas que se recaudaron. Además, la comprobación especial no puede servir de excusa para justificar la omisión de la actividad comprobatoria de las autoridades tributarias, y menos para omitir la valoración de la documentación que se le entrega para tales efectos.³²

³⁰ En similar sentido:

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA; Radicación Numero: 25000-23-27-000-2002-0470-01 (14106)

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE; Radicación Numero: 25000-23-27-000-1999-0841-01 (12066).

³¹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA. Bogotá, D. C., marzo trece (13) de dos mil tres (2003). Radicación número: 08001-23-31-000-1996-0882-01(12946). Actor: SOCIEDAD SERVICIO Y SEGURIDAD SERWISEG. LTDA. Demandado: LA NACION - U.A.E DIAN-

En esta sentencia, la Sala arribó a las siguientes conclusiones:

- La presunción de veracidad, esto es la de reputar como ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias que establece el artículo 746 del Estatuto Tributario, tiene como condición que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial.
- Esta condición tiene por finalidad hacer efectivos la facultad y el deber de investigar y fiscalizar que tiene la Administración tributaria e impedir que el contribuyente escudado en la presunción de veracidad obstaculice la labor de inspección y se niegue a comprobar los hechos cuando así se requiera en ejercicio del control sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Así mismo, la presunción de buena fe consagrada en el artículo 83 de la Constitución Política tampoco impide que la Administración realice las investigaciones necesarias tendientes a verificar la realidad de los datos presentados por los contribuyentes en las declaraciones tributarias. Pretender lo contrario haría nugatoria la facultad fiscalizadora y el deber que les asiste a las personas de contribuir en los términos definidos en la ley a la financiación del Estado.
- De todo lo anterior se tiene que aunque el contribuyente esté amparado por las presunciones que invoca, éstas no le impiden a la Administración realizar sus gestiones tendientes a comprobar la veracidad de los datos consignados en la declaración tributaria y en la contabilidad y evaluados los medios probatorios legalmente admisibles, allegados al proceso, desvirtuar dichas presunciones y llegar a conclusiones contrarias a las reputadas inicialmente.
- La falta de credibilidad de operaciones mercantiles puede ser producto de un conjunto de indicios contundentes que conduzcan al desconocimiento de los datos informados por el contribuyente si éste se limita esgrimir las presunciones a su favor y omite demostrar la existencia real de las operaciones mercantiles cuestionadas, como es su deber.

³² CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO. Santa fe de Bogotá, D.C., noviembre veintinueve (29) de mil novecientos noventa y seis (1996). Radicación número: 7845. Actor: APUESTAS ROBLEDO LTDA. Demandado: LA NACIÓN – DIAN. En esta providencia la Sala precisó que la presunción de veracidad que ampara las declaraciones tributarias, no tiene la virtualidad de hacer nugatorias las facultades investigativas y fiscalizadoras de que goza la Administración, toda vez que tal presunción es susceptible de ser desvirtuada mediante los diversos medios probatorios contemplados en la ley.

Adicionalmente, el a quo, de manera diligente decretó la prueba pericial sobre la contabilidad de la demandante y, con fundamento en la misma, verificó lo que probó la actora.

En las páginas 26 y 27 de la sentencia (Fls. 358 y 359 del expediente) el a quo reprodujo los resultados del dictamen pericial en los que se aprecia que los ingresos brutos operacionales de la demandante derivados de las ventas brutas durante el año 1997 se registraron en la cuenta 4120 y ascendieron a \$18.774.277.101. Para mayor ilustración, el a quo transcribió las subcuentas de la contabilidad para evidenciar el origen y concepto de los ingresos.

En esa información también se evidencia el error que cometió la DIAN cuando registró, en dólares, las operaciones por exportaciones y las sumó con las operaciones nacionales, en pesos.

No obstante lo anterior, la DIAN insistió en que las cifras que la demandante registró en las cuentas 4120 y 4205 no correspondían con las cifras de los *"listados de sistemas"* correspondientes a las ventas nacionales y las exportaciones. Además, Invocó el artículo 781 del E.T., para sustentar que el contribuyente que no presente los libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podía invocarlos posteriormente como prueba a su favor y que tal hecho debía tenerse como indicio en su contra. Insistió en que la demandante presentó los documentos con ocasión de la prueba pericial practicada en primera instancia y que nunca los presentó en la vía administrativa.

Sobre el particular, es pertinente insistir en que la prueba por excelencia es la contabilidad, los asientos contables y los comprobantes internos y externos que cumplan los requisitos del artículo 774 del E.T., salvo que la autoridad tributaria logre contradecir esa prueba por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.

