

CERTIFICADO DE CONTADOR PUBLICO – No es prueba suficiente para establecer la realidad de los ingresos declarados. Requisitos / PRUEBAS CONTABLES – Deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar / SOPORTES CONTABLES – Deben ser el sustento de la certificación del contador público / CONTABILIDAD – La certificación debe expresar detalladamente la realidad económica del comerciante

El Certificado de un Contador Público que certifica, según se transcribió, que los libros de comercio están debidamente registrados en la Cámara de Comercio, que la contabilidad se lleva de acuerdo a lo ordenado por el Código de Comercio y que los datos de la declaración de renta, de ingresos, costos y deducciones, coinciden con los respectivos registros contables. Para la Sala, este certificado, ni sus anexos, son suficientes para desvirtuar la decisión administrativa y establecer la realidad de los ingresos declarados, pues el cuestionamiento oficial requería que la sociedad acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones de devoluciones y retiros en efectivo que afectaron los ingresos del año gravable. Si bien, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además, de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico. Se ha precisado que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta. Lo anterior no significa que la Sala exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal, lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, del cual se pueda establecer que la contabilidad del comerciante evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios (artículo 48 Código de Comercio).

NORMA DEMANDADA: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 48

COMPROBANTES – Documento que respalda las partidas asentadas en los libros. Contenido / CERTIFICACION DEL REVISOR FISCAL – No se deduce como verdad real de una operación del contribuyente / LIBROS DE CONTABILIDAD – Son prueba siempre que se lleven en debida forma / SANA CRITICA – En virtud de este principio se valora el certificado y los elementos para expedirlo

Conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hace parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios. El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen. Si entre los asientos de los libros y los

comprobantes de las cuentas no existe la debida correspondencia, la contabilidad carece de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos (artículo 59 ibídem). Además, como lo ha considerado la Sala, del artículo 777 del Estatuto Tributario no se deduce la aceptación incondicional del certificado del revisor fiscal o del contador público, como verdad real de una operación del contribuyente que deba constar en su contabilidad. Precisamente, conforme con el artículo 772 ibídem, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma. Por la misma razón, la valoración del certificado del revisor fiscal o del contador se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio, el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Es decir, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable. Como en este caso, el certificado analizado no se refirió a ninguna de las partidas rechazadas o glosadas por la Administración, ni explicó las circunstancias contables que la DIAN cuestionó en algunas partidas, para la Sala no es suficiente para desvirtuar la actuación administrativa demandada.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 51 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 53 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

PAGO DE COTEROS EN EL CARGUE Y DESCARGUE DE MERCANCIA – Al contribuyente le correspondía demostrar que no eran gastos laborales / PRINCIPIO DE JUSTICIA – No se vulnera al aplicar las normas sobre ingresos y deducciones

La única partida a que se refiere la demandante es a los gastos de personal, que, según adujo en el recurso de apelación, la DIAN, por lo dispendioso de los documentos, había calificado a priori el procedimiento contable realizado para el pago de coteros en el cargue y descargue de la mercancía, cuando estos no eran de planilla laboral. Este argumento para la Sala no es suficiente para desvirtuar el rechazo administrativo, pues una vez fue cuestionado por la DIAN la procedencia de la partida registrada en la cuenta correspondiente a Gastos de Personal, le correspondía a la actora demostrar las circunstancias que rodearon esos pagos y desvirtuar el carácter de salarial aducido en los actos acusados. Sobre este ítem, el certificado del Contador Público mencionado no señala ninguna razón para su procedencia. La actora tampoco aduce ningún elemento de juicio que pueda considerarse para acreditar la partida. Tampoco se evidencia la violación al principio de justicia, pues la aplicación recta de las leyes en materia de ingresos y deducciones, se traduce en la acertada determinación de la obligación sustancial del impuesto de renta, con lo cual se cumple con justicia y equidad con el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas públicas de la Nación.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de enero de dos mil once (2011)

Radicación número: 41001-23-31-000-2003-00788-01(17222)

Actor: NAPOLEON PEÑA R. Y CIA LTDA. INVERSIONES NAPER

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de abril de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda de nulidad y reestablecimiento del derecho instaurada por la sociedad NAPOLEÓN PEÑA R. Y CIA LTDA. INVERSIONES NAPER contra los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto de renta y complementarios por el año gravable 1998.

ANTECEDENTES PROCESALES

La demanda

NAPOLEÓN PEÑA R. Y CIA LTDA. formuló las siguientes pretensiones:

“Que se modifique la obligación fiscal resultante de la operación administrativa integrada por los actos ya enumerados en esta demanda* y, mediante los cuales, la Administración Especial de Impuestos Nacionales de Neiva (DIAN), le fijó los impuestos de renta y complementarios a NAPOLEÓN PEÑA R. Y CIA. LTDA. INVERSIONES NAPER, NIT 891102906-9 y, en consecuencia, que mediante la acción nulidad y restablecimiento del derecho se declare en firme su liquidación privada por el año gravable de 1998”.

*Liquidación Oficial de Revisión 130642002000002 del 26 de febrero de 2002 y la Resolución 130012003000001 del 21 de marzo de 2003.

La demandante citó como normas violadas los artículos 363 de la Constitución Política y 647, 654, 683-A, 742, 743, 745, 772, 774, 775 y 777 del Estatuto Tributario.

