

DECLARACION TRIBUTARIA PRIVADA – Firmeza / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Término para notificarlo / NOTIFICACION DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL – Suspensión del término / INSPECCION TRIBUTARIA – Debe practicarse efectivamente para que suspenda el término de notificación del requerimiento especial. Prueba tributaria diferente de la contable

Pues bien, el artículo 714 del Estatuto Tributario establece que la declaración privada quedará en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Que si la declaración presenta un saldo a favor, los dos años para notificar el requerimiento especial se contarán desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación. Concordante con lo anterior el artículo 705 ibídem señala como término para notificar el requerimiento especial “a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar [...]”. Es importante precisar que antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 la suspensión del término para notificar el requerimiento por motivo de la inspección tributaria, operaba mientras durara la inspección, pero máximo por tres meses. Y este lapso empezaba a correr a partir de la fecha en que efectivamente se practicaba, es decir, no bastaba la notificación del auto que ordenaba la inspección para que operara la suspensión. Como consecuencia de la modificación introducida por esa ley, el plazo para dictar el requerimiento especial se suspende por un término fijo de tres meses, los cuales se cuentan a partir de la fecha de notificación del auto decrete la inspección tributaria, como lo señala de manera expresa la norma. En todo caso, la Sala ha considerado que no basta que se decrete la inspección tributaria para que se suspenda el término, sino que debe practicarse efectivamente, pues mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse, como es obvio, que hubiesen ejercido alguna “inspección” ni menos que se dé la suspensión del mencionado término. La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario). Y como lo precisó la Sala en sentencia del 25 de noviembre de 2004 con la expedición de la Ley 223 de 1995, artículo 137, se modificó el artículo 779 del Estatuto Tributario y se definió la “inspección tributaria” como un medio de prueba específico e independiente de la “inspección contable”.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 714 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 705

INSPECCION CONTABLE – Concepto. Es diferente a la inspección tributaria. No suspende el término para notificar el requerimiento especial / INSPECCION TRIBUTARIA – Finalidad / NOTIFICACION DEL ACTO QUE DECRETA LA INSPECCION TRIBUTARIA – Es el que suspende el término para notificar el requerimiento especial / VISITA DE FUNCIONARIO – No es una inspección tributaria

El artículo 138 de la misma Ley 223 modificó el artículo 782 del mismo Estatuto, en el sentido de definir la inspección contable como la inspección física a los libros contables, así: “La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.”. Conforme con lo anterior la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma se puede decretar también una “inspección contable”. Sin embargo, lo que suspende el término para notificar el Requerimiento Especial es la notificación del

auto que decreta la “inspección tributaria”, y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no es de recibo el argumento del actor de que sólo cuando se hace constatación directa a los libros y documentos de contabilidad es cuando se entiende realizada una inspección tributaria. Además, como lo ha considerado la Sala, no se puede confundir la inspección tributaria con la visita que realiza el funcionario a las oficinas de un contribuyente, pues el legislador no dispuso que fuera de esa forma. Cuando se hace alusión a la inspección tributaria, se indica que se pueden incorporar todos los medios de prueba permitidos por el ordenamiento, como la inspección contable, los testimonios, documentos, etc. Así, la inspección tributaria puede comprender no sólo la visita, sino también involucrar todos los medios probatorios que se practiquen en el lapso de los tres meses de su duración.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 706 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 782

MERCANCIAS EN TRANSITO – Movimiento contable / AJUSTES POR INFLACION – Debe ser motivado por la Administración

La Administración en la liquidación oficial, luego de aceptar el cálculo de los ajustes por inflación efectuado por la sociedad a las cuentas “productos en proceso, productos terminados y materiales”, señaló, en relación con los ajustes por inflación de la materia prima, que en los movimientos del mes de febrero la sociedad registró un crédito por \$2.401.266.430 (según relación que suministró la contribuyente en la respuesta al requerimiento especial) y que esa suma era diferente de la que aparecía en las fotocopias de los movimientos mensuales del balance general, en el que se asentó la partida de \$2.249.931.602, la que tenía incidencia en el cálculo de los ajustes, por lo tanto, se debían recalcular. A renglón seguido la DIAN realizó un nuevo cálculo de los ajustes por inflación de los inventarios de materia prima e inventarios en tránsito, teniendo en cuenta el saldo inicial de cada mes, el PAAG mensual, los movimientos débito y crédito mensual y el saldo ajustado. De ahí concluyó que el ajuste a los inventarios de la sociedad totalizaba \$3.637.515.526, lo que daba una diferencia de \$157.019.999 respecto del monto declarado por la sociedad, de \$3.480.495.527 (Renglón AH). Que la diferencia se adicionaría como un mayor ingreso en el renglón IE y en el renglón AH. De lo anterior, la Sala observa la debida motivación de la liquidación de revisión, puesto que el cálculo fue efectuado conforme con los parámetros de los Decretos 2075 de 1992 y 2649 de 1993. Además, la demandante se ha limitado a manifestar que la DIAN le atribuyó un error en el cálculo del ajuste sin indicar el supuesto error. Sin embargo, la Sala advierte que la DIAN no le imputó a la sociedad ningún error, lo que la Administración observó fue la diferencia de los registros de los movimientos débito y crédito del libro Mayor y Balances frente a los valores relacionados por la sociedad en el cálculo efectuado por ella, aspecto que no fue controvertido, ni siquiera mencionado en la demanda. Tampoco es cierto que la DIAN hubiera realizado el cálculo de los ajustes de forma global. Como se señaló, el cálculo se hizo mensual con base en el PAAG, conforme lo señalan las normas correspondientes que, por lo demás, no fueron citadas por la sociedad como fundamento de sus pretensiones.

ESTADO DE INVENTARIOS – Definición. Cuentas que se registran / LIBRO MAYOR Y BALANCES - En este libro se registran en forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del periodo respectivo. No refleja necesariamente el monto total de los ingresos obtenidos en el año / ADICION DE INGRESOS – No procede cuando se demuestran los ajustes en los libros de contabilidad

La definición del “estado de inventarios” a la que acudió el Tribunal, no corresponde a la definición de un libro de Inventarios y Balances; se trata de un estado financiero

de propósito especial (artículos 24 y 28 del Decreto 2649 de 1993), y es diferente a un libro principal, como es el libro de inventarios, en el cual se registra el saldo de las cuentas, tanto al inicio como al terminar cada año (artículo 52 del Código de Comercio). En general, se registra el saldo definitivo de todas las cuentas, como son las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos, y se muestra el saldo definitivo de todas esas cuentas que conforman los grupos anteriores. Ahora bien, en cuanto al análisis del libro Mayor y Balances, en este libro se registran en forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del periodo respectivo. Los ingresos que aparecen registrados en la columna débito de cada una de las cuentas de ingresos del Libro Mayor y Balances no necesariamente reflejan el saldo acumulado por el cual se hace el cierre de las mismas, es decir, ese valor no necesariamente es el monto total de los ingresos obtenidos en el año, porque dicha columna puede contener ajustes contables normales y acostumbrados en la práctica contable, que se realizan preferencialmente en el mes de diciembre. En efecto, en el mes de diciembre se hacen ciertos ajustes, cuya finalidad es que se muestre de manera razonable la realidad contable de la empresa; además, en ese mes se hace el cierre de las cuentas para que queden en “cero”. De acuerdo con lo anterior, no es acertado, para establecer los ingresos, que se considere el movimiento débito y crédito sin analizar el origen de cada uno de ellos. Tampoco es procedente establecer los ingresos con base en los movimientos débitos del mes de diciembre, sin tener en cuenta los ajustes a que se ha hecho referencia. Precisamente, las incongruencias citadas en el fallo por el Tribunal corresponden a las mismas diferencias determinadas en el acta de inspección tributaria, lo que confirma que la DIAN no tuvo en cuenta los ajustes a los mencionados rubros sino que se limitó a tomar los movimientos débitos de las cuentas del libro Mayor y Balances que, como se dijo, no necesariamente reflejan el saldo acumulado de los ingresos, saldo que sí presenta el libro de Inventarios y Balances, en este caso. Por eso no podía la DIAN mantener su decisión con el argumento de que la sociedad no presentó los auxiliares para demostrar los ajustes, pues habiendo realizado una inspección tributaria a la sociedad podía haber verificado esa circunstancia con un análisis detallado y completo de los registros en el libro de Mayor y Balances.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 24 / DECRETO 2649 DE 1993 – ARTÍCULO 28 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 52

LIQUIDACION DE REVISION – Previo a su expedición debe proferirse requerimiento especial / REQUERIMIENTO ESPECIAL – Acto imprescindible para la determinación oficial del impuesto / PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA – Debe existir entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión / ENVASES RETORNABLES – No son activos fijos / ENVASES – Clasificación / ENAJENACION DE ENVASES – Independientemente de si son retornables o no su enajenación se hace dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora

Pues bien, según el artículo 703 del Estatuto Tributario para expedir la liquidación de revisión es necesario que la Administración, previamente, envíe un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con las explicaciones de las razones en que se sustenta; es decir, se trata de una actuación imprescindible para la determinación oficial del impuesto, que se erige, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, en el marco dentro del cual la Administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. Por ello el artículo 711 ibídem establece que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, esto es lo que se denomina principio de correspondencia. En este caso, a juicio de la Sala, del análisis de los motivos expuestos por la DIAN en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión aparece que no existe la alegada falta de correspondencia,

pues el hecho recogido en esas actuaciones siempre se refirió al rechazo del costo de ventas por rotura de envases. De acuerdo con lo anterior, tal como se anticipó, a juicio de la Sala no existe la alegada falta de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación de Revisión, pues el hecho siempre se refirió al rechazo de la pérdida que sufren los envases retornables. Si bien en la liquidación de revisión se analizó sobre la deducción por obsolescencia, esto obedeció a que en la respuesta al requerimiento especial la sociedad dijo que la solicitud no trataba de una pérdida de bienes sino de su obsolescencia en virtud de que el envase, por roto o averiado, se tornaba inadecuado y debía ser abandonado, por lo tanto, procedía la deducción conforme con los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario. Además, los fundamentos de derecho que se expresaron en el requerimiento especial en relación con una determinada partida, no pueden constituir para la Administración Tributaria una camisa de fuerza para los futuros actos administrativos que se expidan dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, pues precisamente el requerimiento especial es un acto previo, pero no el definitivo, que sí lo es la liquidación de revisión, la cual, como cualquier acto definitivo, debe decidir todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite (artículo 35 del Código Contencioso Administrativo). En consecuencia, no se viola el principio de correspondencia si la Administración en la liquidación de revisión expone nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa. Lo que no se permite es que se incluyan nuevos hechos o glosas diferentes a las propuestas en el requerimiento especial. En relación con la deducción por obsolescencia de envases retornables la Sala reiteradamente ha considerado que la enajenación del envase (independientemente de que sea retornable o no), se presenta cuando el productor vende al distribuidor, y en este caso esa entrega está comprendida dentro del giro ordinario de los negocios de la misma. Por lo tanto, al margen de la distinción simplemente conceptual entre envases “retornables”, y “no retornables”, en ambos casos se cumple el presupuesto de la entrega dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora, ya que precisamente una de las características de los activos movibles es la compra y venta regular de los mismos y su incorporación gradual al desarrollo de la actividad productora. En efecto, se ha considerado que “Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita, ha dicho la Sala en varias oportunidades que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa constituye un activo fijo o inmovilizado”. Que “(...) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 703 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 711 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 60

DEDUCCION POR OBSOLESCENCIA – Debe probarse la proporción de envases destinados a la actividad productora que son considerados activos fijos / SISTEMA DE JUEGO DE INVENTARIOS - Admite la posibilidad de disminuir el inventario final por faltantes de mercancía / INVENTARIO FINAL DE MERCANCIAS - En el juego de inventarios se permite su disminución por faltantes de mercancía / FALTANTES DE MERCANCIA EN JUEGO DE MERCANCIAS - Se admite respecto del inventario final en un 5 por ciento o una suma mayor en caso de fuerza mayor / FALTANTES DE MERCANCIA DE FACIL

DESTRUCCION O PERDIDA - No está prevista en el Estatuto Tributario para los contribuyentes que lleven el sistema de inventarios permanentes / DEDUCCION POR PERDIDAS DE MERCANCIAS - No es aceptada respecto a las mercancías que se manejen por el juego de inventarios / ACTIVOS MOVIBLES - Los destruidos por no ser consumibles ni usados constituyen expensa necesaria / ARGUMENTO NUEVO – No es objeto de estudio cuando no fue invocado en la demanda ni controvertido por la parte demandada

Para efectos de la deducción por obsolescencia la sociedad debía demostrar en qué proporciones los envases destinados inicialmente a ser incorporados gradualmente en la actividad productora de renta, ya sea como retornables o no retornables, podían llegar a considerarse activos fijos, susceptibles de generar pérdidas deducibles en los términos previstos en el artículo 148 del Estatuto Tributario. Sin embargo, como la actora no probó esta circunstancia y, por el contrario, sostiene que son activos movibles y no fijos, resultan inaplicables los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, que prevén la deducción de la depreciación causada por “obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta”, los que tienen la naturaleza de activos fijos. Ahora bien, en relación con la naturaleza de activos movibles de los envases retornables, respecto de los que la actora solicitó que se acepte la deducción conforme con el artículo 64 del Estatuto Tributario, la Sala ha considerado que ese artículo autoriza la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”, y si se demuestra la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse sumas mayores, pero no acepta la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías; por ello el inciso final del artículo 148 ibídem de manera expresa advierte sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios”. Se ha precisado igualmente que cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), la cual no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta. Como lo actora está obligada a presentar la declaración de renta y complementarios firmada por revisor fiscal o contador público, debe establecer el costo de las mercancías por el sistema de inventarios permanentes, por lo que no es válido solicitar la pérdida por roturas de envases con base en el artículo 64 del Estatuto Tributario. Finalmente, aunque la Sala la Sala ha considerado que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que es necesario y proporcionado a esa actividad. En este caso no es posible acceder a estudiar la procedencia de la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que la sociedad sólo citó en el recurso de apelación, pues se trató de un argumento nuevo que no fue invocado en la demanda ni controvertido por la parte demandada. Por lo tanto, es un aspecto totalmente ajeno al debate suscitado entre la accionante y la Administración, que ahora no puede ser admitido, puesto que se quebraría el principio de la lealtad procesal y se violaría el debido proceso y el derecho de defensa.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 148

VIA GUBERNATIVA – Pruebas / VIA CONTENCIOSA – Pruebas / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Requisitos y pruebas / CARGA DE LA PRUEBA / LIBROS DE CONTABILIDAD – Su no presentación es indicio en contra del contribuyente. Presupuestos

Estos argumentos de la DIAN para impugnar la decisión no tienen sustento jurídico, ya que la Sala ha considerado que no se pueden descartar las pruebas que han sido decretadas y practicadas debida y oportunamente ante la Jurisdicción, aunque sean diferentes a las recaudadas ante la Administración, o que no fueron practicadas por la misma Administración. De no ser así se desconocería no sólo el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. La demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros aspectos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem. Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es aportando nuevas o mejores pruebas que las arrimadas en sede administrativa, pues legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan valorar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil). Ahora bien, el artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que “el contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”. A juicio de la Sala, para que tal indicio tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando, y que el contribuyente no los hubiera presentado. La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 177 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 170 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 137 NUMERAL 5 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 139 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781

DEDUCCION DE INTERESES – Procede cuando los intereses se causen

El criterio de la Sala es que la modificación introducida por la Ley 488 de 1998 al artículo 117 del Estatuto Tributario obedece a la adecuación de la norma a las disposiciones contables, al consagrar que la deducción opera cuando los intereses se causen, por ser la causación la regla general. De manera que en los casos en que los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad se debe aceptar la deducción de intereses causados antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 117

PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – No se aplica el indicio de falta de contestación de la demanda / FALTA DE CONTESTACION DE LA DEMANDA – No significa aceptación de la pretensión de la demanda / ACCION DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Finalidad / DOCUMENTOS EN IDIONA EXTRANJERO – No son prueba cuando no se aportan conforme lo señala el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil / DIFERENCIA EN CAMBIO – Se puede demostrar a través de otros medios probatorios diferente al contrato

La Sala advierte, en primer lugar, que en el proceso contencioso administrativo, por el cual se tramita la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, no tiene aplicación el indicio que consagra el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil, pues la finalidad de la mencionada acción es desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos y obtener el consecuente restablecimiento del derecho, esto en virtud de que los actos administrativos se presumen legales y son obligatorios mientras no sean anuladas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de manera que la falta de contestación de la demanda no significa la aceptación de la pretensión de la demandante ni el asentimiento de los vicios de ilegalidad planteados en la demanda. Una vez se enjuicia ante la jurisdicción la legalidad de un acto administrativo se debe decidir conforme al marco legal planteado en la demanda, independientemente de que la Administración controvierta o no esa ilegalidad dentro del proceso. Si bien, desde la demanda, la actora señaló la importancia de las facturas como soporte de la diferencia en cambio, en lugar de un contrato de crédito, que era el documento que la DIAN requería como soporte de dicho endeudamiento, la Sala advierte que, en efecto, las facturas no se pueden valorar porque no fueron debidamente aportadas al proceso conforme con el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil; sin embargo, existen otros elementos probatorios dentro del proceso de los cuales se puede deducir que se otorgaron plazos para el pago de las importaciones, circunstancias que permiten aceptar que sí hubo una diferencia en cambio en razón de las importaciones de materia prima y repuestos. Si la DIAN hubiera analizado en realidad, como lo dice, la totalidad del acervo probatorio, hubiera podido verificar que, en efecto, el pago por la adquisición o importación de materia prima y repuestos estuvo sometido a plazos que, naturalmente, conllevaban una diferencia en cambio entre la fecha de la negociación y la fecha del desembolso, en virtud de la variación de la Tasa Representativa del Mercado para los meses en que se hicieron los pagos, respecto del mes de la negociación. El cuadro allegado con el recurso de reconsideración describe, mes por mes, la diferencia por la tasa de cambio, al cierre de cada mes, del valor de cada producto importado, la cual totaliza la suma rechazada por la DIAN. Este documento se encuentra avalado por el Revisor Fiscal de la Compañía. En esa relación se discrimina el tercero o la entidad financiera intermediaria en la negociación y el tipo de moneda. La Sala considera que este documento, junto con los demás elementos probatorios mencionados anteriormente, permiten encontrar acreditada la deducción por diferencia en cambio, por lo que no se ajusta a derecho la negativa de la DIAN o del Tribunal al considerar que sólo se podía probar la partida con un documento que demostrara el crédito adquirido por la actora para sus importaciones, como un contrato.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 260