La prueba que adujo la DIAN para contradecir la contabilidad de la demandante son unos *"listados de sistema"* que como se precisó, obran en los folios 687 a 943 del cuaderno de antecedentes.

En ese listado, la demandante discriminó el total valor bruto por ventas nacionales³³, el valor total de descuentos otorgados en esas ventas³⁴, el valor total por IVA facturado³⁵ y el valor total neto³⁶. Esa prueba documental es conducente y procedente porque da cuenta de los ingresos por ventas nacionales, exclusivamente, de la demandante y de otros conceptos. Lo que no es procedente es la valoración que hizo la DIAN de esa prueba, pues, a sabiendas de que ese listado discriminaba el valor del impuesto a las ventas facturado, decidió hacer caso omiso de esa circunstancia para concluir que el gran total reportado en esos listados, era de ingresos. Ese proceder vulneró el artículo 26 del E.T., porque, en efecto, el impuesto sobre las ventas no forma parte de los ingresos operacionales ni de los ingresos operacionales.

³³ \$16.769.739.161,00

³⁴ \$911,100,00

³⁵ \$2.676.359.565,00

³⁶ \$19.445.187.626,00

Tampoco es pertinente tomar como indicio en contra de la demandante la no entrega de los libros de contabilidad, porque está probado en el proceso que la demandante sí los entregó. De eso también dejó constancia el a quo cuando precisó:

“A (sic) folios 82 a 90 del expediente, obran Actas de Entrega realizadas por la sociedad a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de fechas 23 de junio, 6 de julio y 27 de julio de 2000, en las que se encuentran relacionados los documentos aportados, dentro de los cuales, están los libros de contabilidad y sus respectivos soportes y asientos contables.”

Verificados esos folios, advierte la Sala que, en efecto, está probado que la demandante sí entregó los libros de contabilidad.

En consecuencia, la decisión del a quo fue acertada y, por lo tanto, se confirmará la decisión.

Sobre los descuentos por aportes parafiscales.

La DIAN fundamentó esta glosa, exclusivamente, en el artículo 108 del E.T. y en el hecho de que la información reportada en el renglón 64³⁷ de la declaración de renta de la demandante era menor a la base que reportó en los formularios de autoliquidación de los aportes parafiscales.

Adujo la DIAN que la base de los aportes parafiscales era la sumatoria de los formularios de autoliquidación de esos aportes. Sin embargo, al cotejar la cifra que arrojó esa operación contra la casilla 64 del denuncia rentístico de la demandante, advirtió que era menor y, por tanto, concluyó que, respecto de la diferencia, la demandante no había acreditado el respectivo paz y salvo por esos conceptos.

Para la Sala la valoración que se hizo de la prueba y la conclusión a la que arribó la DIAN no es acertada.

En efecto, el hecho que el valor declarado en la casilla 64 supere el que se obtiene de sumar los formularios de autoliquidación de aportes parafiscales no es prueba de que el contribuyente no se encuentre a paz y salvo por esos aportes.

Si bien, como lo explicó el a quo, la base de cotización de los aportes parafiscales no necesariamente coincide con la cifra declarada en el renglón 64 del denuncia rentístico, porque en ese renglón se incluyen emolumentos laborales que no necesariamente forman parte de la base de cotización y, por ende, de la liquidación de los aportes; para determinar qué rubros constituyen base para la liquidación de los aportes, la DIAN debió analizar rubro por rubro y precisar cuál de todos no formaba parte de la base de los aportes parafiscales y, ahí sí, verificar si la demandante se encontraba en paz y salvo por dicho concepto.

La DIAN eludió hacer ese análisis y, además, no comprobó sobre qué rubros, de los que a su juicio formaban parte de la base de los aportes parafiscales, la demandante no acreditó el respectivo paz y salvo, pues su aseveración fue genérica y se derivó de la simple confrontación de unas cifras.

³⁷ Esa casilla corresponde al rubro de salarios y prestaciones y otros conceptos laborales (incluidos los aportes parafiscales)

De la valoración del acervo probatorio, la Sala advierte que la demandante, cuando contestó el requerimiento especial, explicó los conceptos que conformaron el renglón 64 del denunció rentístico. Adicionalmente, con ocasión del recurso de reconsideración, aportó, en debida forma, la certificación suscrita por Revisor Fiscal³⁸, en la que discriminó los factores que conformaron ese rubro³⁹. La DIAN

³⁸ Sobre la validez de esta prueba, la Sala se ha pronunciado, entre otras, en las siguientes providencias:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: DELIO GOMEZ LEYVA. Santafé de Bogotá, D. C., treinta (30) de abril de mil novecientos noventa y ocho (1.998). Radicación número: 8725. En esa sentencia se precisó que las certificaciones del Revisor fiscal que se expidan con fundamento en la contabilidad del contribuyente son prueba válida si no existe prueba alguna en el proceso que permita afirmar que la contabilidad no se lleva en debida forma o que el monto de los ingresos declarados no correspondan a la realidad económica del contribuyente.