Los cargos de la demanda se resumen así:

Dijo que la DIAN había inobservado el certificado del contador público, con el argumento de que la contabilidad era llevada en forma irregular. Manifestó que la DIAN había glosado ciertos documentos vagamente, algunos sin identificar para concluir que la contabilidad era irregular. Sin embargo, no impuso ninguna sanción por las anomalías encontradas, es decir, que no era cierto lo que se afirmó.

Que, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, no existe la obligación de llevar y registrar libros específicos de contabilidad, porque la ley no lo ha señalado así, que los comerciantes deben llevar los libros que consideren necesarios para tener el conocimiento y la prueba de la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y del estado general de los negocios (sentencia del 19 de marzo 1999).

Afirmó que la Administración, al no aceptar la prueba contable acompañada del certificado del revisor fiscal, que se presentó con el recurso de reconsideración, contravino lo estipulado en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto

Tributario. Además, la certificación del contador público llenó todos los requisitos que exige la jurisprudencia del Consejo de Estado que se citó en el recurso de reconsideración.

Señaló que, además de lo anterior, se impuso la sanción por inexactitud, sin tener en cuenta que la falta de prueba ocasiona el desconocimiento del factor que se pretende, pero no da lugar a la imposición de la sanción.

Acusó a la DIAN de violar los artículos 742, 743 y 745 del Estatuto Tributario y manifestó que para los funcionarios era letra muerta el espíritu de justicia que debía guiarlos en la determinación de tributos e imposición de sanciones.

Afirmó que al proceso se acompañaron todos los documentos exigidos por la DIAN sin que hubieran sido desvirtuados.

Contestación de la demanda

La DIAN expuso los siguientes argumentos de oposición a la demanda:

Indicó que la Administración contaba con amplias facultades de fiscalización para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales, y verificar la exactitud de las declaraciones tributarias. Que, para el efecto, podía requerir al contribuyente y, en general, efectuar las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitándole al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión.

Dijo que la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias no era absoluta y estaba sujeta a las comprobaciones pertinentes; que, por ello, era deber de los contribuyentes conservar las informaciones y pruebas por cinco años para acreditar, entre otros, ingresos, costos y deducciones (artículos 746 y 632 del Estatuto Tributario).

Que en el caso concreto la Administración demostró, no sólo mediante la declaración de renta de la actora, sino con cruces de información, inspección contable y tributaria, la falta de soportes contables respecto a las devoluciones en compras, comprobantes de egreso de efectivo, los ajustes débitos y las deducciones efectuadas, con lo cual se le trasladó la carga de la prueba a la sociedad.

Afirmó que, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, la carga de la prueba le correspondía a quien tenía interés en demostrar un determinado hecho y llevar al convencimiento sobre la ocurrencia del mismo, a través de medios probatorios aceptados por la ley. Que la improcedencia de la adición de ingresos y la procedencia de las deducciones eran circunstancias que, por expresa disposición de la ley, debían probarse.

Que, una vez desvirtuada la presunción de veracidad de la declaración de renta mediante los diferentes medios probatorios obrantes en el expediente, le correspondía a la sociedad actora demostrar la realidad de la declaración privada respecto a los ingresos y deducciones solicitados, lo cual no podía ser demostrado a través del certificado expedido por el revisor fiscal, por encontrarse soportado en una contabilidad glosada.

En cuanto a la validez del certificado del revisor fiscal, señaló que los libros de contabilidad del contribuyente, en términos del artículo 774 del Estatuto Tributario,

constituían prueba a su favor siempre y cuando se llevaran en debida forma y se encontraran registrados en la Cámara de Comercio.

Que a su vez el artículo 777 *ibídem* dispuso que la certificación de contador público era prueba contable y suficiente para prestar mérito probatorio, y que en el caso concreto, la DIAN observó que de los resultados plasmados en las actas de inspección tributaria y contable, se desvirtuaba la contabilidad de la sociedad, debido a que no reflejaba la situación económica y financiera. Que sobre el concepto de "devoluciones en compras" no se consideraron como suficientemente precisos los hechos investigados, ni estaban soportados. En cuanto a los "comprobantes de egreso de efectivo" tampoco estaban soportados, ni suficientemente explícitos, pues no se determinó el destino del IVA y de la retención en la fuente.

Que no se establecieron con los documentos fuentes de los ingresos, los ajustes débitos efectuados a la cuenta 4135 por \$684.092.055, como tampoco se demostró la realidad de los ajustes, ya que las notas de contabilidad y los comprobantes de pago no lo indicaban.

Que se desconocieron deducciones, por no encontrarse soportadas debidamente y por carecer de relación de causalidad con el concepto que se pretendía relacionar.

Que, por lo anterior, la contabilidad de la sociedad carecía de valor probatorio, y como el certificado del revisor fiscal se soportó en esa contabilidad, no tenía ningún mérito probatorio.

De otra parte, como la actora no presentó con ocasión de la visita oficial todos los comprobantes que respaldaban las operaciones, mal podía allegar posteriormente el certificado de revisor fiscal. En términos del artículo 781 del Estatuto Tributario, sólo se acepta como causa justificativa de la no presentación de la contabilidad, la comprobación plena de hechos constitutivos de caso fortuito o fuerza mayor, casos en los que sería válida la presentación posterior de la prueba contable. Sobre el punto citó la sentencia del Consejo de Estado del 4 de agosto de 1995 (exp. 5282).