ADQUISICION DE BIENES DE CAPITAL – Procede la deducción del iva pagado en el mismo año o en los dos ejercicios siguiente / DEDUCCION POR ADQUISICION DE BIENES DE CAPITAL – Cuando se incrementa el valor debe demostrarse que no se solicitó en períodos diferentes el descuento

Se permitían descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital en el mismo año de la adquisición o en los dos ejercicios siguientes, sino era posible descontar la totalidad en el mismo ejercicio. En consecuencia, en el año gravable

1998 la sociedad podía solicitar el descuento por los bienes adquiridos en 1998, 1997 y 1996. No los del año 1995, porque, evidentemente, tenía hasta el año gravable 1997 para solicitarlos, pero si venció la oportunidad para hacerlo y podía sustentar la partida con adquisiciones de años posteriores, a juicio de la Sala debía aceptarse el descuento con las partidas que sí eran procedentes. Sin embargo, para la Sala no basta señalar que la adquisición se hizo en 1996 para aceptar el descuento sin mayor análisis y con el simple argumento de que las facturas allegadas al expediente ascendieron al valor solicitado como descuento en 1998. Esto no es suficiente. Para la Sala, ante un cambio de concepto por el cual se solicitó el descuento del IVA y teniendo en cuenta que ya había transcurrido más de un año gravable posterior a la adquisición de los bienes, la sociedad debió demostrar que el monto solicitado en esta oportunidad no lo fue en el año 1996 (fecha de adquisición), ni en 1997, para que le fuera aceptado su argumento, pues no existe certeza para la Sala que el descuento ahora pretendido no se hubiera solicitado en años anteriores a 1998 y que, en efecto, todo el descuento se podía efectuar en este año gravable.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 258-1

SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando se incluyen descuentos inexistentes

El demandante señala que la discusión en el tema del descuento del IVA fue sobre oportunidad probatoria y de argumentación. Es decir, es una discusión eminentemente interpretativa y de valoración probatoria, por lo tanto, no procede la sanción. Conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente. En el presente caso el descuento que se rechazó no obedeció a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable, pues no hay duda de que el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital efectuada en 1995 no puede descontarse en la declaración de renta de 1998. La misma sociedad lo aceptó al solicitar a la DIAN y ante la Jurisdicción que se pudiera sustentar la partida con adquisiciones realizadas en 1996. La Sala no aceptó este nuevo argumento porque no fue debidamente acreditado. En consecuencia, se trató de un descuento equivocado que dio lugar a un menor saldo a pagar. Esta conducta es sancionable con inexactitud. De acuerdo con lo anterior, se revocará también en este punto la sentencia apelada y se confirmará la sanción impuesta.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., diecinueve (19) de agosto de dos mil diez (2010)

Radicación número: 25000-23-27-000-2003-01370-01(16236)

Actor: CERVECERIA LEONA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por la parte demandante y la parte demandada contra la sentencia de 6 de septiembre de 2006 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

“1. DECLÁRASE la nulidad de los actos administrativos contenidos en las resoluciones Nos. Liquidación de Revisión 310642002000044 del 3 de abril de 2002 y 310662003000005 de 25 de abril de 2003, proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales,

Como restablecimiento del derecho, téngase como liquidación del impuesto, la inserta en la parte motiva de esta providencia.

2. No se condena en costas ni agencias en derecho por no encontrarse probadas.

3. En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución de excedentes de gastos del proceso y de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

ANTECEDENTES

El 19 de abril de 1999 la sociedad Cervecería Leona S.A. presentó declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable de 1998, la que arrojó una pérdida fiscal de \$38.586.053.000, y un saldo a pagar de \$3.705.797.000. El impuesto se determinó por renta presuntiva.

El 30 de marzo de 2001 la Administración de Impuestos expidió el Auto de Inspección Tributaria N° 310632001000014, cuya acta se levantó el día 9 de julio de ese año.

El 16 de julio de 2001 la DIAN, mediante Requerimiento Especial N° 310632001000199, le propuso a la sociedad modificar la declaración de renta en el sentido de adicionar ingresos, rechazar costos, deducciones y descuentos tributarios e imponer sanción por inexactitud. En consecuencia, presentó una pérdida líquida de \$7.631.810.000 y un saldo a pagar de \$3.913.228.000.

Previa respuesta al requerimiento especial, la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión N° 310642002000044 del 3 de abril de 2002, en la que modificó la declaración de renta de la sociedad en los siguientes puntos: adicionó ingresos, rechazó costo de ventas, rechazó deducciones por comisiones, honorarios y servicios, por intereses y demás gastos financieros, por diferencia en cambio y otras deducciones. En consecuencia, determinó una menor pérdida fiscal por \$17.691.703.000. Además, rechazó descuentos tributarios, impuso sanción por inexactitud y definió un saldo a pagar de \$3.913.228.000.

La sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de revisión, el que fue decidido mediante la Resolución N° 310662003000005 de 25 de abril de 2003, que la modificó en el sentido de aumentar la pérdida líquida a \$19.651.657.000, como consecuencia de aceptar parcialmente el cargo sobre la adición de ingresos y sobre intereses y demás gastos financieros. El saldo a pagar no varió.

DEMANDA

La sociedad Cervecería Leona S.A. solicitó la nulidad de la liquidación oficial y de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. A título de restablecimiento pidió que se declare que la sociedad tiene derecho a toda la pérdida líquida solicitada en su declaración de renta; que no está obligada a pagar los mayores valores determinados en los actos demandados; y que se declare en firme la liquidación privada presentada el 19 de abril de 1999.

Citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 64, 104, 105, 258-1, 647, 683, 703, 705, 706, 707, 711, 712, 714, 720, 723, 742, 743, 745 y 778 del Estatuto Tributario Nacional; 187 del Código de Procedimiento Civil; 35 y 84 del Código Contencioso Administrativo y 104 de la Ley 223 de 1995. El concepto de violación se puede resumir así:

1. **Firmeza de la declaración de renta por extemporaneidad del requerimiento especial.** Señaló que de conformidad con el Decreto 2652 de 29 de diciembre de 1998, el plazo para presentar la declaración de renta por el año gravable 1998 de los Grandes Contribuyentes venció el 20 de abril de 1999, por lo tanto, de acuerdo con el artículo 705 del Estatuto Tributario el requerimiento especial debió ser notificado a más tardar el 20 de abril de 2001.

Indicó que el término para notificar el requerimiento especial no se suspendió, pues si bien se notificó un auto de inspección tributaria el 30 de marzo de 2001, ésta diligencia no se practicó¹. Dijo que en el presente caso el acta de la inspección tributaria estaba fundamentada en su totalidad en los requerimientos ordinarios del 24 de enero de 2001 y del 23 de abril de 2001 y en las respuestas que dio la sociedad a los mismos. De ésta se evidencia que la DIAN nunca realizó examen a los libros y demás documentos de contabilidad de la actora. En consecuencia, como la inspección nunca se llevó a cabo ni se suspendió el término para notificar el requerimiento especial, la notificación del requerimiento el 17 de julio de 2001 fue extemporánea, y dio lugar a que operara la firmeza de la liquidación privada.

2. **Improcedencia de la adición de ingresos por \$157.020.000 como consecuencia del ajuste por inflación del inventario.** Señaló que la adición de ingresos no estuvo motivada, pues la DIAN le atribuyó a la empresa un error en el cálculo del ajuste por inflación del inventario, pero no indicó el origen del supuesto error. Además, la adición se basó en movimientos de balances mediante cálculos globales que se apartaron de la correcta aplicación del sistema de ajustes.

De otra parte, indicó que si se determina un mayor ingreso como resultado del ajuste por inflación a los inventarios, a su vez debe existir un mayor valor del costo de ventas, lo cual genera un efecto neutro. En consecuencia, si se adicionan mayores ingresos, ese ajuste también se debe imputar al costo de ventas.

3. **Errónea determinación de los ingresos netos de la sociedad.** Señaló que la DIAN adicionó ingresos por \$1.313.867.000 por: ventas brutas (\$10.431.000), servicios (615.565.000), intereses y rendimientos financieros (\$30.358.000), otros ingresos (\$500.493.000) y mayor valor saldo crédito corrección monetaria (\$157.020.000).

Según la DIAN los ingresos declarados por \$253.382.857.000 no correspondían a los contabilizados por la sociedad (\$254.690.983.634). Sin embargo, la sociedad en el recurso de reconsideración le hizo ver a la DIAN que la diferencia obedecía a la forma errónea como ésta calculó el ingreso contable, pues, como se puede observar

¹ Citó la sentencia de 17 de julio de 2003, Exp. 1294, M.P. Germán Ayala Mantilla

del acta de inspección tributaria, sólo tuvo en cuenta el Libro Mayor y Balances, y sumó el saldo anterior más el movimiento crédito del mes de diciembre, es decir, se basó únicamente en el movimiento débito, como si éste correspondiera al saldo de la cuenta. La forma correcta se establece en el Libro Oficial de Inventarios y Balances, que es donde consta el saldo final de los ingresos a 31 de diciembre de 1998, y es el que registra una suma igual a la certificada por el revisor fiscal, de \$253.795.366.392.

Señaló que con el recurso de reconsideración la sociedad adjuntó el certificado del revisor fiscal, fotocopia auténtica del folio 0061-LIB del Libro de Inventarios y Balances, el Estado de Ganancias y Pérdidas, fotocopia auténtica del informe de los Estados Financieros de 1998 y fotocopia autenticada del formulario Oficial de Estados Financieros enviado a la Superintendencia de Sociedades, donde constan los ingresos registrados contablemente por la sociedad en el año 1998.

Dijo que la DIAN desechó esas pruebas porque consideró que no eran suficientes para demostrar los ajustes a los movimientos crédito y débito de los ingresos del mes de diciembre de 1998, como si se tratara de probar esos ajustes, y no los ingresos del año 1998.

Si la DIAN iba a tomar sólo el Libro Mayor y Balances debió partir del saldo acumulado a 31 de noviembre de 1998, sumar los ingresos del mes de diciembre (movimiento crédito) y restarle los asientos o registros por ajustes, pero en este caso no tuvo en cuenta esos ajustes; mientras que en el Libro de Inventarios y Balances la cifra de ingresos totales ya estaba depurada.

Dijo que la Administración se contradijo en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, pues en la página 14 determinó un valor diferente al que señaló en las páginas 28, 29 y 30 de la misma resolución.

Además, indicó que no se deben comparar los ingresos fiscales netos declarados por el contribuyente con los ingresos contables porque son conceptos diferentes. Los ingresos netos declarados están depurados con los ingresos por recuperación de provisión de inversiones, con los dividendos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y la pérdida en la enajenación de activos, que fue declarada fiscalmente como un menor valor del ingreso. Sin embargo en los actos acusados, no obstante se reconoce que los dividendos no están gravados. Al momento de hacer el cálculo de los ingresos, no los tuvo en cuenta, es decir, los gravó.

4. **Procedencia del costo de ventas por \$153.325.561.** Dijo que en el requerimiento especial se propuso el rechazo del costo por la rotura de los envases retornables, bajo el entendido que era un activo fijo de la sociedad, por lo que la respuesta al requerimiento se enfocó hacia el tratamiento tributario de los activos fijos obsoletos. Sin embargo, en la liquidación de revisión la Administración cambió su motivación y sostuvo que eran activos movibles y, por lo tanto, para su deducción era necesario que se diera un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito. Es decir, hubo un cambio sustancial en los hechos planteados en el requerimiento especial, lo cual generaría la nulidad de la liquidación de revisión².

El requerimiento especial, que propuso el rechazo de la rotura de envases, se fundamentó en el Acta de Visita, acto desde el cual se planteó el desconocimiento del costo, con la tesis de que esos envases constituían activos fijos. Lo anterior demuestra la falta de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión.

² Citó las sentencias de 24 de agosto de 2001, Exp. 12160, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y la de 13 de junio de 2002, Exp. 12773, M.P. Ligia López Díaz.

De otra parte, de conformidad con el PUC, los envases retornables están clasificados como activos fijos no depreciables, bajo el Grupo 15 propiedad, planta y equipo, cuenta 1562 -envases y empaques.

Sin importar que se trate de activos fijos o movibles, en todo caso el valor de los envases rotos o deteriorados constituye un costo de la operación (artículo 64 Estatuto Tributario).

Señaló que sólo existen dos posibilidades: tomar los envases como activos fijos o considerarlos activos movibles. En el primer evento, se deben aplicar los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, en virtud de los cuales el envase roto o deteriorado es obsoleto, y se acepta la deducción por concepto de su depreciación hasta lograr el 100% de su costo.

Si se considera que los envases son activos movibles, como lo ha aceptado la Administración al señalar que los envases hacen parte del inventario de la empresa, el artículo 64 del Estatuto Tributario es el aplicable, y no el 148 ibídem, que se refiere a los activos usados en la actividad productora de renta (no enajenados en el giro ordinario de los negocios). Ese artículo 64 determina que los envases quebrados o deteriorados constituyen un costo operacional, norma que no es exclusiva para los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de juego de inventarios, ya que aplica para la generalidad de los contribuyentes. Esa disposición tiene su origen en el artículo 21 del Decreto 2053 de 1974 que establecía la forma como se determinaba el costo de enajenación de los activos movibles en los sistemas de juego de inventarios, inventarios permanentes o cualquier otro sistema de reconocido valor técnico autorizado por la DIAN.

Al aplicar el artículo 64 del Estatuto Tributario se exige la prueba de un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito sólo cuando la pérdida del inventario supera el 5%. En este caso la pérdida en el inventario no superó el 5%, fue del 0.3672% de la suma del inventario inicial de materias primas de 1998 más las compras de dicho inventario del mismo año.

5. Procedencia de la deducción por servicios pagados a Sistemas Temporales de Occidente Ltda. SITEMPORA por \$528.476.520. La DIAN rechazó los pagos a Sistemas Temporales de Occidente Ltda. SITEMPORA NIT. 800.024.324-7 argumentando que en la declaración de renta se indicó como beneficiaria de los pagos a la sociedad SITEMPORA LTDA. con NIT 800.009.623-1.

Aclaró que en el año 1998 la sociedad efectuó pagos a Sitempora Ltda., con NIT 800.009.623-1, y a Sistemas Temporales de Occidente Ltda. SITEMPORA, con NIT. 800.024.324-7, y está debidamente probado, con las facturas que se allegaron, que la sociedad efectuó los pagos a esta última sociedad. También están probados los pagos efectuados a Pedro Albarrán.

6. Procedencia de la deducción de intereses a favor de entidades vigiladas por la Superintendencia Bancaria.

A. La DIAN rechazó \$8.215.297.196 de intereses a favor de entidades financieras, so pretexto de que sólo eran deducibles los intereses pagados, independientemente de su causación. La DIAN no consideró que se deben tener en cuenta los intereses causados, pues los contribuyentes obligados a llevar contabilidad lo deben hacer mediante el sistema de causación³.

³ Sobre el particular citó el fallo de 18 de abril de 2002, Exp. 12072, M.P. Ligia López Díaz.

B. Procedencia de las deducciones por intereses causados y no pagados, y diferencia en cambio con el Banco Bayerische Vereinsbank, por \$305.888.129 y \$536.691.093, respectivamente.

En relación con los intereses causados solicitó que se tuvieran en cuenta los argumentos expuestos en el literal A) de este cargo.

En cuanto a la diferencia en cambio, la demandante pidió que se tuvieran en cuenta todas las pruebas que se aportaron con el recurso de reconsideración como fueron: el cálculo de la diferencia en cambio del crédito con el Banco Bayerische Vereinsbank; los documentos informativos de los meses de marzo a diciembre acerca de los intereses vencidos, con identificación de los acreedores, moneda original, valor en pesos y ajuste; los informes de diario correspondientes a marzo, abril y noviembre de 1998; declaración de cambios; comprobante de Egreso- Orden 091414, y Balance de prueba correspondiente a diciembre de 1998. Estas pruebas, de las cuales la DIAN sólo tuvo en cuenta la declaración de cambios y el comprobante de egreso, no fueron debidamente valoradas porque las consideró insuficientes; sin embargo, tampoco decretó la inspección tributaria que fue solicitada por la sociedad, por considerarla innecesaria.

Señaló que con la demanda acompañó el contrato de crédito y las declaraciones de cambio, que según la resolución que decidió el recurso de reconsideración constituyen los complementos probatorios indispensables para considerar acreditada la deducción.