También se puede consultar:

CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., Diecinueve (19) de septiembre de dos mil dos (2002). Radicación número: 08001-23-31-000-1999-2053- 01(12775).Actor: SOCIEDAD FRIGORÍFICO GANADERO S. A. Demandado: DIAN DE BARRANQUILLA.

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA; Radicación Numero: 25000-23-27-000-2002-0470-01 (14106)

CONSEJO DE ESTADO -SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-SECCION CUARTA. Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE; Radicación Numero: 25000-23-27-000-1999-0841-01 (12066).

39

CONCEPTO	TOTAL
Salario integral	139.750.543
Sueldos	1.606.638.208
Horas extras y recargos	71.361.561
Comisiones	404.204.599
Viáticos	16.599.503
Incapacidades	34.527.580
Auxilio de Transporte	122.286.742
Cesantías	197.011.887
Intereses sobre cesantías	20.752.179
Prima de servicios	191.898.091
Prima de servicios	20.752.179
Vacaciones	128.824.597
Auxilios	145.645
Bonificaciones	43.564.301
Dotación y suministro a trabaj	40.419.121
Indemnizaciones laborales	56.047.890
Capacitación al personal	5.700.708
Aportes al ISS	349.013.521
Aportes fdos penci/cesantías	93.093.125
Aportes cajas comp.familiar	86.477789
Aportes ICBF	63.019.351
SENA	42.213.481
Gastos médicos drogas	353.966
Otros	38.519.704
Ajustes por inflación	246.873.126
TOTAL	3.999.297.218

no controvertió esa prueba, porque insistió en las conclusiones que expuso en el acta de inspección tributaria, el requerimiento especial y los actos demandados y que reiteró en la contestación de la demanda. Sobre esta certificación se insiste sobre su validez probatoria en la medida que cumpla los requisitos legales y cuando lo certificado esté debidamente respaldado con la contabilidad.

En el dictamen pericial, el perito contador discriminó los rubros que integraron las cuentas 5105 y 5205 y afirmó que el total de gastos por concepto de pagos laborales cargados a los “*Gastos Operacionales de Administración*”, cuenta 5105 fue de \$517.143.619,86, y el total de gastos por concepto de pagos laborales cargados a los gastos “*Operacionales de Ventas*”, cuenta 5205 fue de \$3.482.153.598,60, para un total de \$3.999.297.218,46, cifra que la demandante registró en el renglón 64 de su denuncia rentística.

El dictamen pericial precisó que las cifras que registró la demandante en las cuentas 5105 y 5205 se encontraban respaldadas con soportes de origen interno y externo.

La DIAN objetó el dictamen pericial porque, en el análisis, el perito no se refirió a las planillas de los aportes parafiscales.

De conformidad con el artículo 238 del C.P.C. el dictamen pericial se puede objetar por “*error grave* “. Se entiende que se presenta error grave en un dictamen pericial cuando los peritos se exceden en las atribuciones conferidas⁴⁰ o cuando las conclusiones no son coherentes ni consistentes con los documentos que el perito analizó.

La objeción de la DIAN no explica porqué el perito se excedió en sus funciones o porqué sus conclusiones no son coherentes con los documentos que analizó. Su objeción se limita a precisar que la demandante presentó una documentación diferente a la que se le requirió con ocasión de la inspección tributaria.

Esa objeción es improcedente, porque en el proceso se encuentra probado que la demandante le entregó a la DIAN la prueba contable⁴¹. Extrañamente, esa prueba no se relacionó en el acta de inspección tributaria y tampoco fue valorada.

Por otra parte, la DIAN no demostró en qué difería la información que la demandante le puso de presente y la que analizó el perito contador. No basta una acusación de ese talante, si no hay forma de demostrarla.

Adicionalmente, del dictamen pericial se advierte que dentro de las cuentas 5105 y 5205, la demandante incluyó las subcuentas 510572, 510575, 510578, 520572, 52075 y 520578, correspondientes a Aportes Cajas de Compensación Familiar, Aportes al I.C.B.F., y Sena.

Si la DIAN hubiera analizado la prueba contable, habría advertido que en el renglón 64 del denuncia rentística de la demandante se incluyeron los pagos por aportes parafiscales, pagos que, por supuesto, no forman parte de la base para liquidar esos mismos aportes.

⁴⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de noviembre de 2004. Radicación N° 44001-23-31-000-1999-0296-01(13405), Consejera Ponente Ligia López Díaz

⁴¹ En los antecedentes administrativos reposan las actas de entrega de los libros de contabilidad de la demandante en los folios 576 y 577, 482 a 556.