Además, dijo que el certificado carecía de valor por su generalidad que no llevaba al convencimiento de los hechos que pretendía probar.

Que, en consecuencia, no podía considerarse vulnerado el espíritu de justicia, pues era un principio que implicaba también la obligación de la sociedad actora de contribuir con lo que ordena la ley, y en este caso, omitió ingresos y solicitó deducciones a las que no tenía derecho, porque no tenían relación de causalidad con la actividad productora de renta y, por lo mismo, inexistentes.

Concluyó que el omitir ingresos, incluir deducciones inexistentes y, con ello, generar un menor impuesto a pagar, encajaba dentro de las conductas sancionadas por inexactitud conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal denegó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

Consideró que para que el certificado de contador público presentado por la demandante con el recurso de reconsideración fuera plena prueba requería llevar al convencimiento del hecho que pretendía probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad, expresando, si ésta se llevaba conforme a las prescripciones legales, si los libros se encontraban registrados en la Cámara de Comercio y si las operaciones estaban respaldadas por comprobantes externos e internos que reflejaran la situación financiera del ente económico.

Que en el presente caso, el certificado de contabilidad suscrito por el contador público de la sociedad, era una prueba contable insuficiente, ya que no reflejaba la situación económica y financiera real de la sociedad, pues se fundó en la contabilidad que quedó desvirtuada por diversos medios probatorios, según se registró en las actas de inspección contable y tributaria efectuadas por la DIAN.

Lo anterior porque no tenía asientos contables debidamente respaldados por comprobantes internos y externos que dieran lugar a los débitos registrados en la cuenta 4135 COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR y por las deducciones de la cuenta 531520 GASTOS DE PERSONAL - OTROS por salarios, GASTOS EXTRAORDINARIOS cuenta 531520 por el impuesto de Fenalce y Rete-Iva, GASTOS DIVERSOS cuenta 5395-20 Multas, sanciones y litigios pagados a la DIAN.

Que como la Administración consideró que la contabilidad no prestaba credibilidad, se invertía la carga de la prueba y le correspondía a la contribuyente demostrar, en términos del artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, que las operaciones y deducciones eran reales. Sin embargo, el actor ante la Jurisdicción no desplegó ninguna actividad diferente a presentar la contabilidad ya desvirtuada.

Indicó que no debía analizarse el certificado del contador público con miras a dejar en firme la liquidación privada, por cuanto las determinaciones oficiales no fueron controvertidas de manera concreta ante la Jurisdicción.

Finalmente, confirmó la sanción por inexactitud impuesta, porque la adición de ingresos y el rechazo de gastos de personal, gastos extraordinarios y gastos diversos, por improcedentes, porque no estaban soportados y porque eran irreales, afectaron la base gravable del impuesto. Mientras que la demandante, en función del principio rector de la carga de la prueba, no demostró lo contrario.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** sustentó el recurso de apelación en los siguientes términos:

Reiteró que la contabilidad no fue objetada y que fue puesta a disposición de los funcionarios de la DIAN, como consta en el acta de inspección contable y tributaria. Que quizás por lo dispendioso de los documentos, los funcionarios de la Administración no realizaron cabalmente las inspecciones, y calificaron *a priori* el procedimiento contable realizado para el pago de coteros en el cargue y descargue de la mercancía, cuando estos no eran de planilla laboral.

Que ni la Administración ni el Tribunal comisionaron un peritazgo a los libros legalmente llevados por la sociedad, con personal idóneo.

Dijo que el certificado del contador público presentado por la sociedad llenó todos los requerimientos legales y reglamentarios sobre contabilidad y explicó en detalle

cada caso exigido por el funcionario inspector. Sobre la prueba contable citó la sentencia del Consejo de Estado del 19 de marzo de 1999.

Reiteró que al no aceptarse la prueba contable presentada en el recurso de reconsideración con el certificado del contador público, se violaron los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario.

Concluyó que se había violado el artículo 647 del Estatuto Tributario, porque se sancionó a la actora con inexactitud sin tener en cuenta el certificado del contador público, que discriminaba todo lo que el visitador de la DIAN solicitó en la inspección contable y que probaba que la declaración de renta se encontraba sustentada y certificada por persona idónea y que era el fiel reflejo del movimiento declarado. Precisó que todos los documentos exigidos por la DIAN se acompañaron al proceso, sin que hubieran sido desvirtuados por la Administración.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN solicitó que se confirmara la sentencia apelada con fundamento en las siguientes razones:

Señaló todas las diligencias que efectuó la DIAN para establecer la veracidad de la información, de las cuales se estableció que algunos de los hechos económicos declarados no estaban debidamente soportados, como las devoluciones en compras, tampoco indicó que paso con el IVA y la retención en la fuente, ni se pudo verificar las ventas con la totalidad de las facturas presentadas. Que estos hechos no han sido desvirtuados por la sociedad.

Que si bien la sociedad presentó un certificado expedido por el revisor fiscal, para la Administración y para el Tribunal, no tuvo la virtud de subsanar las omisiones ni reemplazar la ausencia de soportes documentales determinada por la DIAN, es decir, no desvirtuó las irregularidades encontradas, por lo que queda demostrada la inexactitud de la declaración tributaria objeto de discusión.