C. Procedencia de la deducción por diferencia en cambio por importación de materia prima y repuestos en \$7.825.680.774.

Expresó que con el recurso de reconsideración la sociedad anexó el cuadro explicativo sobre el cálculo de la diferencia en cambio, junto con otras pruebas, como el resumen consolidado de enero a diciembre de 1998 de gastos financieros, información sobre las obligaciones en moneda nacional y extranjera, y facturas de los proveedores, declaraciones de cambios por importaciones, soportes de transferencia de divisas. Sin embargo, la DIAN le restó fuerza probatoria a tales documentos, sin un análisis previo.

Además, se había solicitado una inspección tributaria, con intervención de testigos actuarios, para verificar el cálculo de la diferencia en cambio por el año 1998, sobre lo cual la resolución que decidió el recurso guardó silencio.

Para la DIAN se requiere el contrato de crédito o el documento que soporte dicho endeudamiento, pero estos no son los únicos documentos que respaldan una deuda, pues no en todos los casos se suscribe un contrato de crédito o se realizan declaraciones de endeudamiento externo. La DIAN ignora que la diferencia en cambio no siempre obedece al otorgamiento de un crédito, pues en el caso de importaciones la diferencia en cambio es el resultado de la variación de la moneda entre la fecha en que se factura y la fecha en que se efectúa el pago. Se trata de operaciones de compra de bienes donde el proveedor otorga un plazo para el pago, es decir, no son préstamos; y se soportan con las facturas donde consta el plazo para el pago de la importación, la declaración de cambios donde aparece el giro y las comunicaciones con las entidades financieras y los proveedores, en las que se evidencia el acuerdo del pago y el pago mismo.

La DIAN también desconoció que la declaración de endeudamiento externo - formulario 6-, sólo es exigible si entre la fecha de la factura de importación y la fecha de su pago transcurre un término superior a 6 meses (Art. 10 Res. Externa 21 de 1993 de la Junta Directiva del Banco de la República).

Consideró, en consecuencia, que los actos demandados incurrieron en falsa motivación.

7. Procedencia de la deducción de otros pagos por \$38.188.645 efectuados a Pedro Elías Otero, Segundo Pedraza y José Pulido. Como el rechazo de la DIAN obedeció a la falta de facturas, indicó que con ocasión de la demanda aportaba fotocopias de las facturas y de los comprobantes de pago correspondiente.

8. Indebido rechazo al descuento de IVA por adquisición y nacionalización de bienes de capital en cuantía de \$79.780.525. La sociedad solicitó el descuento con base en los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y 104 de la Ley 223 de 1995, según el cual si en un ejercicio no es posible descontar la totalidad del IVA pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital, el saldo se podía descontar dentro de los ejercicios siguientes, es decir, en el año 1998. Sin embargo, para la DIAN el descuento llegaba hasta el año 1997, y no podía ser aplicado en 1998.

La sociedad aportó, con la respuesta al requerimiento especial, las respectivas facturas (fls. 3081 a 3087), con las que se demostró que esas compras se realizaron en el año de 1996, pero la DIAN no las aceptó porque en la respuesta a un requerimiento ordinario la sociedad informó bienes adquiridos en 1995, y no en 1996. Este proceder viola el debido proceso y el derecho de defensa de la actora, pues no le permite aclarar y complementar las informaciones suministradas al inicio de la actuación, con pruebas presentadas dentro de la oportunidad legal (artículo 744 del Estatuto Tributario).

La DIAN tampoco tuvo en cuenta que la sociedad circunscribió el descuento sólo respecto de bienes adquiridos en 1996 y, además, respetó el límite previsto en el artículo 259 del Estatuto Tributario, en virtud del cual la determinación del impuesto, después de descuentos, en ningún caso puede ser inferior al 75% del impuesto determinado por el sistema de renta presuntiva. El rechazo de este descuento violó no sólo el debido proceso sino el espíritu de justicia.

9. Improcedencia de la sanción por inexactitud. Señaló que en este caso la sanción se impuso exclusivamente por el rechazo del descuento del IVA por adquisición de bienes de capital, el cual no se derivó de la inexistencia de la compra ni del IVA, sino porque según la DIAN corresponde a compras efectuadas en 1995, por lo que el descuento sólo procedía hasta 1997, y no hasta 1998; mientras que la sociedad demostró que los bienes se adquirieron en 1996. Es decir, la discusión versó sobre la oportunidad probatoria y la oportunidad que tiene el contribuyente para controvertir los hechos planteados en el requerimiento especial. Como la discusión es eminentemente interpretativa y de valoración probatoria, no procede la sanción por inexactitud, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, y según jurisprudencia del Consejo de Estado⁴.

OPOSICIÓN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda y propuso la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, pues en el recurso de reconsideración la sociedad no alegó la nulidad de los actos por extemporaneidad del requerimiento especial. En consecuencia, no cumplió con el requisito de la discusión previa ante la Administración, y la privó de la posibilidad de pronunciarse sobre el particular. Solicitó, por lo tanto, un fallo inhibitorio.

Sobre los cargos de la demanda expuso lo siguiente:

⁴ Citó las sentencias de 3 de diciembre de 2001, Exp. 12137, M.P. Ligia López Díaz y la de 24 de agosto de 2001, Exp. 11825, M.P. Ligia López Díaz.

1. El requerimiento especial fue proferido oportunamente. El vencimiento del plazo para declarar fue el 20 de abril de 1999, por lo tanto, la DIAN podía notificar el requerimiento hasta el 20 de abril de 2001. Sin embargo, el 30 de marzo de 2001 la Administración notificó el auto de inspección tributaria, por lo que se suspendió el término por tres meses, conforme con el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Señaló que no era cierto que no se hubiere realizado la inspección, pues no sólo se enviaron requerimientos ordinarios a la actora y a terceros sino que los funcionarios de la DIAN se hicieron presentes en las instalaciones de la empresa para examinar la contabilidad y para recibir, constatar y examinar personalmente los documentos e información requeridos a través de varios oficios.

2. Sobre la adición de ingresos en cuantía de \$157.020.000 como consecuencia del ajuste por inflación a los inventarios, indicó que la Administración tuvo en cuenta las disposiciones que regulan el tema, y aplicó el PAAG mensual, como aparece en la página 16 del acta (Fl. 3392). Consta también que se tomó como saldo inicial de los inventarios de materia prima e inventarios en tránsito el poseído el último día del año inmediatamente anterior, conforme a los valores de la propia contabilidad de la actora.

Dijo que la DIAN sí señaló, clara y concretamente, cuál fue el error cometido por la sociedad, como se observa en las páginas 15 y 16 de la liquidación de revisión. En ese acto se evidenció que, para el ajuste de inventario de materia prima, la sociedad determinó en el movimiento crédito del mes de febrero de 2008 un valor de \$2.401.266.430, diferente al registrado en la contabilidad (\$2.249.931.602) que, además, es el correcto según el cálculo efectuado. La misma situación se presentó respecto de los inventarios de mercancías en tránsito, en el cual el saldo inicial informado (\$119.825.286) es diferente con el registrado en libros (\$247.663.804). Por lo anterior, fue necesario realizar un nuevo cálculo de los ajustes, como se observa en los folios 3391 a 3392.

De otra parte, frente al argumento de que el ajuste constituye un mayor valor del costo de ventas, con lo cual se neutraliza el efecto, la DIAN advirtió que así fuera cierto, eso no justificaba que se dejara de aplicar la norma de ajustes por inflación.

3. Respecto a la adición de ingresos por concepto de ventas brutas, servicios, intereses y rendimientos financieros, mayor saldo de crédito a la corrección monetaria y otros ingresos, señaló que en el recurso de reconsideración no se demostró el supuesto error en que incurrió la Administración, pues no se allegó el movimiento de las cuentas auxiliares de diciembre de 1998 ni los comprobantes de diario sobre los registros por ajustes.

Dijo que no era cierto que la resolución que decidió el recurso hubiera incurrido en una contradicción, pues el cuadro de la página 14 compara los valores contables y los fiscales y las diferencias, mientras que en las páginas 28, 29 y 30 plasman los valores de la liquidación privada, los de la oficial y los definitivos de la resolución que decidió el recurso. Es decir, son dos cosas diferentes.

Sobre el rechazo de \$76.705.000, que según la sociedad corresponde a una pérdida en la enajenación de activos, la DIAN señaló que conforme a la conciliación contable, en el renglón 47 "deducción de pérdidas" se registró contable y fiscalmente el valor de cero. Es decir, que el tratamiento dado a esa pérdida afectó directamente los ingresos; además no se presentó prueba del supuesto gasto por enajenación de activos.

4. En relación con el costo de ventas por la rotura de envases indicó que no se violó el principio de correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación de revisión, pues el hecho cuestionado siempre fue el mismo, sin que los argumentos planteados sobre la naturaleza de los bienes puedan considerarse como un hecho nuevo propuesto⁵.

Sobre la naturaleza de los envases retornables consideró que no pueden ser activos fijos porque se entregan necesariamente al momento de enajenarse el líquido dentro del giro ordinario de los negocios⁶. Como eran activos movibles, el artículo 64 del Estatuto Tributario no era aplicable, pues éste sólo opera para los contribuyentes que establecen el costo por el sistema de juego de inventarios, que no es el caso de la sociedad demandante. Este sistema fue eliminado para los contribuyentes obligados a presentar declaración de renta firmada por revisor fiscal. Por eso el inciso final del artículo 148 del Estatuto Tributario consagra que no son deducibles las pérdidas en activos movibles que se han reflejado en el juego de inventarios.

5. Sobre el rechazo de la deducción por servicios pagados a Sistempora Ltda., NIT 800.009.623-1, por \$528.476.520, indicó que según el acta de inspección tributaria se determinó una diferencia por ese valor entre lo solicitado en la declaración y lo informado por la mencionada sociedad en la respuesta al requerimiento del 14 de mayo de 2001.

Si bien la demandante dijo que la beneficiaria de los pagos era la sociedad Sistemas Temporales de Occidente Ltda. Sistempora, NIT 800.024.324-7, en la declaración de renta se identificó como beneficiaria a la sociedad Sistempora Ltda. NIT 800.009.623-1. Revisados los certificados de retención en la fuente expedidos por la actora por el año 1998, observó que la totalidad de esos pagos se hicieron a nombre de la sociedad Sistempora Ltda. NIT 800.009.623-1 (fls. 3202 a 3218).

Además, manifestó que al decidir el recurso de reconsideración la DIAN sumó todas las facturas expedidas por Sistempora Ltda., NIT 800.009.623-1, para un total de \$1.254.763.852, suma inferior a la informada por la sociedad beneficiaria (\$1.458.771.975). Sin embargo, como en el requerimiento especial se había aceptado el valor informado por esa sociedad, se decidió mantener el mismo valor rechazado por \$528.471.718, frente a lo solicitado en la declaración, por \$1.987.248.495.

6. Señaló que era improcedente la deducción por intereses a favor de entidades financieras por \$8.215.297.196 porque, conforme con el artículo 117 del Estatuto Tributario, sólo son deducibles los intereses que se paguen a entidades sometidas a vigilancia de la Superintendencia Financiera, siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria de los pagos.

Agregó que si bien el artículo 3 de la Ley 488 de 1998 modificó la mencionada disposición en el sentido de aceptar los intereses que se causen a favor de esas entidades y otras personas, sin que se requiera de la certificación, tal norma sólo es aplicable a partir del año gravable 1999, y no cubre el año objeto de demanda.

7. En relación con la deducción por diferencia en cambio e interés a favor del Banco Bayerische Vereinsbank por \$891.006.786, reiteró los argumentos del cargo anterior, y agregó que los certificados del revisor fiscal y las copias de los registros contables no suplen la prueba consistente en el certificado expedido por la entidad financiera beneficiaria de los pagos⁷.

⁵ Sobre el tema citó la sentencia del 18 de julio de 1997, Exp. 8280.

⁶ Citó la sentencia del 25 de julio de 1997, Exp. 8350.

⁷ Citó la sentencia del 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018.

Respecto a la diferencia en cambio por \$536.691.093, manifestó que los documentos allegados con ocasión del recurso de reconsideración no prueban la deducción porque no permiten comprobar que, sobre las obligaciones facturadas, existió un crédito o financiación que originó la diferencia. Sólo demuestran que las obligaciones se cancelaron directamente a los proveedores, y que no hubo crédito para el pago de las facturas. Además, en el evento de que se le hubiere cancelado directamente al proveedor la suma debida, y el origen del crédito surgiera entre el banco que hizo la transferencia o un tercero y la sociedad, también debía demostrarse esa situación, por ejemplo, con el contrato de crédito y la declaración de endeudamiento externo - formulario N° 6, lo cual no sucedió.

8. Indicó que el rechazo de la deducción de otros pagos por \$38.188.646 debía mantenerse porque con el recurso de reconsideración la demandante no allegó las facturas y comprobantes de pago para acreditarlos, conforme lo exige el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

9. Solicitó que se mantuviera el rechazo del descuento de IVA por adquisición y nacionalización de bienes de capital en cuantía de \$79.780.525 porque fueron bienes adquiridos en 1995, y el plazo máximo para hacer uso del descuento vencía en 1997 (artículo 258-1 del Estatuto Tributario).

Recordó que si bien la demandante en un requerimiento ordinario señaló que la adquisición de esos bienes fue en 1995, con ocasión del rechazo cambió de criterio y dijo que las operaciones en realidad se realizaron en 1996.

Puntualizó que como está demostrado que Cervecería Leona S.A. inició sus ventas en enero de 1995 (Fl. 2650), y que el descuento rechazado obedeció a la nacionalización de bienes importados en ese mismo año, como lo demuestra la declaración de importación N° 3100632001000027 del 24 de enero de 2001 (Fls. 10 a 14 –folder 1 del expediente), los dos años para solicitar el descuento vencieron en el año 1997.

10. Solicitó que se mantuviera la sanción por inexactitud, pues conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario, ésta procede por omisión de ingresos y solicitud de deducciones y descuentos improcedentes, sin que se pueda aducir una diferencia de criterios, ya que esta, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, no puede basarse en el desconocimiento del derecho.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados, y practicó una nueva liquidación. Las razones de la decisión se pueden resumir así:

1. Dijo que no prosperaba la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa en relación con el cargo de extemporaneidad del requerimiento especial, porque si bien fue un aspecto no alegado por la sociedad en el recurso gubernativo, es un argumento de derecho, y un nuevo hecho que se puede plantear ante la Jurisdicción.

2. Señaló que el requerimiento especial del 11 de julio de 2001, notificado el 17 de julio de ese año, no fue extemporáneo, pues la inspección tributaria decretada el 30 de marzo de 2001 fue efectivamente practicada, como lo demuestra el contenido del acta. En consecuencia, el término para notificar el requerimiento especial, que vencía inicialmente el 20 de abril de 2001, se suspendió por tres meses en virtud de lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario.

3. Consideró que los actos demandados no adolecieron de falta de motivación, pues en ellos se explicaron los conceptos de la declaración privada que fueron modificados por la Administración.

4. Sobre el indebido cálculo de los ajustes por inflación a los inventarios, señaló que no era cierto que la DIAN no hubiera explicado el mecanismo adoptado para determinar los ajustes por inflación, pues tanto en el acta de inspección tributaria, como en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión la Administración indicó las razones y los fundamentos de derecho para efectuar el ajuste.

De otra parte, el Tribunal no aceptó el argumento de la demandante referente a que si se aumentan los ingresos por ajustes por inflación, correlativamente se afectan los costos de ventas, pues esos costos debieron solicitarse con la declaración de renta o su corrección, ya fuera voluntaria o provocada; pero la sociedad no puede pretender que se corrija a través del procedimiento para expedir la liquidación de revisión.

5. En relación con la adición de ingresos netos del periodo, el Tribunal consideró que el dictamen pericial practicado en primera instancia debía desestimarse por cuanto los valores debieron ser tomados del libro Mayor y Balances, como lo hizo la DIAN, y no del Libro Inventarios y Balances, como lo hizo la sociedad y el perito.

Señaló que en el Libro Mayor y Balances se registran los movimientos de las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos, y al final del ejercicio se realiza el cierre de las cuentas de ingresos, costos y gastos, por lo que da como resultado una utilidad o una pérdida del ejercicio; mientras que en el libro de Inventarios y Balances sólo aparecen las cuentas de activo, pasivo y patrimonio, sin que se manejen cuentas de resultado.

De la revisión del libro Mayor y Balances encontró que los ingresos netos de la sociedad fueron \$254.690.983.634. No obstante, según el perito, el valor corresponde a \$253.795.366.392, suma que tomó del libro de Inventarios y Balances.

Además, advirtió sobre las siguientes incongruencias:

En la cuenta 4120 -industrias manufactureras- aparece registrado un valor de ingreso de \$171.903.768.167,33. Sin embargo, el perito señaló un valor de \$171.895.848.893, sin que justifique la diferencia de esos valores.

En la cuenta 4145 -transporte- en el libro Mayor y Balances se registró un valor de \$13.560.889.208,73, mientras que el dictamen informó un valor de \$12.944.407.211, sin que la diferencia fuera soportada.

En consecuencia, mantuvo la adición de ingresos.

