

REGISTROS CONTABLES – Requisitos / CONTABILIDAD – Hacen parte integral de la misma los soportes contables. Valor probatorio

El Decreto 2649 de 1993, especifica los principios contables generalmente aceptados, así como también el conjunto de conceptos y reglas que se deben observar al registrar los datos contables de un ente económico. Es así que los registros en los libros y los soportes deben guardar la debida correspondencia, habida cuenta que la contabilidad constituye un todo indivisible e integral. Dentro del proceso de determinación es tal la importancia de la contabilidad, que es el punto de referencia para que la Administración Tributaria pueda establecer las circunstancias frente al desarrollo de la actividad mercantil del comerciante, en esa medida, si el comerciante está obligado a llevarla de manera completa y fidedigna, resulta entendible que si los registros en ella contenidos no prueban su actividad, no se le asigna valor probatorio en caso de verificación tributaria. Observa la Sala que la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. no refleja la situación fiscal y económica del negocio, razón suficiente para no tenerla como prueba idónea para desvirtuar las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria. En estos términos no puede aplicarse lo determinado por el artículo 772 del Estatuto Tributario en cuanto a la capacidad probatoria de la contabilidad a favor del investigado, al quedar demostrado el incumplimiento de las normas contables y de los artículos 773 y 774 ibídem En consecuencia, el valor probatorio de la contabilidad, depende de que esta sea llevada en la forma ordenada por la Ley, que cumpla los requisitos consagrados en el Decreto 2649 de 1993 y en el Estatuto Tributario, sin cuya observancia no puede considerarse válida para justificar los hechos que por este medio probatorio procura probar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774 / DECRETO 2649 DE 1993

REGIMEN COMUN – Los contribuyentes responsables deben discriminar el impuesto sobre las ventas / DEDUCCION DE IMPUESTOS DESCONTABLES – No procede cuando no se discrimina el impuesto sobre las ventas / PROCESO SANCIONATORIO – Es independiente del determinación

De igual manera el artículo 618 del Estatuto Tributario determina como requisito adicional para los responsables que pertenezcan al régimen común, la discriminación del correspondiente impuesto sobre las ventas. Lo anterior permite concluir que no le asiste razón al demandante en el sentido, de que por haberse revocado el acto que impuso sanción por no informar, no había lugar al rechazo de los impuestos descontables, pues al tenor del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para su procedencia deberá aportarse la factura o el documento equivalente, requisito que la sociedad no cumplió, por lo que no procede su aceptación. Es de precisar que el proceso en el cual se determinó sancionar a la sociedad demandante por no enviar información, es totalmente independiente del que en este momento se controvierte. De manera concreta versa sobre las modificaciones de la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre de 2000, en el cual se rechazan los impuestos descontables por las inconsistencias establecidas en la contabilidad del contribuyente. Se advierte que la naturaleza y finalidad del proceso sancionatorio son diferentes a las del proceso de determinación, el primero tiene relación con el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente tales como, la inscripción en el RUT, la obligación de facturar, de enviar información, de llevar libros de contabilidad, de declarar y, el de determinación corresponde a la verificación de la obligación sustancial, referida a la liquidación y pago del tributo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2

INFORMACION EXIGENA – Concepto / CONTABILIDAD – Carece de valor probatorio cuando no reúnen los requisitos de ley / CERTIFICACION DE CONTADOR PUBLICO – Requisitos. Valor probatorio