Dijo que la actuación administrativa cumplió a cabalidad la ritualidad del proceso tributario, por lo tanto, la actora contó con el tiempo suficiente para lograr desvirtuar las irregularidades encontradas. Que conforme con el artículo 684 del Estatuto Tributario, se dispuso la práctica de una inspección contable para el examen de los libros de contabilidad, de la cual se concluyó que no era claro lo relativo a la devolución en compras, pues no era preciso el concepto, ni estaban debidamente soportados.

Que, como tampoco se presentaron los comprobantes que certificaban el monto de los impuestos descontables cuando la Administración los solicitó, no se podían valorar posteriormente, conforme con el artículo 781 del Estatuto Tributario. Además, según el artículo 123 del Decreto 2649 de 1993, los hechos económicos, que son objeto de contabilidad, deben documentarse mediante soportes adheridos a los comprobantes o archivarse de manera independiente con la constancia de tal hecho en los mismos comprobantes, lo que significaba que, para presentarlos posteriormente, debía acreditar circunstancias de caso fortuito o fuerza mayor, lo cual no ocurrió.

La **demandante** no alegó

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SECCIÓN

En términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN determinó oficialmente el impuesto sobre la renta y complementarios a cargo de NAPOLEÓN PEÑA R. Y CÍA LTDA por el año gravable de 1998. Concretamente establecerá si con las pruebas presentadas por la sociedad se desvirtuaron los hechos que dieron lugar a la adición de ingresos y al rechazo de deducciones que efectuó la DIAN en los actos acusados.

Para el efecto, la Sala destaca los siguientes hechos probados:

Que el 20 de abril de 1999 la sociedad NAPOLEÓN PEÑA R. Y CIA LTDA. presentó la declaración de renta y complementarios por el año 1998 con un saldo a pagar de \$15.196.000, la cual fue corregida el 1 de junio y el 14 de septiembre de 1999, sin modificar el saldo a pagar¹.

Que el 29 de marzo de 2001 la DIAN dictó el Auto de Inspección Tributaria 130632001000255, con el fin de verificar la exactitud de la declaración de renta de la actora por el año gravable de 1998, establecer la existencia de hechos gravados o no y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales².

Que el **Acta de Inspección Tributaria** se levantó el 17 de abril de 2001, de la cual se concluyó que³:

1. No se aceptaban los ajustes débitos efectuados a la cuenta 4135 por valor de \$684.092.055, pues no se pudo determinar con los documentos fuente de los ingresos su totalidad, como comprobar la realidad de los ajustes débitos efectuados, ya que las notas de contabilidad y los comprobantes de pago en efectivo no lo indica con los soportes que demuestren plenamente este hecho.
2. No se aceptan las deducciones solicitadas por:
 - a) Gastos de personal y otros por \$14.755.640, porque son salario y sobre los mismos no se efectuó el pago de los aportes parafiscales.
 - b) Gastos extraordinarios – impuestos asumidos por \$4.952.398, porque el impuesto de Fenalce y de ReteIVA no eran deducibles.
 - c) Gastos diversos – Multas, sanciones y litigios por \$2.893.000, porque no eran deducibles las multas pagadas a la DIAN.
 - d) Gastos financieros – Intereses por \$5.896.330, porque no se probó que estuvieran pagados y fueran certificados por las entidades bancarias.

Que el 30 de abril de 2001 la DIAN notificó a la actora el **Auto de Inspección Contable**, la cual se llevó a cabo el 1 de junio de 2001 de cuya Acta constan los siguientes hechos⁴:

Que el **objetivo de la inspección Contable fue**: “Verificar con libros de contabilidad que los valores declarados sean reales y procedentes de conformidad con las normas fiscales. Además confrontar con soportes los hechos económicos registrados en los libros”.

Que se verificaron aspectos formales tales como soportes internos, externos, orden cronológico, atraso, principios de contabilidad etc., llegando a concluir:

1 Folios 212 y ss. c.a. 2.

2 Folio 205 c.a. 2

3 Folios 912 a 917 c.a. 5.

4 Folios 907 a 911 c.a. 5.

- El archivo de la información contable se hace por tomos separados para cada mes.
- Dentro de cada tomo la información se archiva de manera cronológica ascendente, con su correspondiente comprobante de diario y comprobante de contabilidad.
- Se observa que la codificación de las cuentas se hace de conformidad al Decreto 2650/93.

Respecto a la contabilización y soporte de los ingresos, costos, deducciones, certificados de retención registrado en los libros de contabilidad y auxiliares se puede concluir que:

1. Revisado el Libro Mayor en la cuenta:
 a) 4135 Comercio al por mayor y al por menor, ésta presenta valores en su columna débito, así:
 Enero \$761.778, febrero \$77.540.977, marzo \$372.200, abril \$195.550.163, mayo \$629.800, junio \$241.134.641, julio \$1.912.528, agosto \$1.185.035, septiembre \$1.610.320, octubre \$162.395.497, noviembre \$289.305 y diciembre \$709.811.

- Al revisar estos valores con los documentos fuente – soportes, se observa que unos de estos corresponden a devolución de dinero, el cual se hace mediante el formato denominado “comprobante de egreso de efectivo” el cual está numerado ascendentemente.