6. No aceptó el costo de ventas por la rotura de envases retornables porque no hubo incongruencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión; porque en el requerimiento la Administración señaló que el envase retornable constituía para el contribuyente un activo fijo, pero no afirmó que dicho bien hiciera parte de dicho activo, por lo tanto, no era aplicable el artículo 148 del Estatuto Tributario; y porque en la liquidación de revisión se consideró que esos envases hacían parte del activo movable, pero como no se probaron las circunstancias de fuerza mayor, no se podía aceptar la deducción conforme con el artículo 148 del Estatuto Tributario. Es decir, que el rechazo en ambos actos se mantuvo con fundamento en el artículo 148 citado.

Así mismo, el *a quo* consideró que no era aplicable el artículo 64 del Estatuto Tributario, que se refiere a la disminución del inventario por faltantes de mercancías,

porque esa disposición sólo opera para los contribuyentes que determinan el costo de los activos movibles mediante el sistema de juego de inventarios, que no es el caso de la Cervecería Leona, que establece el costo por el sistema de inventarios permanentes⁸.

7. En cuanto al rechazo el Tribunal consideró que como algunas deducciones no fueron aceptadas por la DIAN por falta de elementos probatorios, las pruebas que allegó la sociedad con la demanda debían valorarse así no hubieran sido aportadas ante la Administración, conforme lo ha considerado el Consejo de Estado⁹. Al respecto así se pronunció esa Corporación:

a. Sobre la deducción por servicios pagados a la Sociedad Sistemas Temporales de Occidente Ltda. –Sistempora, con NIT 800.024.324-1, el Tribunal consideró que la sociedad había acreditado los pagos con las facturas que aportó con la demanda, los cuales sumaron \$672.879.503. Por lo tanto, se debía aceptar¹⁰.

b. También aceptó los pagos efectuados por los servicios prestados por el Señor Pedro Albarrán, los cuales están acreditados con cuentas de cobro que suman \$44.393.940. Como el rechazo de la deducción sólo fue por \$15.984.849, se debía aceptar dicha suma¹¹.

c. En relación con el rechazo de los intereses causados a favor de entidades financieras el Tribunal señaló que la Ley 488 de 1998, que modificó el artículo 117 del Estatuto Tributario, no era aplicable a la vigencia discutida. Sin embargo, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado, y teniendo en cuenta el artículo 104 del Estatuto Tributario, se debían aceptar los intereses causados, siempre que estuvieran certificados por las entidades beneficiarias de los pagos¹². Como en este caso la sociedad aportó las certificaciones sobre los intereses causados por \$8.145.828.716,92, era procedente la deducción por esa suma. En consecuencia, aceptó parcialmente el cargo y mantuvo el rechazo por la diferencia entre lo glosado por \$8.215.297.196 y lo certificado, es decir, por \$69.468.479.

d. Respecto a la deducción por intereses a favor del Banco Bayerische Vereinsbank por \$305.888.129, el Tribunal consideró que como no se aportó el certificado de la mencionada entidad financiera, era procedente el rechazo.

e. En relación con la diferencia de cambio a favor de la misma entidad financiera por \$536.691.093, el Tribunal consideró que estaba debidamente acreditada la adquisición de las deudas por parte de la sociedad en moneda extranjera, conforme con las pruebas que allegó con la demanda, consistentes en el formulario No. 6 sobre endeudamiento externo y las comunicaciones de la sociedad con los intermediarios del mercado cambiario sobre la compra de divisas, el concepto y número de la obligación y beneficiario del crédito (folios 612 a 623 del cuaderno de anexos). En consecuencia, aceptó la deducción.

f. Rechazó la deducción por diferencia en cambio por \$7.825.680.774 por la importación de materia prima y repuestos porque los documentos que se aportaron no acreditaban la existencia de un crédito o alguna clase de financiación. Además, porque las facturas allegadas están en idioma extranjero, sin traducción oficial, lo que impide que puedan valorarse conforme al artículo 260 del Código de Procedimiento Civil.

⁸ Citó la sentencia del 29 de septiembre de 2005, Exp. 13706, M.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁹ Citó la sentencia del 4 de diciembre de 2003, Exp. 13295, M.P. Ligia López Díaz.

¹⁰ Folios 305 a 590 del cuaderno de anexos.

¹¹ Folios 591 al 623 del cuaderno de anexos.

¹² Sentencia del 18 de abril de 2002, Exp. 12072, M.P. Ligia López Díaz.

8. Aceptó el descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital por \$79.781.000, por cuanto las facturas que aportó la sociedad con el recurso de reconsideración y con la demanda debían tenerse en cuenta porque fueron expedidas entre el 2 de enero y 12 de julio de 1996, y suman \$1.432.668.042, que fue el valor solicitado por la actora en la declaración de renta¹³. Señaló también que tales descuentos se solicitaron dentro de los dos años siguientes a la adquisición del bien, como lo disponen los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y 104 de la Ley 223 de 1995.

9. El Tribunal decidió levantar la sanción por inexactitud porque fue impuesta sólo por la inclusión, supuestamente improcedente, del descuento del IVA en la adquisición de bienes de capital.

LOS RECURSOS DE APELACIÓN

La **demandada** solicitó que se revocara la decisión y se negarán las pretensiones de la demanda, para lo cual expuso los siguientes argumentos:

Señaló que el Tribunal había aceptado las deducciones con fundamento en los documentos aportados con la demanda, sin tener en cuenta que en virtud del artículo 781 del Estatuto Tributario el contribuyente que no presente los libros y demás documentos de contabilidad cuando la Administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba a su favor, y ese hecho se tendrá como indicio en su contra.

Que no tuvo en cuenta el Tribunal, al valorar el dictamen pericial, que la demandada, en el escrito de objeción, manifestó que aparecieron unos registros contables que no fueron presentados con ocasión de la visita efectuada.

Dijo que en el caso de los intereses solicitados como deducción, la Administración rechazó los que no estaban respaldados con la certificación de la entidad beneficiaria de los pagos, conforme con el artículo 117 del Estatuto Tributario. Por ello, la prueba que podía desvirtuar la glosa debía corresponder a los intereses que fueron desconocidos, y no otros, según la relación detallada elaborada por la DIAN en la liquidación de revisión.

Por lo anterior señaló que la decisión de la Administración y la del Tribunal no tuvieron como fundamento los mismos supuestos de hecho, pues la DIAN partió de la declaración como fue presentada, mientras que el Tribunal apreció la declaración con la inclusión de nuevos valores.

Reiteró que el rechazo del descuento del IVA obedeció a que la adquisición de los bienes fue realizada en 1995, hecho que fue aceptado por la sociedad desde la respuesta a uno de los requerimientos ordinarios. Por lo tanto, no puede aceptarse en la vigencia discutida. El cambio de año que hace la sociedad en cuanto a la adquisición de tales bienes no es una mejora de los argumentos sino el cambio de un hecho determinante.

La **demandante** solicitó que se revocara la decisión en la parte que le fue desfavorable y se accedieran a todas las pretensiones de la demanda. Sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

a. **La declaración de renta presentada por la sociedad se encuentra en firme, porque el requerimiento especial fue notificado extemporáneamente.** Reiteró que no hubo suspensión del término para notificar el requerimiento especial

¹³ Folios 1409 a 1741 del cuaderno de anexos.

porque no se practicó la inspección tributaria. Que del análisis del acta se observaba que la DIAN nunca realizó ningún examen a los libros y demás documentos de contabilidad de la actora, y que las conclusiones se tomaron con fundamento en las respuestas a los requerimientos ordinarios efectuados antes de la inspección (24 de enero y 23 de abril de 2001)¹⁴.

b. **Indebida adición de ingresos por \$1.313.867.000.** Reiteró los argumentos expuestos en la demanda. Frente a las conclusiones tomadas por el Tribunal con base en el dictamen pericial señaló:

Sobre las razones por las cuales el Tribunal desestimó el dictamen (incongruencias entre los registros contables y lo determinado por el perito) indicó que era lógico que las cifras del perito no coincidieran con las cifras del libro Mayor, por cuanto en este libro no aparecen los saldos definitivos que resumen el total del año 1998. Las cifras que tomó el Tribunal corresponden a las de las fotocopias del Libro Mayor y Balances (folio 147 exp.) que están relacionadas en la columna “débitos” del movimiento del mes (diciembre), las cuales no corresponden al saldo de las cuentas por dicho año. Además se debe tener en cuenta que la contabilidad cierra las cuentas de resultado anualmente en el mes de diciembre. Por lo tanto, las columnas de “saldo siguiente” relacionadas con las cuentas de ingresos (Código 4) se encuentran en cero. Esto significa que no se puede determinar el saldo con base en el libro Mayor y Balances, porque el saldo que aparece en la columna del “movimiento del mes” no es el saldo del año sino el resultado del mes. Por esa razón no coincide con la cifra dictaminada por el perito, que sí se basó en la totalidad de los libros y documentos contables de Leona, y no sólo en el libro de Inventarios y Balances, como lo señaló el Tribunal

De otra parte, dijo que carecía de fundamento legal el argumento del Tribunal según el cual en el Libro de Inventarios y Balances no aparecían las cuentas de ingresos, costos y gastos, lo que se desvirtúa con la fotocopia autenticada del folio 0061-LIB del Libro de Inventarios y Balances de la sociedad, en el que aparece el Estado de Pérdidas y Ganancias con los correspondientes ingresos operacionales y no operacionales a 31 de diciembre de 1998, así como los costos y gastos, la utilidad, los ajustes por inflación y el resultado final de la operación.

Manifestó que no obstante que el perito (experto contador) hizo un examen integral de la contabilidad de la sociedad, el Tribunal lo desestimó sin ningún análisis propio, acogiendo la posición que tuvo la DIAN.

Que si en gracia de discusión se aceptara que para medir los ingresos de la actora solamente se debe tener en cuenta la fotocopia del Libro Mayor y Balances, la conclusión es que los ingresos fueron cero, como aparece en la columna “Saldo Siguiente”, donde constan las cuentas de ingresos que se inician con el código 4120, por razón del cierre contable.

c. **Indebido cálculo de los ajustes por inflación a los inventarios -adición de ingresos por \$157.020.000-.** Reiteró, en primer lugar, que la DIAN le atribuyó a la actora un error en el cálculo del ajuste por inflación a los inventarios, pero no indicó el origen del supuesto error. Esta ausencia de motivación causa la nulidad de los actos demandados, pues si bien la sentencia señaló que la motivación fue adecuada, no indicó por qué lo era. Y en segundo lugar, señaló que no se podían adicionar ingresos con base en la actuación de la Administración que determinó en forma equivocada los inventarios, pues hizo el cálculo de forma global, sin advertir que esa cuenta tiene movimientos todos los días, y que los ajustes por inflación se llevan minuciosamente.

¹⁴ Citó la sentencia del 30 de abril de 2003, Exp. 13530, M.P. Ligia López Díaz.

De otra parte dijo que la sociedad había advertido que si se aceptaba un mayor ingreso por ajustes por inflación, también debía aumentarse el costo de ventas correlativo. En este caso el proceder de la DIAN es violatorio de la legislación del impuesto de renta, pues la determinación parcial de un mayor ingreso se convierte en un ingreso bruto sin costo asociado. Era imposible pretender que la sociedad hubiera incluido el costo correlativo en la declaración de renta, pues nunca ha aceptado el mayor ajuste a los inventarios y, además, porque ya se había iniciado el proceso de determinación del impuesto.

d. **Costo de ventas por rotura de envases en cuantía de \$153.325.561.** Reiteró que el cambio de motivación que se produjo entre el requerimiento especial y la liquidación oficial fue violatorio del debido proceso y del principio de correspondencia previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario. Consideró que el Tribunal al decidir el cargo incurrió en un galimatías al decir que según la DIAN el envase constituía un activo fijo, pero que dicho bien no hacía parte del activo fijo.

Dijo que no era cierto que la demandante hubiera partido de un supuesto errado. Quien partió de un supuesto errado fue la Administración que le asignó a los envases la connotación de activos fijos. Insistió en que sí hubo un cambio de motivación, pues el rechazo en el requerimiento especial se fundamentó en el artículo 148 del Estatuto Tributario, mientras que en la liquidación de revisión se fundamentó en el artículo 64 ibídem.

Señaló que se había demostrado que la rotura de envases formaba parte del costo de ventas, para lo cual el artículo 64 del Estatuto Tributario permite la disminución hasta en un 5% de las unidades del inventario final, calculado sobre la suma del inventario inicial más las compras, sin necesidad de demostrar hechos constitutivos de fuerza mayor.

Solicitó que se tuviera en cuenta la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2006 (Exp.15032) que reconoció que la destrucción de inventarios por vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia es una expensa necesaria deducible de conformidad con el artículo 107 del Estatuto Tributario, independientemente de que el contribuyente calcule los inventarios mediante el sistema de juego de inventarios o de inventarios permanentes.

e. **Diferencia en cambio por importación de materia prima y repuestos por \$7.825.680.774.** Señaló que la razón del Tribunal para rechazar esta partida fue no encontrar probada la existencia de algún crédito, y porque las facturas estaban en idioma extranjero. Sin embargo, destacó que la Administración no hizo ningún pronunciamiento sobre este cargo en la contestación de la demanda, de manera que, de conformidad con el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil, este hecho constituye un indicio grave en su contra.

Consideró que el Tribunal no podía desconocer todo el acervo probatorio por el hecho de que las facturas estuvieran en idioma extranjero, pues no son los únicos medios probatorios aportados al proceso.

Recordó que la DIAN negó la práctica de la inspección tributaria, con intervención de testigos actuarios, solicitada por la sociedad en el recurso de reconsideración para que se estableciera la veracidad del cálculo de la diferencia en cambio por obligaciones relacionadas con gastos financieros, lo cual hubiera podido despejar cualquier duda probatoria. Además, reiteró que la DIAN adujo una motivación contradictoria para negar la deducción, pues no obstante que con el recurso de reconsideración se allegaron las pruebas que la DIAN exigió en la liquidación de revisión, en la decisión del recurso se vio el afán desmesurado de la DIAN para

restarle fuerza probatoria a los documentos aportados, con el fin de mantener el rechazo.

En relación con las partidas que el Tribunal aceptó, la demandante solicitó que se mantuviera la decisión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos de su demanda y del recurso de apelación.

En oposición al recurso de apelación de la Administración señaló que no existía prueba alguna que determinara que Leona S.A. le hubiera negado a la DIAN algún documento. Todos los documentos que se solicitaron fueron enviados por la sociedad. Dijo que del contenido del acta de inspección tributaria no se podía concluir que la DIAN no hubiera podido hacer un análisis por falta de documentos o de información contable, omitidos por la sociedad. La empresa siempre suministró la información que le solicitó la Administración. Lo que pasó fue que la DIAN nunca llevó a cabo la inspección tributaria, jamás acudió a las oficinas de la actora para el examen de los libros y documentos contables.

Reiteró que las deducciones de los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación se entienden realizadas en el año o periodo gravable en que se causen, aunque no se hayan pagado, por eso se debe confirmar la decisión en cuanto aceptó la deducción por intereses financieros.

La **demandada** reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

Insistió en que la sociedad no presentó las pruebas ante la Administración, y las que presentó con la demanda no deben ser tenidas en cuenta.

Solicitó que se revocara la decisión en los cargos que le prosperaron a la demandante, y se negarán la totalidad de las pretensiones de la demanda. Dijo que si se confirmaba la sentencia, la sanción por inexactitud se debía liquidar proporcionalmente a la confirmación en lo que favorecía a la Administración.

El **Ministerio Público** solicitó que se revocara parcialmente la sentencia apelada por las siguientes razones:

1. Que se debía mantener la decisión en cuanto el Tribunal tuvo en cuenta las pruebas, que aunque no fueron aportadas ante la Administración se allegaron con la demanda, pues conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario y la jurisprudencia del Consejo de Estado del 12 de noviembre de 2003 (exp. 13430) se debe buscar la verdad real.
2. Señaló que se debía revocar la sentencia en cuanto aceptó el descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital y, en su lugar, se debía mantener el rechazo, pues la sociedad no aclaró la glosas, ya que las facturas allegadas con la respuesta al requerimiento especial correspondían al total del valor solicitado como IVA descontable, pero en ellas no estaban incluidos los montos glosados por la DIAN.
3. Consideró que se debía confirmar la decisión en cuanto negó la extemporaneidad del requerimiento especial, pues la inspección tributaria sí se practicó y tuvo la virtualidad de suspender el término para notificar el requerimiento especial.

4. En relación con la adición de ingresos por la diferencia encontrada entre los ingresos declarados y los ingresos contables señaló que se debía confirmar la decisión, pues el dictamen pericial no aclaró la diferencia encontrada por la Administración; sólo reafirmó los ingresos declarados por la sociedad, sin hacer ninguna referencia a los asientos de cierre en que se fundamentó la actora en el recurso de reconsideración. Además, si el libro de Inventarios y Balances discrimina en detalle el balance resumido que arroja el libro Mayor, no hay razón que justifique la diferencia entre ambos libros.

5. Dijo que se debía mantener la adición de ingresos por ajustes por inflación porque no era cierto que la DIAN hubiera calculado en forma global los ajustes o que no hubiera explicado la razón de la adición. Que la sociedad no había desvirtuado el cálculo que hizo la DIAN. Que no se podía calcular el costo proporcional al ingreso, porque éste tuvo origen en los ajustes por inflación regulados por los artículos 330 y siguientes del Estatuto Tributario, que tienen como finalidad mantener el valor económico que se disminuye por efecto de la pérdida de poder adquisitivo de la moneda.

6. En relación con la deducción por rotura de envases consideró que los envases eran activos movibles de acuerdo con el objeto social de la actora, y que si bien el Tribunal impropriamente se refirió a que no se encontraba comprobada la fuerza mayor para aceptar como pérdida los envases rotos, eso no reñía con el verdadero carácter de los envases, respecto de los cuales, en todo caso, no procedía la deducción.