En esa medida, el análisis que hizo la DIAN fue incompleto e incoherente y, en cambio, la prueba pericial contable que se decretó en la primera instancia permite presumir que los datos consignados en el dictamen pericial fueron tomados, fielmente, de los libros (artículo 782 E.T), lo que permite tener certeza de los hechos que la demandante pretendió probar.

No bastaba que la DIAN adujera que la demandante había acreditado el paz y salvo solamente por los \$3.496.416.943. Era necesario que de los \$502.886.000 que glosó explicara a qué rubro correspondían y las razones por las cuales consideraba que formaban parte de la base para liquidar los aportes parafiscales, para luego sí dar por probado que la demandante no acreditó estar a paz y salvo por concepto de aportes parafiscales y, por ende, dar por vulnerado el artículo 108 E.T.

Como no lo hizo así, el cargo tampoco prospera.

Descuento de IVA por adquisición de activos fijos por medio de contrato de Leasing.

La glosa referida al descuento por impuesto a las ventas en activos fijos se fundamentó en el hecho de que la factura 093515 del 26 de septiembre de 1997 no figuraba a nombre de la demandante sino de Leasing Popular.

Concretamente, en que la demandante no probó que el IVA fue asumido por ella.

En efecto, en cuanto a la prueba del descuento del IVA por adquisición de activos fijos por leasing, la DIAN cuestionó, en el recurso de apelación, que el a quo se fundamentó en el otro sí al contrato de leasing, porque esa prueba no fue presentada en la diligencia de inspección tributaria y que, según dijo, apareció “ahora sí”.

La Sala reitera que la oportunidad para aportar las pruebas en la vía administrativa no se limita al momento en que se practica la inspección tributaria sino que pueden ser presentadas con ocasión de la respuesta al requerimiento o con la interposición del recurso de reconsideración e incluso en la vía judicial. Así mismo, se precisó que tratándose de los libros de contabilidad, su no entrega constituye indicio en contra del contribuyente y no puede presentarse con posterioridad al momento en que fue requerida, salvo que se acredite fuerza mayor o caso fortuito.

La demandante presentó el contrato de leasing, prueba que la DIAN descartó por inútil, impertinente e inconducente, concretamente, porque se presentó sin firma. Sin embargo, el a quo constató que esa prueba se entregó en debida forma con ocasión del recurso de reconsideración⁴². Constatación que también hizo la Sala. Esta situación demuestra que si la glosa se fundamentó en la falta de esa prueba, ante la presentación de la misma en debida forma, la glosa propuesta pierde su razón de ser.

De todo lo expuesto se colige que la DIAN no ejerció su facultad comprobatoria y, por tanto, no logró desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración de la demandante. Por el contrario, la demandante, en ejercicio de la

⁴² Fls. 1006 y 1007.

carga de la prueba, desvirtuó las glosas que la DIAN propuso y pudo demostrar la veracidad de la declaración.

Sanción por inexactitud y Sanción por devolución improcedente.

En atención a todo lo expuesto, la sanción por inexactitud también resulta improcedente, pues la DIAN no logró demostrar que la demandante omitió los ingresos por ventas brutas, así como tampoco demostró la improcedencia de los descuentos originados en el pago del IVA en la adquisición de activos fijos y los costos y deducciones por aportes parafiscales.

Así mismo, y derivado de lo anterior, también se confirmará la decisión del a quo en cuanto declaró la nulidad de la Resolución 310642002000093 del 15 de octubre de 2002 que impuso sanción por devolución improcedente; y de la Resolución 310662003000024 del 3 de septiembre que confirmó la sanción impuesta, pues, en ausencia de liquidación oficial que determine un impuesto a cargo y, como consecuencia de la convalidación del saldo a favor que se ordenó devolver, por sustracción de materia no hay lugar a imponer esa sanción.⁴³

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 22 de marzo de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

⁴³ "CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS. Bogotá D.C., veintitrés (23) de abril de dos mil nueve (2009). Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00602-01(16205). Actor: BANCO CAJA SOCIAL S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES. La jurisprudencia de esta Corporación ha reiterado que los procesos de determinación oficial del tributo y el de imposición de sanción por devolución improcedente son independientes, según el artículo 670 ibídem. Sin embargo, para que se dé inicio al proceso sancionatorio debe haberse realizado el proceso de determinación del tributo, pero éste puede, algunas veces, traer consecuencias jurídicas en el proceso sancionatorio.

En el mismo sentido: sentencia del C.E. de 5 de julio de 2007, expediente 16001 consejero ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié

WILLIAM GIRALDO GIRALDO