Estos comprobantes de egresos unos indican la factura de las que está pagando pero no existe una nota de contabilidad como soporte de dicho pago.

- El otro soporte de estos débitos son las notas de contabilidad en la que dice para realizar ajustes varios mes de junio según anexo, se revisa el anexo y este dice para registrar ajuste en varias cuentas en el presente mes. Ejemplo cuota de contabilidad 0166 del 30 de julio/98 en el anexo afecta las cuentas:

	parciales -	débitos -	créditos
2408 impuesto a las ventas -			
501 venta de contado gravadas	251.000	251.000	306.000
20 compras	229.000		
95 pago en bancos	77.000		
2810 depósitos recibidos			13.000
Otros	13.000		
4135 Comercio por mayor y detal		240.719.000	
95 01 ventas de contado exentas	92.933.000		
02 ventas de contado gravadas	160.000		
03 ventas a crédito exentas	98.647.000		
04 ventas a crédito gravadas	48.979.000		
95 pago en bancos			
6135 Comercio por mayor y detal			248.422.000
95-01 Abarrancho, granos y licores	248.422.000		
6205 Compras de mercancías		7.771.000	
5 traslados a inventarios	7.771.000		
Valor comprobante		248.741.000	248.741.000

b) Se revisó las planillas de ventas del mes de julio y agosto. En las que acumula las ventas de contado y crédito de los tipos de talonarios que maneja la empresa indicando por rango de numeración y tipo de talonario tomado. En estas indica que tiene talonario grande y pequeño para las ventas de contado y pequeños a crédito.

- La descomposición de las ventas está en contado y crédito, indica la tarifa del impuesto a las ventas del 35% y 16% y el impto-consumo; por el mes de julio sumó \$234.455.652 y por el mes de agosto sumó \$226.437.133 sin IVA e impto-consumo.
- Como hay una diferencia entre las planillas y el Libro Mayor y Balances se solicitó presentara las planillas de almacén, presentado el 21 de mayo/98 al auditor oficio suscrito por el Gerente manifestando que estas no las hallaron. Por este hecho no se pudo verificar con los documentos fuente la totalidad de la venta.
- De las facturas de ventas presentaron sólo los talonarios pequeños utilizados en dicho año, sumando los talonarios (pequeños) que tampoco se pueden cruzar con las planillas, al no haber sumado los talonarios grandes de ventas contado y crédito. Así mismo no se puede verificar la venta de un día con facturas y planillas, al no haber podido analizar la totalidad de la información que conforma los registros contables.

El total de talonarios de ventas de facturas pequeñas de mes de julio suman \$215.721.757 incluido el IVA que es de \$2.558.792.

Conclusiones y recomendaciones:

- Fiscalmente los libros no presentaron atraso de conformidad con el artículo 654 del Estatuto Tributario.
- Es de aclarar que contablemente existe un código para registrar las devoluciones en ventas; esta cuenta solo se afecta al cierre del ejercicio.
- Los documentos fuente que originan las devoluciones en compra no se aceptan como prueba contable, ya que no son lo suficientemente precisos sobre los hechos que se pretende corregir, ni están debidamente soportados. Lo mismo sucede con los comprobantes de egreso de efectivo, no están debidamente soportados, ni son lo suficientemente explícitos, no se sabe que pasa con el IVA y la Retención.
- Por este motivo se propone no aceptar dichas devoluciones. Las ventas no se pudieron verificar plenamente con la totalidad de facturas y planillas de caja.

Que el 19 de junio de 2001, la DIAN practicó a la sociedad demandante el Requerimiento Especial 130632001000101, mediante el cual propuso la modificación a la declaración de renta de la sociedad en los siguientes puntos: adición de ingresos por \$684.092.055 por la falta de soportes y explicación de los ajustes a la cuenta 4135; rechazó de las deducciones a que se hizo referencia en el Acta de Inspección Tributaria, por las mismas razones expuestas allí. En consecuencia, propuso la imposición de la sanción por inexactitud por \$399.050.000 y un total saldo a pagar de \$663.772.0005.

Que el 21 de septiembre de 2001 la sociedad contribuyente dio respuesta al Requerimiento Especial en la cual planteó objeciones al Acta de Inspección Tributaria y al Acta de Inspección Contable⁶.

Que el 27 de noviembre de 2001 la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Neiva, mediante Requerimiento Ordinario 1773, solicitó al contribuyente la siguiente información⁷:

⁵ Folio 918 y ss. c.a.5.

⁶ Folio 942 c.a. 5.

⁷ Folio 935 c.a. 5.

1. El listado que contenga el Movimiento de la Cuenta Auxiliar "GASTOS DE PERSONAL – OTROS" durante el año gravable 1998, donde se refleje cada uno de los terceros que se registraron en esa cuenta mes a mes y movimiento consolidado de todo el año gravable 1998.

2. Certificado del Revisor Fiscal y el Representante Legal de la sociedad con la siguiente información:

Discriminación detallada de los registros contables y transacciones que se registraron en la cuenta "GASTOS DE PERSONAL – OTROS" durante el año gravable 1998 y copia de, por lo menos, los siguientes documentos:

- Registro de libros en Cámara de Comercio
- Las indicaciones de los números y fechas de los comprobantes internos y externos que respalden las operaciones (copia de los anexos)
- Las cuentas que se afectan
- Identificación de los terceros que intervinieron en las transacciones
- Valor
- Fecha y determinación clara de la contabilización
- Certificado de la Junta Central de Contadores que acredite la calificación de contador público del Revisor Fiscal.