7. Consideró que se debía mantener el rechazo de la deducción por diferencia en cambio, porque el hecho de que la parte demandada no hubiera dicho nada en la contestación de la demanda no significaba que fuera un indicio en su contra. En todo caso debía estudiarse, como en efecto se hizo, pues fue una partida glosada y sobre la misma se hizo expresa referencia en la demanda. Señaló que las pruebas que allegó la sociedad estaban en idioma extranjero y, por lo tanto, no se podían valorar, y como eran los soportes de la deducción, no se podían sustituir con los cuadros resumen, registros contables o certificados del revisor fiscal.

CONSIDERACIONES

En los términos de los recursos de apelación de las partes demandante y demandada, la Sala estudiará la legalidad de los actos administrativos mediante los cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la Renta y Complementarios a la Sociedad Cervecería Leona S.A. por el año gravable de 1998.

Para el efecto, la Sala analizará si operó la firmeza de la declaración tributaria; si es procedente la adición de ingresos por los ajustes por inflación a los inventarios; si es procedente la determinación de los ingresos netos de la sociedad; si procede el costo de ventas solicitado por rotura de envases; si proceden las deducciones por servicios, intereses y demás gastos financieros, por diferencia en cambio y otros pagos; si procede el descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital; y si es procedente la sanción por inexactitud.

1. Firmeza de la declaración de renta por notificación extemporánea del requerimiento especial. La actora ha discutido en el proceso que la declaración de renta del año gravable 1998 se encuentra en firme porque el requerimiento especial se notificó de manera extemporánea. Señala que a la sociedad no se le practicó la inspección tributaria, pues no se hizo ningún examen a los libros y documentos de contabilidad, y las conclusiones que se tomaron fueron con fundamento en las respuestas a los requerimientos ordinarios efectuados antes de la inspección. En

consecuencia, no hubo suspensión del término para notificar el requerimiento especial.

El Tribunal rechazó el cargo porque consideró que la inspección tributaria decretada el 30 de marzo de 2001 sí fue efectivamente practicada, como lo demuestra el contenido del acta. En tal sentido, el término para notificar el requerimiento especial, que vencía inicialmente el 20 de abril de 2001, se suspendió por tres meses en virtud de lo dispuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, el requerimiento especial del 11 de julio de 2001, fue notificado el 17 de julio de ese año, de manera oportuna.

Pues bien, el artículo 714 del Estatuto Tributario establece que la declaración privada quedará en firme si dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar no se ha notificado requerimiento especial. Que si la declaración presenta un saldo a favor, los dos años para notificar el requerimiento especial se contarán desde la fecha de presentación de la solicitud de devolución o compensación.

Concordante con lo anterior el artículo 705 *ibídem* señala como término para notificar el requerimiento especial *“a más tardar dentro de los dos (2) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar [...]”*.

Para el año gravable de 1998 el término para declarar el impuesto sobre la renta y complementarios venció el 20 de abril de 1999 (artículo 9 del Decreto 2652 de 1998), por lo tanto, la Administración debía notificar el requerimiento especial a más tardar el 20 de abril de 2001.

Ahora bien, según el artículo 706 del Estatuto Tributario (modificado por la Ley 223 de 1995) el término para notificar el requerimiento se suspende en los siguientes eventos:

"Cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete;

Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección.

También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir”.

Es importante precisar que antes de la vigencia de la Ley 223 de 1995 la suspensión del término para notificar el requerimiento por motivo de la inspección tributaria, operaba mientras durara la inspección, pero máximo por tres meses. Y este lapso empezaba a correr a partir de la fecha en que efectivamente se practicaba, es decir, no bastaba la notificación del auto que ordenaba la inspección para que operara la suspensión¹⁵.

Como consecuencia de la modificación introducida por esa ley, el plazo para dictar el requerimiento especial se suspende por un término fijo de tres meses, los cuales se cuentan a partir de la fecha de notificación del auto decreta la inspección tributaria, como lo señala de manera expresa la norma. En todo caso, la Sala ha considerado que no basta que se decreta la inspección tributaria para que se suspenda el término, sino que debe practicarse efectivamente, pues mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, no puede entenderse,

¹⁵ En ese sentido, entre otras, las Sentencias del Consejo de estado, Sección Cuarta del 4 de noviembre de 1994, exp. 5735; del 31 de marzo de 2000, exp. 9794 y del 2 de noviembre de 2001, exp. 12370.

como es obvio, que hubiesen ejercido alguna "inspección" ni menos que se dé la suspensión del mencionado término¹⁶.

La finalidad de decretar una inspección tributaria es practicar realmente la prueba, de manera que si ésta no se realiza dentro de los tres meses siguientes, así sea con el levantamiento de al menos una diligencia, no puede operar la suspensión prevista en la ley, por cuanto el objeto de la norma no se cumpliría (artículo 779 del Estatuto Tributario)¹⁷.

Y como lo precisó la Sala en sentencia del 25 de noviembre de 2004¹⁸, con la expedición de la Ley 223 de 1995, artículo 137, se modificó el artículo 779 del Estatuto Tributario y se definió la "inspección tributaria" como un medio de prueba específico e independiente de la "inspección contable", así:

"Art. 779.- Inspección tributaria.-

(...)

Se entiende por inspección tributaria un medio de prueba en virtud del cual se realiza la constatación directa de los hechos que interesan a un proceso adelantado por la administración tributaria, para verificar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, en la cual pueden decretarse todos los medios de prueba autorizados por la legislación tributaria y otros ordenamientos legales, previa la observancia de las ritualidades que les son propias.

(...)"

Adicionalmente, el artículo 138 de la misma Ley 223 modificó el artículo 782 del mismo Estatuto, en el sentido de definir la **inspección contable** como la inspección física a los libros contables, así: "*La administración podrá ordenar la práctica de la inspección contable al contribuyente como a terceros legalmente obligados a llevar contabilidad para verificar la exactitud de las declaraciones, para establecer la existencia de hechos gravados o no y para verificar el cumplimiento de obligaciones formales.*".

Conforme con lo anterior la inspección tributaria tiene como finalidad recaudar distintos medios de prueba, tales como testimonios y documentos, y en desarrollo de la misma se puede decretar también una "inspección contable". Sin embargo, lo que suspende el término para notificar el Requerimiento Especial es la notificación del auto que decreta la "inspección tributaria", y no la práctica de la inspección contable, por así disponerlo expresamente el artículo 706 del Estatuto Tributario. En consecuencia, no es de recibo el argumento del actor de que sólo cuando se hace constatación directa a los libros y documentos de contabilidad es cuando se entiende realizada una inspección tributaria.

Además, como lo ha considerado la Sala, no se puede confundir la inspección tributaria con la visita que realiza el funcionario a las oficinas de un contribuyente, pues el legislador no dispuso que fuera de esa forma. Cuando se hace alusión a la inspección tributaria, se indica que se pueden incorporar todos los medios de prueba permitidos por el ordenamiento, como la inspección contable, los testimonios,

¹⁶ Sentencia 12635 del 18 de abril de 2002, M.P. Ligia López Díaz.

¹⁷ Entre otras, sentencias del 5 de diciembre de 2003, Exp. 13598 M.P. Ligia López Díaz, del 11 de mayo de 2006, Exp. 14412, M.P. Dr. Juan Ángel Palacio H. y del 18 de octubre de 2007, Exp. 14742, M.P. Héctor Romero Díaz.

¹⁸ Exp. 13977, M.P. Ligia López Díaz.

documentos, etc¹⁹. Así, la inspección tributaria puede comprender no sólo la visita, sino también involucrar todos los medios probatorios que se practiquen en el lapso de los tres meses de su duración.

Ahora bien, según el acta de inspección tributaria se solicitaron a la sociedad documentos y soportes contables en relación con ingresos y deducciones declarados (requerimiento ordinario 310632001000242 del 23 de abril de 2001), igualmente, se pidió mediante oficio del 10 de mayo de 2001 información en relación con deducciones por intereses y demás gastos financieros, con pagos efectuados a Pablo Albarracín, José Pulido y otros. El 13 de junio de 2001 se solicitó más información sobre algunos datos de la declaración de renta, como anexos de costos y relación de rotura de envases. También consta en el Acta que se efectuaron cruces de información con entidades financieras, y con terceros beneficiarios de pagos por concepto de honorarios, servicios y comisiones,

De acuerdo con lo anterior, para la Sala no cabe duda de que lo practicado por la Administración fue una inspección tributaria en los términos del artículo 779 del Estatuto Tributario, y que la DIAN con base en los documentos aportados por la sociedad y por terceros pudo realizar la constatación directa de los hechos que interesaban al proceso.

Por lo tanto, el término para notificar el requerimiento especial se suspendió por tres meses, es decir hasta el 20 de julio de 2001. Como el requerimiento especial se notificó el 17 de julio de 2001, lo fue dentro del término legal, actuación que impidió que la liquidación privada quedara en firme. No prospera el cargo de apelación.

2. Improcedencia de la adición de ingresos por \$157.020.000 como consecuencia del ajuste por inflación del inventario. El Tribunal rechazó el cargo porque consideró que los actos demandados estaban debidamente motivados. Que tanto en el acta de inspección tributaria, como en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, la Administración indicó las razones y los fundamentos de derecho para efectuar el ajuste. No aceptó la argumentación de la sociedad de que si se aumentaban los ingresos por ajustes por inflación, debían afectarse correlativamente los costos, porque así lo debió solicitar con la declaración de renta o con la corrección.

Según la sociedad la adición de ingresos no estuvo motivada, pues la DIAN le atribuyó a la actora un error en el cálculo del ajuste, pero no indicó el origen y el supuesto error. La Administración hizo el cálculo de los ajustes de forma global y sin reparar que la cuenta de inventarios tiene movimientos todos los días y que los ajustes por inflación se llevan minuciosamente. También insistió que si se determinaba un mayor ingreso como resultado del ajuste por inflación a los inventarios, se debía reconocer un mayor valor del costo de ventas, lo cual generaría un efecto neutro.

Pues bien, en primer lugar, la Sala advierte que, contrario a lo afirmado por la actora, el mayor valor del ajuste por inflación de los inventarios estuvo debidamente motivado en los actos demandados.

En efecto, la Administración en la liquidación oficial, luego de aceptar el cálculo de los ajustes por inflación efectuado por la sociedad a las cuentas “productos en proceso, productos terminados y materiales”, señaló, en relación con los ajustes por inflación de la materia prima, que en los movimientos del mes de febrero la sociedad registró un crédito por \$2.401.266.430 (según relación que suministró la

¹⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 11080, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. En el mismo sentido Sentencia del 12 de diciembre de 2002, exp. 13034, M.P. Ligia López Díaz.

contribuyente en la respuesta al requerimiento especial) y que esa suma era diferente de la que aparecía en las fotocopias de los movimientos mensuales del balance general, en el que se asentó la partida de \$2.249.931.602, la que tenía incidencia en el cálculo de los ajustes, por lo tanto, se debían recalcular²⁰.

Sobre la cuenta “mercancías en tránsito” la DIAN explicó:

“[...] los movimientos débitos y créditos difieren todos los meses (folio 2747) con lo contabilizado en el balance general (folios 3247 al 3282), además de las pruebas remitidas no envían la totalidad de los movimientos del libro diario o auxiliares para constatar el movimiento real, y la certificación del revisor fiscal se limita a dar fe del valor total de los ajustes por inflación calculados y contabilizados por la cuenta de “inventarios”, hecho que conlleva a recalcular los ajustes con base en las pruebas aportadas”²¹.

A renglón seguido la DIAN realizó un nuevo cálculo de los ajustes por inflación de los inventarios de materia prima e inventarios en tránsito, teniendo en cuenta el saldo inicial de cada mes, el PAAG mensual, los movimientos débito y crédito mensual y el saldo ajustado. De ahí concluyó que el ajuste a los inventarios de la sociedad totalizaba \$3.637.515.526, lo que daba una diferencia de \$157.019.999 respecto del monto declarado por la sociedad, de \$3.480.495.527 (Renglón AH). Que la diferencia se adicionaría como un mayor ingreso en el renglón IE y en el renglón AH.

De lo anterior, la Sala observa la debida motivación de la liquidación de revisión, puesto que el cálculo fue efectuado conforme con los parámetros de los Decretos 2075 de 1992 y 2649 de 1993.

Además, la demandante se ha limitado a manifestar que la DIAN le atribuyó un error en el cálculo del ajuste sin indicar el supuesto error. Sin embargo, la Sala advierte que la DIAN no le imputó a la sociedad ningún error, lo que la Administración observó fue la diferencia de los registros de los movimientos débito y crédito del libro Mayor y Balances frente a los valores relacionados por la sociedad en el cálculo efectuado por ella, aspecto que no fue controvertido, ni siquiera mencionado en la demanda. Tampoco es cierto que la DIAN hubiera realizado el cálculo de los ajustes de forma global. Como se señaló, el cálculo se hizo mensual con base en el PAAG, conforme lo señalan las normas correspondientes que, por lo demás, no fueron citadas por la sociedad como fundamento de sus pretensiones.

Igual consideración puede hacerse en relación con la petición de la actora de que si se determina un mayor ingreso como resultado del ajuste por inflación a los inventarios, se reconozca un mayor valor del costo de ventas, pues se trata de una pretensión de la demanda ausente del sustento normativo que le dé derecho a esa opción. No prospera el cargo.

3. Adición de los ingresos netos de la sociedad por \$1.313.867.000. El Tribunal mantuvo la adición de ingresos netos del periodo de la sociedad porque consideró que el dictamen pericial practicado en primera instancia debió tomar los valores del libro Mayor y Balances, como lo hizo la DIAN, y no del Libro Inventarios y Balances, como lo hizo la sociedad y el perito. Al respecto argumentó que en el Libro Mayor y Balances se registraban los movimientos de las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos, y al final del ejercicio en éste se realizaba el cierre de las cuentas de ingresos, costos y gastos; mientras que en el libro de Inventarios y Balances sólo aparecían las cuentas de activo, pasivo y patrimonio, sin

²⁰ Folio 3392 c.a.

²¹ Idem.

que se anotaran cuentas de resultado. Encontró además ciertas incongruencias entre algunos valores tomados por el perito y los registrados en el libro Mayor y Balances. De los antecedentes administrativos la Sala observa que la adición se fundamentó en la diferencia encontrada por la DIAN entre los valores declarados (\$253.382'857.000) y los contabilizados por la sociedad (\$254.690'983.634), por concepto de ventas, servicios de transporte, ingresos financieros y otros ingresos.

Dentro de los ingresos que se incrementaron, está la suma de \$157'020.000, que corresponde a la corrección monetaria crédito derivada de los ajustes integrales por inflación, cifra que se analizó en el punto anterior, y que se mantendrá por las razones ya expuestas.

La sociedad declaró en el año gravable 1998 los siguientes ingresos en los renglones correspondientes:

Ventas Brutas	196.654.906.000
Honorarios Comisiones y Servicios	12.945.324.000
Intereses y rendimientos financieros	1.293.507.000
Dividendos y participaciones	184.526.000
Otros ingresos distintos de los anteriores	42.647.654.000
Total Ingresos Brutos	253.725.917.000
Menos: Devoluciones descuentos rebajas	158.534.000
Ing. No const.renta-Dividendos Participac.	184.526.000
Total ingresos Netos	253.382.857.000

La Administración adicionó ingresos teniendo en cuenta el libro mayor y balances, en el cual figuraban los siguientes registros contables a 31 de diciembre de 1998, y estableció las siguientes diferencias con los valores declarados:

		Determinado	Declarado	Diferencia
Industrias manufactureras	4120	171.903.768.167	196.654.906.000	
Comercio mayor y menor	4135	24.761.568.846		
		196.665.337.013	196.654.906.000	10.431.013
Servicio Transporte	4145	13.560.889.208	12.945.324.000	615.565.208
Actividad Financiera	4150	731.736		
Actividad Inmobiliaria	4155	917.094		
Financieros	4210	1.323.865.377	1.293.507.000	30.358.377
Dividendos y participaciones	4215	184.526.296	184.526.000	
Indemnizaciones	4255	25.020.000		
Diversos	4295	2.266.834.206	42.647.654.000	
Sub total		211.734.617.894	253.725.917.000	
Corrección monetaria crédito		41.005.923.000		

Menos Dividendos Participaciones	(184.526.296)	(184.526.000)	
Menos Devoluciones rebajas	(158.534.000)	(158.534.000)	
Diversos + corrección monetaria	43.148.147.036	42.647.654.000	500'493.036
Adicionados por ajustes inflación	157.020.000		157.020.000
Ingresos Netos	254.696.724.634	253.382.857.000	1.313.867.634

Las copias del libro mayor y balances fueron aportadas por la sociedad, conforme lo requirió la Administración, como consta en el acta de inspección tributaria (Folio 2672).

Con el fin de desvirtuar la adición la sociedad allegó certificación del Revisor Fiscal que informa que "de acuerdo con libros oficiales y auxiliares de contabilidad", Cervecería Leona S.A. percibió los siguientes ingresos, "tal como consta en el folio N° 0061-LIB del libro de inventarios y balances, así:" (Fl. 3222)

Cuenta PUC	Concepto	Valor
41	Ingresos Operacionales	209.441'695.543
42	Ingresos no operacionales	3.347'747.356
47	Corrección monetaria	41.005'923.493
	Total Ingresos	253'795.366.392

En el folio 3224 obra igualmente la copia del folio 0061LIB del Libro Inventarios y Balances.