Que al anterior requerimiento, la sociedad dio respuesta el 21 de diciembre de 2001, con la que allegó los listados de la cuenta "OTROS GASTOS – PERSONAL" y la de empleados temporales y el certificado del Revisor Fiscal. Explicó que era difícil sacar las fotocopias de los soportes de esos registros, pues la contabilidad estaba archivada en TOMOS que al abrirlas no permitían fotocopiar todo el cuerpo del documento o salía defectuoso, pero que la DIAN podía ordenar una nueva verificación contable⁸.

Que el 26 de febrero de 2002 la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión N° 130642002000002, por medio de la cual modificó la declaración de renta de la sociedad, en los términos propuestos en el requerimiento especial, así⁹:

- Rechazó GASTOS DE PERSONAL de la cuenta 5205 por \$14.755.640, pues de acuerdo con la respuesta dada por la sociedad al requerimiento ordinario 1773 del 27 de noviembre de 2001 y los libros auxiliares examinados, en esa cuenta se registraban los pagos ocasionados por concepto de la relación laboral, que en virtud del artículo 127 del Código Sustantivo del Trabajo, eran salarios y que para su procedencia debió acreditar el pago de los aportes parafiscales. Que si se tratara de trabajadores temporales, contratados a través de empresas de servicios temporales, entre estas empresas y las personas naturales contratadas existiría una relación jurídica de carácter laboral, en virtud de la cual, para la empresa temporal sí sería un gasto deducible de la renta bruta y para el trabajador un ingreso laboral.

- Rechazó GASTOS EXTRAORDINARIOS (Registrados en la cuenta 531520), por \$4.952.398, porque el artículo 115 del Estatuto Tributario no contempla como deducibles los impuestos pagados a la Administración de Impuestos, el impuesto de Fenece, ni el Rete-IVA. Tampoco eran deducibles conforme con el artículo 107 ibídem, por cuanto no constituye gasto que se acostumbre normalmente ni constituye un requisito indispensable para que la renta se produzca.

⁸ Folios 925 a 935 c.a. 5.

⁹ Folio 953 y ss. c.a. 5.

- Rechazó GASTOS DIVERSOS contabilizados en la cuenta 5395 – 20 “multas, sanciones y litigios”, en cuantía de \$2.893.000, porque las normas tributarias no consagran como deducible el pago de multas a la DIAN. Tampoco cumplen con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

- Rechazó GASTOS FINANCIEROS registrados en la cuenta 5305, subcuenta “Intereses” (530520) por la suma de \$5.896.330, porque conforme con el artículo 117 del Estatuto Tributario, los intereses deben estar pagados y debidamente certificados por la entidad bancaria, lo cual no se probó.

- Mantuvo la adición de ingresos propuesta por el desconocimiento de los débitos registrados en la cuenta 4135 “COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR” por \$684.092.055, pues constató que los débitos que se efectúan a la cuenta de Ingresos, traen como contrapartida retiros de efectivo, dichos movimientos contables se registran en un documento elaborado por la sociedad contribuyente, el cual no consta de la existencia de facturas devueltas o documentos que den certeza sobre la realidad de la transacción económica como es la de la devolución de la mercancía. Es decir, que ese registro contable no se sustenta en ningún documento soporte que permita evidenciar la realidad económica de la devolución de la mercancía y el nuevo registro en la cuenta de inventarios, etc. Que los documentos que originaron las devoluciones no podían ser tenidos en cuenta como pruebas contables, ya que no eran lo suficientemente precisos sobre los hechos que se pretendían corregir y no estaban debidamente soportados ni explícitos. No se pudo establecer que pasó con el IVA y con la Retención. Además, las ventas no se pudieron verificar con las facturas y planillas. Sobre la anulación y rescisión de los negocios en los que ha habido entrega de mercancía, citó el artículo 2 del Decreto Reglamentario 570 de 1984 y, sobre el registro de las devoluciones, mencionó el artículo 103 del Decreto 2649 de 1993.

Que el 25 de abril de 2002, la sociedad interpuso recurso de reconsideración contra la mencionada liquidación de revisión, con el que allegó un certificado de Contador Público en el que consta¹⁰:

“Que, NAPOLEÓN PEÑA R. Y CIA. LTDA. INVERSIONES NAPER, con NIT. 89102906.9, domiciliada en Gigante (Huila), inscrita en la Cámara de Comercio de Neiva, bajo el número 00024235, del libro respectivo, es una sociedad de carácter comercial, por cuanto sus ingresos provienen de la compra, distribución y venta de todo tipo de mercancía del ramo de granos y abarrotes, rancho y licores y artículos de consumo de primera necesidad y, que al hacer una revisión de los libros de contabilidad se hallan registrados en la Cámara de Comercio de Neiva así:

LIBRO MAYOR Y BALANCES, registrado bajo el número 18479, de fecha enero 28 de 1998, cuyos folios en el año 1998, fueron utilizados del número 6 al folio 31.

LIBRO DIARIO COLUMNARIO, registrado el día 28 de enero de 1998, bajo el número 18480, folios utilizados para 1998 fueron del número 13 al folio 176.

10 Folios 991 y ss. c.a. 5.

LIBRO INVENTARIO Y BALANCES, registrado bajo el número 18481, de enero 28 de 1998, los folios utilizados en 1998, fueron del número 12 al folio 112.

LIBRO DE ACTA DE JUNTA DE SOCIOS, registrado bajo el número 11599, de diciembre 5 de 1983, folios utilizados para el año 1998 del folio 25 al folio 31.

LIBRO DE REGISTRO DE SOCIOS, registrado bajo el número 11598, del 5 de diciembre de 1983, folios utilizados del 1 al 22, para el año 1998.

Que, también, tiene los libros auxiliares para el fácil entendimiento de las partidas asentadas en los libros principales, así mismo, después de efectuar una revisión por el año gravable de 1998, encontré que los datos consignados en la declaración de renta, coinciden exactamente con los respectivos asientos contables, se lleva en debida forma, cumple con los requisitos y la forma para llevar contabilidad y se sujeta al título IV del libro I del Código de Comercio, muestra fielmente el movimiento diario de ventas y compras, cumple con todos los requisitos señalados por el gobierno en las normas contables y se encuentran respaldados por comprobantes internos y externos.

LOS INGRESOS, COSTOS Y DEDUCCIONES están contabilizados como se detallan en el anexo número uno, adjunto a este certificado y que hace parte integral del mismo.

En dicho anexo número uno (1), se encuentran anotados el número de folios donde se encuentra la contabilización, en los libros mayor y balance, libro diario columnario; la fecha, beneficiarios, número de comprobante de contabilidad y los respectivos valores.

Este certificado cumple con las exigencias del Consejo de Estado en jurisprudencia que a continuación transcribo: "... como son el registro de los libros respectivos en la Cámara de Comercio, la indicación del número y fecha del libro diario, de las cuentas que se efectúan, del valor de la transacción, asientos contables debidamente respaldados por comprobantes internos y externos".

Al certificado del Contador Público se anexaron los movimientos de las cuentas 4135 (folios 1005 a 1010), 5305 (folio 1011) y 531520 (folios 1012 a 1015). Se anexaron igualmente fotocopias de los extractos mensuales de BANCAFE (folios 1017 y ss.).

Que el 21 de marzo de 2003, la DIAN decidió, mediante la Resolución 130012003000001, el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación de revisión. En el mencionado acto administrativo, la DIAN consideró que de acuerdo con los resultados del Acta de Inspección Tributaria y del Acta de Inspección Contable, se había desvirtuado la presunción de veracidad de la declaración de renta y de la contabilidad de la sociedad, pues no se pudo tener certeza de los hechos económicos declarados. Que como la contabilidad de la actora carecía de cualquier valor probatorio, quedaba proscrita para demostrar los hechos de las partidas glosadas, por lo que la sociedad debía acudir a otros medio probatorios para acreditar sus afirmaciones. Que el certificado del Contador Público no estaba llamado a generar ningún efecto probatorio.

Que en cuanto a los gastos financieros, la DIAN tuvo en cuenta los extractos bancarios allegados con el recurso y, por lo tanto, aceptó por este concepto la suma de \$5.704.219 de conformidad con el artículo 117 del Estatuto Tributario. En relación con las demás partidas las confirmó y liquidó una nueva sanción por inexactitud en virtud del gasto que aceptó. En cuanto a la sanción sobre las partidas que se confirmaron, señaló que había sido por falta de prueba de su existencia real, por lo tanto, carecían de justificación o comprobación, y habían afectado la base gravable del impuesto. En consecuencia, determinó una nueva sanción por inexactitud de \$384.491.000 y un total saldo a pagar de \$640.114.00011.

Conforme con estos hechos probados la Sala procede a decidir.

La controversia que ha planteado la sociedad actora se dirige a cuestionar el hecho que la DIAN no hubiera valorado el certificado del contador público allegado con el recurso de reconsideración, con el argumento de que la contabilidad no era llevada en debida forma. Considera que la mencionada certificación llenó todos los requisitos que exige la jurisprudencia del Consejo de Estado para su validez probatoria.

Pues bien, como se relató en los hechos probados, en efecto, con el recurso de reconsideración, la sociedad allegó un certificado de un Contador Público que certifica, según se transcribió, que los libros de comercio están debidamente registrados en la Cámara de Comercio, que la contabilidad se lleva de acuerdo a lo ordenado por el Código de Comercio y que los datos de la declaración de renta, de ingresos, costos y deducciones, coinciden con los respectivos registros contables.

Para la Sala, este certificado, ni sus anexos, son suficientes para desvirtuar la decisión administrativa y establecer la realidad de los ingresos declarados, pues el cuestionamiento oficial requería que la sociedad acreditara fehacientemente, con documentos soportes, el movimiento contable y la realidad de las operaciones de devoluciones y retiros en efectivo que afectaron los ingresos del año gravable.

Si bien, conforme con el artículo 777 del Estatuto Tributario, cuando se trata de presentar en la DIAN pruebas contables, son suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales, sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración para hacer las comprobaciones pertinentes, ha sido criterio de la Sala que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. Además, de expresar que la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales o que los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; deben informar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y si reflejan la situación financiera del ente económico¹².