Ante la Jurisdicción la sociedad solicitó un dictamen pericial con el fin de verificar el monto total de los ingresos declarados en el año gravable 1998. El perito detalló los renglones de la declaración tributaria a partir del libro de inventarios y balances, de la siguiente manera (Fl. 138 a 143 del expediente):

"Revisión cuenta ingresos Operacionales

F. 21 Ventas Brutas

4120 Industrial Manufactureras	\$171.895'848.893
4135 Comercio al por mayor y por menor	\$ 24.759'056.783
	\$196.654'905.676

R. 22 Honorarios Comisiones y Servicios

4145 Transporte	\$ 12.944'407.211
4155 Actividades Inmobiliarias	\$ 917.095
	\$ 12.945'324.306
4150 Actividad Financiera	\$ 0
4175 Devoluciones Rebajas y Descuentos	\$ (158'534.440)

Total Ingresos Operacionales \$209.441'695.543

Revisión cuenta ingresos No Operacionales

R.23 Intereses y Rendimientos Financieros

4210 Financieros	\$1.293'506.816
------------------	-----------------

R. 24 Dividendos y Participaciones

4215 Dividendos y Participaciones	\$ 184'526.297
-----------------------------------	----------------

R. 25 Otros Ingresos

4255 Indemnizaciones	\$ 25'020.000
4295 Diversos	\$1.844'694.243

Total Ingresos no Operacionales \$3.347'747.355

Revisión cuenta ajuste por inflación**4705 Corrección Monetaria****\$41.005'923.493,18****Ingresos Totales en el año 1998****\$253.795'366.392"**

La Administración objetó el dictamen pericial con el argumento de que los datos encontrados por los funcionarios comisionados no concordaban con los del perito, no obstante se observó la misma contabilidad, por lo tanto, la prueba carecía de eficacia.

Como se anotó, el Tribunal descartó la prueba porque consideró que el dictamen pericial debió tomar los valores del libro Mayor y Balances, como lo hizo la DIAN, y no del Libro Inventarios y Balances, como lo hizo la sociedad.

Pues bien, para la Sala el argumento expuesto por el Tribunal para no estimar el valor probatorio del dictamen pericial no es acertado. En primer término, la definición del "estado de inventarios" a la que acudió el Tribunal, no corresponde a la definición de un libro de Inventarios y Balances; se trata de un estado financiero de propósito especial (artículos 24 y 28 del Decreto 2649 de 1993), y es diferente a un libro principal, como es el libro de inventarios, en el cual se registra el saldo de las cuentas, tanto al inicio como al terminar cada año (artículo 52 del Código de Comercio). En general, se registra el saldo definitivo de todas las cuentas, como son las cuentas de activo, pasivo, patrimonio, ingresos, costos y gastos, y se muestra el saldo definitivo de todas esas cuentas que conforman los grupos anteriores.

Ahora bien, en cuanto al análisis del libro Mayor y Balances, en este libro se registran en forma resumida los valores por cuenta o rubros de las transacciones del periodo respectivo. Los ingresos que aparecen registrados en la columna débito de cada una de las cuentas de ingresos del Libro Mayor y Balances no necesariamente reflejan el saldo acumulado por el cual se hace el cierre de las mismas, es decir, ese valor no necesariamente es el monto total de los ingresos obtenidos en el año, porque dicha columna puede contener ajustes contables normales y acostumbrados en la práctica contable, que se realizan preferencialmente en el mes de diciembre.

En efecto, en el mes de diciembre se hacen ciertos ajustes, cuya finalidad es que se muestre de manera razonable la realidad contable de la empresa; además, en ese mes se hace el cierre de las cuentas para que queden en "cero". De acuerdo con lo anterior, no es acertado, para establecer los ingresos, que se considere el movimiento débito y crédito sin analizar el origen de cada uno de ellos. Tampoco es procedente establecer los ingresos con base en los movimientos débitos del mes de diciembre, sin tener en cuenta los ajustes a que se ha hecho referencia.

En el presente caso la DIAN tomó sólo los movimientos débitos del Libro Mayor y Balances, sin tener en cuenta los ajustes del cierre del periodo, y desestimó la determinación fiscal de los ingresos hecha por la sociedad, que tomó del libro de Inventarios y Balances, y no hizo ninguna referencia a los mismos.

Para la Sala la determinación oficial no se ajustó a derecho, pues conforme a la prueba pericial, la sociedad demostró la correspondencia entre los valores declarados y el libro de Inventarios y Balances, libro del cual, como lo lleva la sociedad, es válido para tomar los registros del mismo. Es decir, conforme lo probó la actora, no existe la diferencia encontrada por la DIAN.

Precisamente, las incongruencias citadas en el fallo por el Tribunal corresponden a las mismas diferencias determinadas en el acta de inspección tributaria, lo que confirma que la DIAN no tuvo en cuenta los ajustes a los mencionados rubros sino que se limitó a tomar los movimientos débitos de las cuentas del libro Mayor y Balances que, como se dijo, no necesariamente reflejan el saldo acumulado de los ingresos, saldo que sí presenta el libro de Inventarios y Balances, en este caso. Por eso no podía la DIAN mantener su decisión con el argumento de que la sociedad no

presentó los auxiliares para demostrar los ajustes, pues habiendo realizado una inspección tributaria a la sociedad podía haber verificado esa circunstancia con un análisis detallado y completo de los registros en el libro de Mayor y Balances.

En consecuencia, la Sala encuentra desvirtuada la adición de ingresos netos efectuada en los actos acusados, salvo la correspondiente a la adición por los ajustes por inflación por \$157'020.000, la cual se mantiene por las razones expuestas en el cargo anterior. Por lo tanto, en el renglón 31 Total Ingresos Netos declarados por \$253.382.857.000 se adicionará sólo la suma de \$157.020.000, correspondientes a la corrección monetaria por ajustes por inflación estudiada en el cargo anterior, como consecuencia de la no procedencia de la adición de ingresos por los conceptos correspondientes a este cargo.

4. Costo de ventas por rotura de envases retornables en cuantía de \$153.325.561. El Tribunal mantuvo la decisión administrativa porque la liquidación oficial en este punto fue congruente con el requerimiento especial, ya que en ambos actos se mantuvo la glosa con fundamento en el artículo 148 del Estatuto Tributario. Consideró, además, que no era aplicable el artículo 64 del Estatuto Tributario porque sólo operaba para los contribuyentes que determinaran el costo de los activos movibles mediante el sistema de juego de inventarios, que no es el caso de la Cervecería Leona S.A.

La demandante en el recurso de apelación reiteró que hubo un cambio de motivación entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, aspecto que el Tribunal decidió con argumentos confusos. Señaló que la Administración, de manera errada, le asignó a los envases la connotación de activos fijos; que en el requerimiento especial se fundamentó en el artículo 148 del Estatuto Tributario y en la liquidación de revisión en el artículo 64 ibídem. Dijo que conforme con este artículo se permite la disminución, hasta en un 5%, de las unidades del inventario final, calculado sobre la suma del inventario inicial más las compras, sin necesidad de demostrar hechos constitutivos de fuerza mayor. Y solicitó que se tenga en cuenta la sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2006, y se reconozca la destrucción de inventarios como una expensa necesaria deducible, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario, independientemente de que el contribuyente calcule los inventarios mediante el sistema de juego de inventarios o de inventarios permanentes.

Pues bien, según el artículo 703 del Estatuto Tributario para expedir la liquidación de revisión es necesario que la Administración, previamente, envíe un requerimiento especial que contenga todos los puntos que se proponga modificar, con las explicaciones de las razones en que se sustenta; es decir, se trata de una actuación imprescindible para la determinación oficial del impuesto, que se erige, junto con la declaración y la ampliación al requerimiento, en el marco dentro del cual la Administración puede modificar la liquidación privada del contribuyente. Por ello el artículo 711 ibídem establece que el acto liquidatorio debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que fueron contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, esto es lo que se denomina principio de correspondencia.

En este caso, a juicio de la Sala, del análisis de los motivos expuestos por la DIAN en el Requerimiento Especial y en la Liquidación de Revisión aparece que no existe la alegada falta de correspondencia, pues el hecho recogido en seas actuaciones siempre se refirió al rechazo del costo de ventas por rotura de envases.

En efecto, en el requerimiento especial la Administración señaló:

“En cuanto a **la rotura del envase retornable** (activo fijo), que el contribuyente solicita como costo, tal como se expuso en el acta de

inspección tributaria, ésta **constituye pérdida de activos, la cual no se encuentra establecida dentro de las deducibles (artículo 148 Estatuto Tributario)** puesto que el concepto de rotura de envases no configura la fuerza mayor o caso fortuito. Ya que al respecto, el artículo 64 del Código Civil señala “se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto al que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los autos de autoridad ejercidos por un funcionario público”²² (resalta la Sala)

Por su parte, en la Liquidación Oficial de Revisión la DIAN advirtió la necesidad de dilucidar si los envases retornables eran activos fijos o no, para establecer si tenía derecho la sociedad a solicitar la deducción por obsolescencia, y concluyó del análisis del artículo 60 del Estatuto Tributario y de la jurisprudencia del Consejo de Estado que:

“[...] es claro para este Despacho que los envases retornables no son activos fijos y, por ende, no es viable darle aplicación al artículo 129 del Estatuto Tributario (concepto de obsolescencia) como lo afirma el libelista en su respuesta al requerimiento especial, más aún cuando esta norma no se debe tomar en forma independiente o aislada, sino que está relacionada con la depreciación que se debe calcular a los activos fijos depreciables, dependiendo de la vida útil que establece el reglamento para cada bien [...] La reducción de la vida útil de los bienes que se deprecian la consagra el artículo 138 de nuestro ordenamiento tributario [...] Obsérvese que es requisito sine qua non que, para solicitar un valor diferente a la alícuota establecida dentro de la vida útil del bien debe estar autorizada por el Director de Impuestos Nacionales y no calcular o determinar la suma a capricho o conveniencia del contribuyente [...] Pero teniendo en cuenta que la Administración Tributaria con base en los conceptos y jurisprudencias que estaban vigentes para la época de los hechos, consideró que los envases retornables como se comprobó anteriormente no son activos fijos, sino que son activos movibles es necesario realizar el análisis de qué normas le serían aplicables para este caso [...] De las razones antes expuestas, se concluye que el contribuyente por el año gravable 1998 no puede solicitar como costo suma alguna por concepto de las pérdidas que sufren los envases retornables en razón que estos no son activos fijos para aplicar el concepto de obsolescencia [...] y que al determinarse que como activos movibles la Ley Tributaria es clara en señalar que no se pueden solicitar como pérdidas en bienes del activo movable ni le es aplicable la deducción por pérdidas de activos al no comprobarse la fuerza mayor (art. 148 E.T.) [...]”²³ (resalta la Sala)

De acuerdo con lo anterior, tal como se anticipó, a juicio de la Sala no existe la alegada falta de correspondencia entre el Requerimiento Especial y la Liquidación de Revisión, pues el hecho siempre se refirió al rechazo de la pérdida que sufren los envases retornables. Si bien en la liquidación de revisión se analizó sobre la deducción por obsolescencia, esto obedeció a que en la respuesta al requerimiento especial la sociedad dijo que la solicitud no trataba de una pérdida de bienes sino de su obsolescencia en virtud de que el envase, por roto o averiado, se tornaba inadecuado y debía ser abandonado, por lo tanto, procedía la deducción conforme con los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario.

²² Fl. 2706 del cuaderno de antecedentes.

²³ Fl. 3384 Cuaderno de antecedentes.

Además, los fundamentos de derecho que se expresaron en el requerimiento especial en relación con una determinada partida, no pueden constituir para la Administración Tributaria una camisa de fuerza para los futuros actos administrativos que se expidan dentro del proceso de determinación oficial del impuesto, pues precisamente el requerimiento especial es un acto previo, pero no el definitivo, que sí lo es la liquidación de revisión, la cual, como cualquier acto definitivo, debe decidir todas las cuestiones planteadas, tanto inicialmente como durante el trámite (artículo 35 del Código Contencioso Administrativo). En consecuencia, no se viola el principio de correspondencia si la Administración en la liquidación de revisión expone nuevos o mejores argumentos jurídicos para mantener una glosa. Lo que no se permite es que se incluyan nuevos hechos o glosas diferentes a las propuestas en el requerimiento especial.

Ahora bien, ha discutido la actora en el proceso que: sólo existen dos posibilidades para clasificar los envases: tomarlos como activos fijos o considerarlos activos movibles. En el primer evento se deben aplicar los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, en virtud de los cuales el envase roto o deteriorado es obsoleto y se acepta la deducción por concepto de su depreciación hasta lograr el 100% de su costo. Y si son activos movibles la norma aplicable es el artículo 64 del Estatuto Tributario y no el 148 ibídem, que se refiere a los activos usados en la actividad productora de renta (no enajenados en el giro ordinario de los negocios). Que el artículo 64 permite la disminución, hasta en un 5%, de las unidades del inventario final, calculado sobre la suma del inventario inicial más las compras, sin necesidad de demostrar hechos constitutivos de fuerza mayor, y en el caso de la actora la pérdida en el inventario fue del 0.3672% de la suma del inventario inicial de materias primas de 1998 más las compras de dicho inventario del mismo año. Y que esta normativa no es exclusiva para los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de juego de inventarios, ya que aplica para la generalidad de los contribuyentes.

Pues bien, en relación con la deducción por obsolescencia de envases retornables la Sala reiteradamente ha considerado que la enajenación del envase (independientemente de que sea retornable o no), se presenta cuando el productor vende al distribuidor, y en este caso esa entrega está comprendida dentro del giro ordinario de los negocios de la misma. Por lo tanto, al margen de la distinción simplemente conceptual entre envases “retornables”, y “no retornables”, en ambos casos se cumple el presupuesto de la entrega dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa productora, ya que precisamente una de las características de los activos movibles es la compra y venta regular de los mismos y su incorporación gradual al desarrollo de la actividad productora²⁴.

En efecto, se ha considerado que *“Sobre la naturaleza de los activos, atendiendo a la clasificación prevista en la norma transcrita²⁵, ha dicho la Sala en varias oportunidades que la diferencia fundamental entre activos fijos y activos móviles radica en que estén destinados o no a la enajenación dentro del giro de los negocios del contribuyente, de manera que si un bien se enajena dentro del giro ordinario de los negocios tiene el carácter de activo movable, pero si no está destinado a ser enajenado en desarrollo de la actividad ordinaria de la empresa constituye un activo fijo o inmovilizado”²⁶.*

Que *“(…) el envase no constituye un activo fijo, toda vez que en la entrega de la bebida se presenta la enajenación del líquido y de la botella en la cual va envasado, enajenación que ocurre dentro del giro ordinario de la actividad de la empresa productora, sin que el hecho de la permanencia en stock o en existencias, o la*

24 Sentencia de 3 de marzo de 2005, Exp. 14281, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

25 Artículo 60 del Estatuto Tributario.

26 Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias de 3 de marzo de 2005, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, Exp. 14281, de 31 de marzo de 2005, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 14045 y de 3 de diciembre de 2001, Exp. 12373 y de 3 de octubre de 2007, Exp. 15908 M.P. Ligia López Díaz.

contabilización como activos fijos, modifique su carácter de activos movibles que se enajenan dentro del giro ordinario de los negocios de la empresa, ya que los mismos se van utilizando gradualmente a lo largo del proceso productivo y se venden conjuntamente con el líquido.”²⁷(Subrayas fuera del texto).

Ahora bien, en cada caso se debe verificar la destinación de los bienes y la circunstancia de que correspondan al giro ordinario de los negocios de la empresa, que para el caso concreto, según el certificado de existencia y representación de la sociedad demandante, su objeto principal es *“La producción, envase y/o, distribución, por medios propios o ajenos, de toda clase de alimentos y bebidas, tanto alcohólicas, como no alcohólicas; la adquisición y producción de todas las materias primas que se requieran para la realización del proceso productivo de la empresa, y la comercialización de similares productos de terceros”²⁸.*

De acuerdo con lo anterior, la entrega del envase al momento de la enajenación de la bebida se hace imprescindible, por lo menos en las ventas iniciales a los distribuidores, es decir, los envases ya sean “retornables” o “no retornables” son enajenados con el líquido, y en el giro ordinario de la actividad de la empresa productora, ya que el consumidor en el momento de la compra adquiere la propiedad del envase, y queda en libertad de retornarlo o no para su reutilización por la empresa, y según sea el caso, obtener el producto a un menor costo²⁹.

Para efectos de la deducción por obsolescencia la sociedad debía demostrar en qué proporciones los envases destinados inicialmente a ser incorporados gradualmente en la actividad productora de renta, ya sea como retornables o no retornables, podían llegar a considerarse activos fijos, susceptibles de generar pérdidas deducibles en los términos previstos en el artículo 148 del Estatuto Tributario. Sin embargo, como la actora no probó esta circunstancia y, por el contrario, sostiene que son activos movibles y no fijos, resultan inaplicables los artículos 128 y 129 del Estatuto Tributario, que prevén la deducción de la depreciación causada por “obsolescencia de bienes usados en negocios o actividades productoras de renta”, los que tienen la naturaleza de activos fijos.

Ahora bien, en relación con la naturaleza de activos movibles de los envases retornables, respecto de los que la actora solicitó que se acepte la deducción conforme con el artículo 64 del Estatuto Tributario, la Sala ha considerado³⁰ que ese artículo autoriza la disminución del inventario final, para los contribuyentes que adoptan el sistema de juego de inventarios, por faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida “hasta en un cinco por ciento (5%) de la suma del inventario inicial más las compras”, y si se demuestra la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, pueden aceptarse sumas mayores, pero no acepta la deducción por pérdidas originadas en la destrucción de mercancías; por ello el inciso final del artículo 148 ibídem de manera expresa advierte sobre la imposibilidad de llevar como deducción tales pérdidas, al decir: “No son deducibles las pérdidas en bienes del activo movable que se han reflejado en el juego de inventarios”³¹.

²⁷ Sentencia de julio 25 de 1997 Exp. 8350 M.P. Consuelo Sarriá Olcos

²⁸ Folio 3288 cuaderno de antecedentes.

²⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia de marzo tres (3) de dos mil cinco (2005), M.P. María Inés Ortiz Barbosa, Exp. 14281, sentencia 31 de marzo de 2005, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, Exp. 14045 y sentencia de 3 de diciembre de 2001, Exp. 12373, Actor: Cervecería Aguila S.A. M.P. Ligia López Díaz.

³⁰ sentencia de 27 de octubre de 2005 Expediente 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, acción de nulidad contra el Concepto 71050 de 31 de octubre de 2002 de la DIAN.

³¹ Independientemente del sistema utilizado para la determinación del costo de los activos movibles, sólo son deducibles: Las *pérdidas fiscales u operacionales* (las que se originan en desarrollo de la actividad productora de renta, cuando los costos y gastos superan los ingresos percibidos en un periodo gravable) y las *pérdidas de capital* (las que se originan por la pérdida de bienes -activos fijos- vinculados a la actividad productora de renta, ocurridas por fuerza mayor)

Se ha precisado igualmente que cuando se trata de contribuyentes que deben adoptar el sistema de inventarios permanentes, el régimen tributario no prevé la disminución del inventario de las existencias del respectivo ejercicio por concepto de faltantes de mercancía de fácil destrucción o pérdida, pues tal concepto se maneja a través de una provisión (artículo 14 del Decreto 2650 de 1993 -estatuto contable), la cual no es deducible para efectos de determinar el impuesto sobre la renta.

Como lo actora está obligada a presentar la declaración de renta y complementarios firmada por revisor fiscal o contador público, debe establecer el costo de las mercancías por el sistema de inventarios permanentes, por lo que no es válido solicitar la pérdida por roturas de envases con base en el artículo 64 del Estatuto Tributario.

Finalmente, aunque la Sala la Sala ha considerado³² que tratándose de activos movibles que tengan que ser retirados por vencimiento o destrucción y que no puedan ser comercializados de ninguna manera, ni consumidos, ni usados, podría llegar a admitirse su valor como “expensa necesaria” deducible, siempre y cuando se demuestre, en cada caso, que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que es necesario y proporcionado a esa actividad. En este caso no es posible acceder a estudiar la procedencia de la deducción con base en el artículo 107 del Estatuto Tributario, que la sociedad sólo citó en el recurso de apelación, pues se trató de un argumento nuevo que no fue invocado en la demanda ni controvertido por la parte demandada. Por lo tanto, es un aspecto totalmente ajeno al debate suscitado entre la accionante y la Administración, que ahora no puede ser admitido, puesto que se quebraría el principio de la lealtad procesal y se violaría el debido proceso y el derecho de defensa. No prospera el cargo.

5. Rechazo de deducciones

5.1 El Tribunal accedió a las siguientes deducciones con base en las pruebas que allegó la sociedad con la demanda:

- Deducción por **servicios** pagados a la Sociedad Sistemas Temporales de Occidente Ltda. –Sistempora, con NIT 800.024.324-1, que se acreditó con las facturas que se aportaron con la demanda por \$672.879.503.
- Pagos **servicios** prestados por el Señor Pedro Albarran, que se acreditaron con las cuentas de cobro que suman \$44.393.940 y que cubrían el valor rechazado de \$15.984.849.
- Gastos financieros por concepto de **diferencia en cambio** a favor del Banco Bayerische Vereinsbank por \$536.691.093, que se acreditaron con el formulario No. 6 sobre endeudamiento externo y las comunicaciones de la sociedad con los intermediarios del mercado cambiario sobre la compra de divisas, el concepto y número de la obligación y beneficiario del crédito.

La demandada controvertió la decisión del Tribunal porque tuvo en cuenta documentos contables que la sociedad no presentó ante la Administración y, por lo tanto, no podía posteriormente invocarlos como prueba a su favor. También porque el dictamen pericial se refirió a unos registros contables que no fueron presentados con ocasión de la visita efectuada.

³² Sentencias del 27 de octubre de 2005, exp. 13937 C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y del 25 de septiembre de 2005, exp. 15032 C. P. Maria Inés Ortiz Barbosa.

Estos argumentos de la DIAN para impugnar la decisión no tienen sustento jurídico, ya que la Sala ha considerado que no se pueden descartar las pruebas que han sido decretadas y practicadas debida y oportunamente ante la Jurisdicción, aunque sean diferentes a las recaudadas ante la Administración, o que no fueron practicadas por la misma Administración. De no ser así se desconocería no sólo el objeto de la Jurisdicción sino la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho³³.

La demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros aspectos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 *ibídem*.

Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es aportando nuevas o mejores pruebas que las arrimadas en sede administrativa, pues legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan valorar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil).

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

A juicio de la Sala, para que tal indicio tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando, y que el contribuyente no los hubiera presentado. La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente.

En este caso el Tribunal encontró plenamente acreditadas las partidas señaladas anteriormente y las reconoció. Por su parte la demandada no ha cuestionado la idoneidad y suficiencia de los documentos analizados por el *a quo*, sino simplemente su validez porque no fueron presentadas ante la DIAN; sin embargo, no está demostrado que esos elementos probatorios fueron requeridos o exigidos por la Administración y la sociedad no los hubiere aportado. Como lo dijo la Sala en sentencia del 30 de abril de 2009³⁴, la prohibición de invocar esos documentos

³³ Sentencia del 6 de octubre de 2009, Exp. 16801, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en las sentencias del 12 de mayo de 2010, Exp. 17081, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 13 de junio de 2010, Exp. 17147, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

³⁴ Exp. 16113. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

posteriormente como prueba a favor del contribuyente, se refiere a una conducta evasiva del mismo, la cual no se probó que se hubiera dado.

Quiere decir lo anterior que no había razón para que el Tribunal no valorara esas pruebas y con base en ellas accediera a las deducciones solicitadas, motivo por el cual en este aspecto la sentencia será confirmada.

5.2. El Tribunal reconoció la deducción de los **intereses causados a favor de entidades financieras** conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, y teniendo en cuenta el artículo 104 del Estatuto Tributario. Como la sociedad aportó las certificaciones sobre los intereses causados por \$8.145.828.716,92 era procedente la deducción por esa suma. En consecuencia, aceptó parcialmente el cargo y mantuvo el rechazo por la diferencia entre lo glosado por \$8.215.297.196 y lo certificado, es decir, por \$69.468.479.

En el recurso de apelación de la DIAN se controvierte la decisión porque la Administración rechazó los intereses que no estaban respaldados con la certificación de la entidad beneficiaria de los pagos, por lo tanto, sólo se podía desvirtuar la glosa con la prueba de los intereses que fueron desconocidos, y no otros, según la relación detallada en la liquidación de revisión.

De acuerdo con la Liquidación de Revisión la Sala observa que la DIAN rechazó por intereses financieros la suma de \$8.215.297.196 porque no se allegaron los certificados de que trata el artículo 117 del Estatuto Tributario, conforme con la relación que efectuó (folio 3375).

El artículo 117 del Estatuto Tributario, en su redacción original, señalaba lo siguiente:

“Artículo 117. -Deducción de intereses. Los intereses que se **paguen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente, **siempre que estén certificados por la entidad beneficiaria del pago.**

Los intereses que se **paguen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda de la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios durante el respectivo año o periodo gravable, la cual será certificada anualmente por el Superintendente Bancario, por vía general.” (Destaca la Sala)

Esta disposición fue modificada por el artículo 3° de la Ley 488 de 1998, en los siguientes términos:

“Artículo 117.-Modificado. L. 488/98, art. 3°. Deducción de intereses. Los intereses que se **causen** a entidades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria son deducibles en su totalidad, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo siguiente.

Los intereses que se **causen** a otras personas o entidades, únicamente son deducibles en la parte que no exceda la tasa más alta que se haya autorizado cobrar a los establecimientos bancarios, durante el respectivo año o periodo gravable, la cual será certificada anualmente por la Superintendencia Bancaria, por vía general.” (Destaca la Sala)

Pues bien, la Sala en la sentencia de 12 de marzo de 2009³⁵ reiteró el criterio expuesto en la de 18 de abril de 2002, y recogió la tesis judicial sentada en las sentencias de 22 de febrero y 21 de noviembre de 2007 y 6 de marzo de 2008, en atención a lo siguiente³⁶:

La sentencia que se reiteró en esa oportunidad precisó que el artículo 117 del Estatuto Tributario, antes de la modificación de la Ley 488 de 1998, no debía interpretarse en forma aislada al artículo 104 del Estatuto Tributario que indica:

“Realización de las deducciones. Se entienden realizadas las deducciones legalmente aceptables, cuando se paguen efectivamente en dinero o en especie o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago.

(...)

Se exceptúan de la norma anterior las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las cuales se entienden realizadas en el año o periodo en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía.

(...)”

En esa sentencia de 12 de marzo de 2009 se reiteró que el tratamiento es diferente cuando se trata de contribuyentes que lleven contabilidad de causación, pues para éstos se realiza la deducción cuando nace la obligación de pagarla, aunque no se haya hecho efectivo el pago (art. 105 del E.T.). Para quienes están obligados a llevar contabilidad por el sistema de causación implica que se reconozca el ingreso, el costo o la deducción cuando se realiza, esto es, al comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, la empresa tiene o tendrá un resultado económico, o ha experimentado un cambio en sus recursos, en todo caso cuantificables (art. 12 del D.R. 2649 de 1993).

Posteriormente la Sala, mediante sentencia de 23 de abril de 2009, ratificó esta tesis y señaló que el artículo 117 E.T. debía analizarse dentro del contexto normativo de la época, toda vez que las disposiciones que consagra existen desde el Decreto 2053 de 1974 (art. 47), época para la cual no había normatividad contable en Colombia³⁷, y si bien existía en materia de deducciones la distinción entre los obligados o no obligados a llevar contabilidad (art.16 Dcto. 2053/74), la regla general en la contabilidad era la de “pago”, pues quienes llevaban contabilidad por causación adoptaban normas internacionales³⁸.

También puntualizó que el artículo 104 del E.T., cuya normatividad viene desde el artículo 16 del Decreto 2053 de 1974, consagra como regla general para la causación de las deducciones *“cuando se **paguen** efectivamente en dinero o en especie, o cuando su exigibilidad termine por cualquier otro modo que equivalga legalmente a un pago”,* y como excepción *“las deducciones incurridas por contribuyentes que lleven contabilidad por el **sistema de causación**, las cuales se entienden realizados en el año o periodo en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía”*. Por eso precisó que la deducción en cuestión debe

³⁵, Exp. 16242, C.P. Ligia López Díaz.

³⁶ La tesis que mantuvo la Sala en la sentencia de 18 de abril de 2002, Exp. 12072. C.P. Dra. Ligia López Díaz era la deducibilidad de los intereses causados. Posteriormente en sentencias de ²² de febrero de 2007, exp. 15164, M.P. María Inés Ortiz Barbosa, de 21 de noviembre de 2007, Exp. 15584 y 6 de marzo de 2008, Exp. 15931, C.P. Ligia López Díaz se aceptó sólo la deducción de los intereses pagados.

³⁷ La cual se expide hasta el año 1986 (julio 9) con el Decreto 2160 *“Por el cual se reglamenta la contabilidad mercantil y se expiden las normas de contabilidad generalmente aceptadas”*

³⁸ Exp. 16627 C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

entenderse en el sentido que es aplicable a contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, pues dispone que la deducción opera cuando se **paguen** los intereses. El fundamento era el artículo 1° del Decreto 1354 de 1987³⁹ expedida con ocasión de la Ley 38 de 1969 (art. 13) y aunque estuvo vigente hasta el 29 de diciembre de 1987 cuando lo derogó el Decreto Extraordinario 2503 de 1987, la Sala lo invocó *“para enfatizar el derecho a la deducción en el caso de los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación cuando el gasto se ha causado y no se ha desembolsado”*⁴⁰.

La Sala señaló así mismo que a partir de la expedición de la normatividad contable en Colombia, el Decreto 2160 de 1986 en su artículo 9 establece como regla general la de causación, así:

Artículo 9° CAUSACION CONTABLE. Las operaciones y hechos económicos que la contabilidad registra se consideran causados cuando:

- a) Se ha perfeccionado una transacción con terceros y en consecuencia, se han adquirido derechos y asumido obligaciones, así no se haya efectuado el pago.
- b) Han ocurrido hechos económicos de origen interno o externo que puedan influir en la estructura de los recursos del ente contable.

(Subrayas fuera de texto).

Lo anterior fue reafirmado posteriormente por el Decreto 2649 de 1993 al establecer que los hechos económicos deben ser reconocidos en el periodo en el cual se realicen, y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (artículo 48). Es decir, la normatividad contable invirtió la regla general de realización de las deducciones consagrada en la normatividad tributaria (art. 104 E.T.), pues, contrario a lo establecido en esta última, la regla que rige es la de la causación, es decir, lo establecido en el inciso 3° del artículo 104 del E.T. para quienes están obligados a llevar contabilidad.

Así las cosas, el criterio de la Sala es que la modificación introducida por la Ley 488 de 1998 al artículo 117 del Estatuto Tributario obedece a la adecuación de la norma a las disposiciones contables, al consagrar que la deducción opera cuando los intereses se **causen**, por ser la causación la regla general. De manera que en los casos en que los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad se debe aceptar la deducción de intereses causados antes de la vigencia de la Ley 488 de 1998.

Ahora bien, en el presente caso el Tribunal aceptó como deducción los intereses causados a favor de las entidades financieras, que estaban debidamente acreditados. Sin embargo, del análisis de la relación que aparece en la Liquidación Oficial, la Sala observa que le asiste razón a la demandada en cuanto a este punto se refiere, puesto que los intereses que el Tribunal encontró acreditados no corresponden a los rechazados por la DIAN. Si bien el Tribunal aceptó intereses por \$8.145.828.716, y la DIAN rechazó \$8.215.297.196, no puede considerarse que las

³⁹ Art. 1°.- Los intereses causados contablemente, pero aún no pagados o abonados en cuenta en cabeza del beneficiario por no ser exigibles contractualmente, serán deducibles de la renta bruta del contribuyente sin necesidad de efectuar la retención en la fuente, siempre y cuando cumplan con los demás requisitos para la deducibilidad. La retención en la fuente se efectuará al momento del respectivo pago o abono en cuenta.

⁴⁰ Comentario [0624] Régimen del Impuesto a la renta y complementarios. Abril de 1995. p. 68.

sumas certificadas, según la sentencia, estén comprendidas dentro de las rechazadas por la DIAN.

En efecto, si se observa, por ejemplo, los intereses a favor de la Corporación Financiera de los Andes, se rechazaron en cuantía de \$641.187.607, mientras que ante la Jurisdicción, dentro de los que se probaron, no aparece ninguno a favor de esta entidad.

De manera contraria se evidencia que en el caso del Banco Intercontinental la DIAN rechazó \$120.724.250, mientras que el Tribunal aceptó a favor de esta entidad intereses por \$647.807.500, es decir, por una suma muy superior a la rechazada. Igual situación puede observarse en relación con el Banco de Occidente, pues la DIAN rechazó \$350.650.162 y el Tribunal aceptó \$998.328.409; en el caso del Banco de Bogotá el rechazo fue de \$395.017.789 y se aceptaron \$1.688.461.629, y en el caso de la Corporación Financiera del Valle se rechazaron \$549.710.636 y el Tribunal aceptó \$3.367.168.126.

Lo anterior pone de presente la falta de correspondencia entre los valores rechazados y los aceptados por el Tribunal, por lo tanto, contrario a lo decidido por el a quo, no se puede considerar que la sociedad hubiera desvirtuado la glosa, pues los intereses que se rechazaron no están acreditados en el proceso. En consecuencia, en este punto se revocará la decisión. Prospera el cargo de apelación.

5.3. El Tribunal rechazó la **deducción por intereses** a favor del Banco Bayerische Vereinsbank por \$305.888.129 porque no se aportó el certificado de la mencionada entidad. Sobre el particular la Sala no hará ningún pronunciamiento en atención a que no fue objeto de apelación por parte de la demandante.

5.4. El Tribunal no aceptó la **deducción por diferencia en cambio** por \$7.825.680.774 por la importación de materia prima y repuestos, porque los documentos aportados no acreditaban la existencia de un crédito o alguna clase de financiación. Además, el Tribunal negó el cargo porque las facturas que se allegaron estaban en idioma extranjero sin traducción oficial.

Considera la demandante en el recurso de apelación que la falta de pronunciamiento sobre este cargo en la contestación de la demanda se deber tener como indicio en contra de la demandada, conforme con el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil. Señala que el Tribunal no podía desconocer todo el acervo probatorio por el hecho de que las facturas estuvieran en idioma extranjero, pues no fueron los únicos medios probatorios aportados al proceso.