Se ha precisado que tales certificados deben contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse; no pueden versar sobre las simples afirmaciones acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues *“en su calidad de profesional de las ciencias contables y responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad*

11 Folio 1094 c.a. 5.

12 Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones”¹³.

Lo anterior no significa que la Sala exija una fórmula sacramental en cuanto a la redacción del certificado del contador o del revisor fiscal, lo que se exige es que sea completo, detallado y coherente, del cual se pueda establecer que la contabilidad del comerciante evidencia la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de los negocios (artículo 48 Código de Comercio).

Ahora bien, si la Administración, como en este caso, a partir de los registros contables de los ingresos, cuestionó la veracidad de los mismos por la falta de soportes o la claridad de un determinado hecho económico, la certificación del Contador Público, que se limitó a señalar la conformidad de los libros con las normas legales y de los datos declarados con la contabilidad, sin explicar ni aportar nada, no es eficaz para desvirtuar la determinación oficial.

La mencionada prueba nada dice en relación con los soportes de los registros contables cuestionados por la DIAN. Se limitó a allegar algunos anexos, entre ellos, el movimiento de la cuenta 4135, cuyo registro fue el que tuvo a la vista la DIAN y que, como tal, no fue cuestionado. Lo que cuestionó la DIAN, fue la falta de soportes y explicación de los movimientos débitos de esa cuenta, sobre lo cual nada dijo el certificado, ni sobre ello se hace ninguna mención en la demanda, no obstante es un aspecto de tal trascendencia que, en materia probatoria, le resta eficacia a la contabilidad.

En efecto, conforme con los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hace parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios. El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen. Si entre los asientos de los libros y los comprobantes de las cuentas no existe la debida correspondencia, la contabilidad carece de eficacia probatoria en favor del comerciante obligado a llevarlos (artículo 59 ibídem).

Además, como lo ha considerado la Sala, del artículo 777 del Estatuto Tributario no se deduce la aceptación incondicional del certificado del revisor fiscal o del contador público, como verdad real de una operación del contribuyente que deba constar en su contabilidad.

Precisamente, conforme con el artículo 772 ibídem, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma. Por la misma razón, la valoración del certificado del revisor fiscal o del contador se hace de acuerdo con la sana crítica. En virtud de este principio, el juez tiene la facultad de analizar el certificado y los elementos que se tuvieron en cuenta para expedirlo, de manera que si el juez no encuentra que esté bien fundamentado, tiene la facultad de separarse de él. Es decir, depende de la eficacia e idoneidad del certificado que el juez lo acepte como prueba contable.

¹³ Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

Como en este caso, el certificado analizado no se refirió a ninguna de las partidas rechazadas o glosadas por la Administración, ni explicó las circunstancias contables que la DIAN cuestionó en algunas partidas, para la Sala no es suficiente para desvirtuar la actuación administrativa demandada.

De otra parte, sobre la jurisprudencia que cita la sociedad, la Sala considera que el rechazo administrativo no se debió a la ausencia de un determinado libro de contabilidad, sino a la falta de soportes que respaldaban los registros contables, específicamente, en cuanto a la cuenta de ingresos de "COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR".

Así mismo, de los hechos probados en el proceso, se evidencia que los rechazos de las deducciones, como los gastos extraordinarios o gastos diversos, fueron por improcedentes de acuerdo con las normas legales y no por irregularidades o por falta de soportes contables. Sobre estos rechazos, la actora no hizo ninguna mención en la demanda.

La única partida a que se refiere la demandante es a los gastos de personal, que, según adujo en el recurso de apelación, la DIAN, por lo dispendioso de los documentos, había calificado *a priori* el procedimiento contable realizado para el pago de coteros en el cargue y descargue de la mercancía, cuando estos no eran de planilla laboral. Este argumento para la Sala no es suficiente para desvirtuar el rechazo administrativo, pues una vez fue cuestionado por la DIAN la procedencia de la partida registrada en la cuenta correspondiente a Gastos de Personal, le correspondía a la actora demostrar las circunstancias que rodearon esos pagos y desvirtuar el carácter de salarial aducido en los actos acusados. Sobre este ítem, el certificado del Contador Público mencionado no señala ninguna razón para su procedencia. La actora tampoco aduce ningún elemento de juicio que pueda considerarse para acreditar la partida.

Por lo anterior, a juicio de la Sala las razones expuestas en la demanda y los elementos de juicio allegados al proceso no desvirtúan la determinación oficial del impuesto de renta por el año gravable de 1998 a cargo de la sociedad actora. Tampoco se evidencia la violación al principio de justicia, pues la aplicación recta de las leyes en materia de ingresos y deducciones, se traduce en la acertada determinación de la obligación sustancial del impuesto de renta, con lo cual se cumple con justicia y equidad con el deber constitucional de contribuir al financiamiento de las cargas públicas de la Nación.

Finalmente, según el 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.

Como en el presente caso, la prueba aducida en la demanda para controvertir la imposición de la sanción no fue suficiente para desvirtuar las glosas que originaron el mayor impuesto determinado en los actos acusados, la Sala confirmará la sanción, toda vez que la actora incurrió en conductas sancionables con inexactitud.

Por las anteriores razones, el recurso de apelación de la parte demandante no tiene vocación de prosperidad, por lo que se impone confirmar la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la actora.

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

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a la abogada Martha Aurora Casas Maldonado para representación a la parte demandada.
Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