Para resolver el cargo de apelación la Sala advierte, en primer lugar, que en el proceso contencioso administrativo, por el cual se tramita la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, no tiene aplicación el indicio que consagra el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil, pues la finalidad de la mencionada acción es desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos y obtener el consecuente restablecimiento del derecho, esto en virtud de que los actos administrativos se presumen legales y son obligatorios mientras no sean anuladas por la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de manera que la falta de contestación de la demanda no significa la aceptación de la pretensión de la demandante ni el asentimiento de los vicios de ilegalidad planteados en la demanda.

Una vez se enjuicia ante la jurisdicción la legalidad de un acto administrativo se debe decidir conforme al marco legal planteado en la demanda, independientemente de que la Administración controvierta o no esa ilegalidad dentro del proceso.

Ahora bien, la demandante cuestiona que el Tribunal no valoró las demás pruebas porque las facturas estaban en idioma extranjero.

Si bien, desde la demanda, la actora señaló la importancia de las facturas como soporte de la diferencia en cambio, en lugar de un contrato de crédito, que era el documento que la DIAN requería como soporte de dicho endeudamiento, la Sala advierte que, en efecto, las facturas no se pueden valorar porque no fueron debidamente aportadas al proceso conforme con el artículo 260 del Código de Procedimiento Civil; sin embargo, existen otros elementos probatorios dentro del proceso de los cuales se puede deducir que se otorgaron plazos para el pago de las importaciones, circunstancias que permiten aceptar que sí hubo una diferencia en cambio en razón de las importaciones de materia prima y repuestos.

Con la demanda se aportaron documentos tales como:

- Facturas con proveedores en el exterior (algunas en español)
- Declaraciones de cambio por créditos en moneda extranjera y por endeudamiento externo (Formulario No. 3) en los que constan como acreedores de la actora los proveedores del exterior, como Malteries Franco Belges, o bancos tales como: BRITISH BANK OF LATIN AMERICA LTD, BANCO DE OCCIDENTE, BANQUE PARIBAS (DEUTSCHLAND), entre otros.
- Información de préstamos en moneda extranjera o de endeudamiento externo otorgado a residentes (Formulario No. 16), cuyos acreedores son: por ejemplo, SASIB BEVERAGE S.P.A., Malteries Franco – Belges o Pauls Malt Ltd., o diferentes entidades financieras como la Corporación Financiera del Valle, Corporación Financiera de los Andes S.A., Banco de Occidente, entre otros.
- Declaraciones de cambio por importaciones de bienes (formulario No. 1)
- Formulario No. 5 declaración de cambio, servicios, transferencias y otros conceptos, en los que constan: la entidad financiera como intermediario y el giro a los proveedores por concepto de pago de pedidos, fletes aéreos, seguros, entre otros.
- Solicitudes de Apertura Carta de Crédito a entidades financieras a favor de los proveedores para los diferentes pedidos, en lo que se ha otorgado un plazo de giro al exterior. Entre las entidades financieras se encuentra CITIBANK, BANCO DE OCCIDENTE, COLTEFINANCIERA S.A, entre otras.
- Programación de pagos de la Oficina de Importaciones de Cervecería Leona e informe al Director Financiero de la misma.

Del Conjunto de las anteriores pruebas allegadas con la demanda en más de 600 folios (folios 744 a 1401), se puede establecer que la sociedad actora adquirió con proveedores del exterior, en moneda extranjera, productos tales como malta francesa, cerradores de lata, embalajes, línea de llenado de latas de aluminio, sensores, repuestos, malta, compresores, refrigerador vertical, sistemas de fermentación y maduración, envases, tubulares rígidos o flexibles, materiales, y el suministro de montaje y puesta en marcha de una línea de llenado de latas para cerveza y malta, entre otros. También se evidencia la adquisición de créditos para la importación de bienes de capital, algunos de ellos con plazos de 180 días o 36 meses. Igualmente aparece que entre los proveedores del exterior se encuentran ENVASES GENERALES CROWN S.A. DE C.V., SIEMENS A.G., SASIB BEVERAGE, ZIEMANN, DOMÍNGUEZ-CONTINENTAL S.A., CROWN CORK & SEAL COMPANY, INC, KRIONES, CANADA MALTING, HUSSMAN /AMERICAN y PAULS MALT LTD.

Ahora bien, en la resolución del recurso de reconsideración la DIAN tuvo a su disposición las siguientes pruebas allegadas por la contribuyente:

- *“Resumen consolidado por los meses de enero a diciembre de 1998 de gastos financieros, suscrito por el revisor fiscal de la sociedad, con indicación de los bienes, el tercero, la clase de moneda, el valor en dólares y su total (Folio 4230)*
- *Información elaborada por LEONA acerca de las obligaciones en moneda nacional y extranjera, por los meses de enero a diciembre de 1998 (folios 4280 a 4306).*
- *Facturas de los proveedores, declaraciones de cambio por importaciones – formularios No.1, soporte de transferencias de divisas, programación de vencimientos realizada por la oficina de importaciones de Cervecería Leona (folio 3966 a 4218)”.*

Sin embargo, la DIAN consideró que del *“análisis de la totalidad de las pruebas aportadas”* era claro que la sociedad no había probado la deducción por concepto de diferencia en cambio, porque los documentos relacionados no permitían demostrar que respecto de las obligaciones facturadas existió un crédito o financiación que diera origen a la diferencia solicitada.

Para la Sala tal afirmación no es correcta. Si la DIAN hubiera analizado en realidad, como lo dice, la totalidad del acervo probatorio, hubiera podido verificar que, en efecto, el pago por la adquisición o importación de materia prima y repuestos estuvo sometido a plazos que, naturalmente, conllevaban una diferencia en cambio entre la fecha de la negociación y la fecha del desembolso, en virtud de la variación de la Tasa Representativa del Mercado para los meses en que se hicieron los pagos, respecto del mes de la negociación.

El cuadro allegado con el recurso de reconsideración (folio 4230 c.a.) describe, mes por mes, la diferencia por la tasa de cambio, al cierre de cada mes, del valor de cada producto importado, la cual totaliza la suma rechazada por la DIAN. Este documento se encuentra avalado por el Revisor Fiscal de la Compañía. En esa relación se discrimina el tercero o la entidad financiera intermediaria en la negociación y el tipo de moneda. La Sala considera que este documento, junto con los demás elementos probatorios mencionados anteriormente, permiten encontrar acreditada la deducción por diferencia en cambio, por lo que no se ajusta a derecho la negativa de la DIAN o del Tribunal al considerar que sólo se podía probar la partida con un documento que demostrara el crédito adquirido por la actora para sus importaciones, como un contrato.

En consecuencia, se aceptará la partida y en este punto se modificará el fallo apelado. Prospera el cargo.

6. Descuento del IVA pagado en la adquisición de bienes de capital por \$79.781.000. El Tribunal aceptó el descuento porque las facturas que la sociedad aportó con el recurso de reconsideración y con la demanda fueron expedidas entre el 2 de enero y 12 de julio de 1996, y suman \$1.432.668.042, que fue el valor solicitado por la actora en la declaración de renta de 1998⁴¹. Que el descuento se solicitó dentro de los dos años siguientes a la adquisición del bien, como lo disponen los artículos 258-1 del Estatuto Tributario y 104 de la Ley 223 de 1995.

⁴¹ Folios 1409 a 1741 del cuaderno de anexos.

La DIAN en el recurso de apelación señaló que desde la respuesta a uno de los requerimientos ordinarios la sociedad aceptó que la adquisición de los bienes se hizo en 1995, por lo tanto, se trata de un hecho nuevo y un cambio de motivación de la actora, que no debe aceptarse.

El artículo 258-1 del Estatuto Tributario, antes de que fuera derogado por la Ley 488 de 1998, establecía que las personas jurídicas y sus asimiladas tenían derecho a descontar, del impuesto sobre la renta a su cargo, el impuesto a las ventas pagado en la adquisición o nacionalización de bienes de capital en la declaración de renta y complementarios correspondiente al año en que se hubiera realizado su adquisición o nacionalización. Que el impuesto sobre las ventas pagado por activos fijos adquiridos o nacionalizados por nuevas empresas durante su periodo improductivo, podía tratarse como descuento tributario en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al primer año de periodo productivo. En caso de no poderse realizar el descuento en su totalidad en dicho año, el valor restante se podía descontarse en los dos años siguientes hasta agotarse.

Por su parte el artículo 104 de la Ley 223 de 1995, antes de su derogatoria por la Ley 488 de 1998, señalaba que el descuento previsto en el artículo anterior se concedería únicamente sobre los activos de capital que se capitalizaran de acuerdo con las normas de contabilidad, para ser depreciados o amortizados. Que para los activos adquiridos a partir de su vigencia, cuando en un ejercicio no fuera posible descontar la totalidad del impuesto sobre las ventas pagado en su adquisición, el saldo podía descontarse dentro de los ejercicios siguientes.

Pues bien, según los actos demandados, la partida se rechazó porque de los descuentos declarados por \$1.432.668.000, \$79.781.000 correspondían al IVA de bienes adquiridos en 1995, según la respuesta de la sociedad a un requerimiento ordinario. En tal sentido no se podían aceptar porque la fecha máxima para solicitar el descuento era 1997.

Con la respuesta al requerimiento especial la sociedad envió una nueva relación de las facturas por los bienes que dieron lugar al descuento tributario, en la que registra facturas por el año 1996. Para la DIAN ésta no fue una explicación válida del rechazo, teniendo en cuenta el hecho confesado con el requerimiento ordinario.

Pues bien, para la Sala el hecho de que la sociedad hubiera informado inicialmente, como explicación de la partida, que algunos descuentos correspondían al IVA pagado en la adquisición de bienes de capital en 1995, no le impedía que posteriormente pudiera sustentar la partida con los descuentos oportunamente procedentes.

En efecto, las normas que se mencionaron permitían descontar el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital en el mismo año de la adquisición o en los dos ejercicios siguientes, sino era posible descontar la totalidad en el mismo ejercicio. En consecuencia, en el año gravable 1998 la sociedad podía solicitar el descuento por los bienes adquiridos en 1998, 1997 y 1996. No los del año 1995, porque, evidentemente, tenía hasta el año gravable 1997 para solicitarlos, pero si venció la oportunidad para hacerlo y podía sustentar la partida con adquisiciones de años posteriores, a juicio de la Sala debía aceptarse el descuento con las partidas que sí eran procedentes.

Sin embargo, para la Sala no basta señalar que la adquisición se hizo en 1996 para aceptar el descuento sin mayor análisis y con el simple argumento de que las facturas allegadas al expediente ascendieron al valor solicitado como descuento en 1998. Esto no es suficiente. Para la Sala, ante un cambio de concepto por el cual se solicitó el descuento del IVA y teniendo en cuenta que ya había transcurrido más de

un año gravable posterior a la adquisición de los bienes, la sociedad debió demostrar que el monto solicitado en esta oportunidad no lo fue en el año 1996 (fecha de adquisición), ni en 1997, para que le fuera aceptado su argumento, pues no existe certeza para la Sala que el descuento ahora pretendido no se hubiera solicitado en años anteriores a 1998 y que, en efecto, todo el descuento se podía efectuar en este año gravable.

La Sala, contrario a lo decidido por el Tribunal, considera que no era procedente reconocer el descuento rechazado, pues no hubo certeza de que la suma discutida no hubiera sido solicitada y reconocida en el año de la adquisición de los bienes (1996) o en el ejercicio siguiente (1997). Por lo tanto, se revocará en este punto la sentencia apelada. Prospera el cargo de apelación.

7. Sanción por inexactitud. El Tribunal levantó la **sanción por inexactitud** porque fue impuesta sólo en relación con el descuento del IVA en la adquisición de bienes de capital, que tuvo prosperidad en primera instancia. Sin embargo, como en esta providencia no se acepta el descuento del IVA rechazado la Sala estudiará la procedencia de la sanción.

El demandante señala que la discusión en el tema del descuento del IVA fue sobre oportunidad probatoria y de argumentación. Es decir, es una discusión eminentemente interpretativa y de valoración probatoria, por lo tanto, no procede la sanción.

Conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, inclusión de costos, deducciones o descuentos inexistentes y, en general, la utilización en la declaración de renta de datos o factores equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales se derive un menor impuesto para el contribuyente.

En el presente caso el descuento que se rechazó no obedeció a una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable, pues no hay duda de que el IVA pagado en la adquisición de bienes de capital efectuada en 1995 no puede descontarse en la declaración de renta de 1998. La misma sociedad lo aceptó al solicitar a la DIAN y ante la Jurisdicción que se pudiera sustentar la partida con adquisiciones realizadas en 1996. La Sala no aceptó este nuevo argumento porque no fue debidamente acreditado. En consecuencia, se trató de un descuento equivocado que dio lugar a un menor saldo a pagar. Esta conducta es sancionable con inexactitud. De acuerdo con lo anterior, se revocará también en este punto la sentencia apelada y se confirmará la sanción impuesta.

En consecuencia, la Sala practicará una nueva liquidación que refleje las decisiones que se anunciaron en esta providencia, así:

- a. Se revoca la decisión del Tribunal de mantener la adición de ingresos por diferencias en la contabilidad por \$1.313.867.000, salvo la adición por \$157.020.000 correspondientes a los ajustes por inflación, que se mantiene.
- b. Se revoca la decisión que aceptó la deducción de intereses causados a favor de entidades financieras por \$8.145.828.716, que en esta providencia se mantiene por el valor total rechazado de \$8.215.297.196.
- c. Se revoca también la decisión de aceptar el descuento del IVA pagado en la adquisición de los bienes de capital por \$79.780.525 y de levantar la sanción por inexactitud por \$127.650.000, que se mantienen.
- d. Se revoca la decisión de rechazar la deducción por diferencia en cambio por \$7.825.680.774, la cual se acepta.
- e. Se confirma la decisión en cuanto rechazó el costo de ventas por rotura de envases por \$153.325.561.

f. Se confirma la decisión en cuanto aceptó las deducciones por servicios pagados a SITEMPORA por \$528.476.520 (suma rechazada)⁴², por diferencia en cambio por \$536.691.093 con Bayerische Vereinsbank, y otros pagos (Pedro Albarrán) por \$15.984.849 (suma rechazada)⁴³.

g. Se confirma, por no ser objeto de apelación, el rechazo de la deducción de intereses causados a favor de Bayerische Vereinsbank por \$305.888.129.

De acuerdo con lo anterior, se adicionarán a los ingresos netos declarados la suma de \$157.020.000. Se mantendrá el total de costos determinados oficialmente. Se reconocerán deducciones por \$528.476.520 (pagos a Sitempora), \$536.691.093 (diferencia en cambio con Bayerische Vereinsbank), \$15.984.849 (pagos a Pedro Albarran) y \$7.825.680.774 (diferencia en cambio en la importación de materias primas y repuestos). Se establecerá una nueva pérdida fiscal. En lo demás se mantendrá la determinación oficial según la resolución del recurso de reconsideración.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Resolución Recurso de Reconsideración	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos	253.382.857.000	254.696.724.000	253.539.877.000
Total Costos	93.951.312.000	93.797.986.000	93.797.986.000
Total Deducciones	198.017.598.000	180.550.395.000	189.457.228.000
Total Costos y Deducciones	291.968.910.000	274.348.381.000	283.255.214.000
Renta Líquida	0	0	0
Pérdida Líquida	38.586.053.000	19.651.657.000	29.715.337.000
Renta Presuntiva	16.373.348.000	16.373.348.000	16.373.348.000
Renta Líquida Gravable	16.373.348.000	16.373.348.000	16.373.348.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	5.730.672.000	5.730.672.000	5.730.672.000
Menos Descuentos IVA bienes de capital	1.432.668.000	1.352.887.000	1.352.887.000
Total Impuesto Neto de Renta	4.298.004.000	4.377.785.000	4.377.785.000
Total Retenciones año gravable 1998	719.703.000	719.703.000	719.703.000
Menos Saldo a favor año 1997 sin sol. de dev.	764.553.000	764.553.000	764.553.000
Más anticipo año siguiente	892.049.000	892.049.000	892.049.000
Más sanciones	0	127.650.000	127.650.000
Total saldo a pagar	3.705.797.000	3.913.228.000	3.913.228.000

En este orden de ideas, se impone modificar el numeral primero de la sentencia apelada, que anuló parcialmente los actos demandados y practicó una nueva liquidación, para tener como liquidación la practicada en los anteriores términos, que arroja una pérdida líquida de \$29.715.337.000 y un saldo a pagar de \$3.913.228.000.

⁴² El Tribunal encontró acreditado \$672.879.503.

⁴³ El Tribunal encontró acreditado \$44.393.940.

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

F A L L A

PRIMERO: MODIFÍCASE el numeral primero de la sentencia apelada del 6 de septiembre de 2006, el cual quedará así:

“1. Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 310642002000044 del 3 de abril de 2002 y de la Resolución que la modificó 310662003000005 del 25 de abril de 2003, por medio de las cuales la DIAN modificó la declaración de renta y complementarios de la sociedad demandante por el año gravable de 1998.

En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, **TÉNGASE** como liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios de la sociedad CERVECERÍA LEONA S.A. por el año gravable de 1998 la practicada en esta providencia, que arroja una pérdida líquida **\$29.715.337.000**, y como total saldo a pagar la suma de TRES MIL NOVECIENTOS TRECE MILLONES DOSCIENTOS VEINTIOCHO MIL PESOS MONEDA LEGAL **(\$3.913.228.000 M/L).**”

SEGUNDO. RECONÓCESE a la abogada NIDIA AMPARO PABÓN PÉREZ como apoderada de la DIAN.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