La información exógena es el conjunto de datos que las personas Naturales y Jurídicas deben presentar a la DIAN según lo establezca el Director General, sobre las operaciones con sus clientes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos. Estas diferencias en los valores reportados en la información exógena, la carencia de idoneidad de la contabilidad, son suficientes para considerar como lo hizo la Administración y lo decidió el a-quo, que no es posible proporcionarle valor probatorio a los documentos adjuntados a la respuesta al requerimiento especial así como al memorial del recurso de reconsideración, pues estos no constituyen el medio de prueba idóneo y eficaz para la demostración de los hechos materia del proceso. El contribuyente presentó ante las oficinas de la Administración de Impuestos Nacionales una certificación de contador público, para acreditar sus costos, gastos y los impuestos descontables. Esta constancia constituye prueba contable de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario. Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad. En la certificación de contador público aportada por el actor, no pueden verificarse los anteriores requisitos, y fue desvirtuada por la Administración por las irregularidades en la contabilidad, es decir, no puede ser prueba a su favor cuando fiscal y penalmente quedó demostrado que la contabilidad carece de valor probatorio, ya que se debe demostrar la verdad material de las operaciones y, no la formal, por tanto dicha prueba resulta inconducente, pues se repite, la Administración Tributaria no fundamentó el rechazo de los impuestos descontables en la falta de contabilización, sino en la calificación de ficticios, derivados de los hechos y circunstancias reseñadas que la sociedad no pudo desvirtuar.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 777

RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACION EN CUENTAS BANCARIAS Y DE AHORRO – Aplicación. Presupuestos. Admite prueba en contrario / CUENTAS BANCARIAS – Son las que están a nombre del contribuyente y en las que consigna sus propios ingresos / CONTABILIDAD – Cuando no refleja la realidad de las operaciones mercantiles la Administración puede hacer uso de otros medios probatorios

De los términos del artículo 755 del Estatuto Tributario se infiere que dentro de los presupuestos para que aplique la presunción legal allí prevista, está referida a la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados en cuentas propias, cuentas de terceros o en cuentas no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, a ingresos propios. Las cuentas bancarias a que se refiere la Administración de Impuestos son aquellas que figuran a nombre del contribuyente y utilizadas para consignar sus propios ingresos pero que no corresponden a las registradas en la contabilidad, estando obligado. Para la Sala los argumentos del demandante no desvirtúan la adición de ingresos, pues se observa en los extractos que la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. es

la titular de las mismas. Ahora el solo hecho de no haberlas incluido en la contabilidad hace procedente la determinación de la renta presuntiva por el método de presunción de consignaciones bancarias. En la investigación administrativa se constató que la contabilidad no reflejaba en forma fehaciente la realidad de las operaciones mercantiles de la sociedad demandante, toda vez que existían ingresos no incluidos en ella, hecho que obligó a la Administración a apartarse de la contabilidad y continuar la investigación utilizando otros medios probatorios a través de los cuales se determinaron ingresos no contabilizados, ni declarados. En consecuencia, se configuran los supuestos fácticos que señala el artículo 755-3 del Estatuto Tributario para que opere la presunción, toda vez que está demostrado y, no han sido desvirtuados los indicios graves apreciados para no considerar que los valores consignados en las cuentas bancarias a nombre de la demandante corresponden a operaciones generadoras de ingreso, pues coinciden los números de cuenta y razón social reportados por las entidades financieras, lo que originó la adición de ingresos gravados con el 15% del total de las consignaciones realizadas en las cuentas corrientes No. 0360-6999-9823 de Davivienda [Medellín] y No. 416170100002210 del Banco Ganadero. Esta presunción admite prueba en contrario y la demandante en la instancia jurisdiccional no aporta pruebas que desnaturalicen o dejen sin sustento el acervo probatorio recopilado por el ente fiscal para la aplicación de la presunción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 755

PRESUNCION DE INGRESOS – La prueba que los desvirtúa debe ser aportada por el contribuyente no por la Administración

En el presente caso, el demandante señaló que el funcionario de la DIAN omitió la realización de una labor importantísima al interior de la investigación, la conciliación bancaria que le permitía establecer con precisión los ingresos mensuales y en especial de las cuentas objeto de la presunción bancaria. La anterior afirmación no es acertada, en tanto que la prueba para demostrar lo contrario debe ser aportada por el investigado y no solicitada por él al ente fiscal; en el proceso tributario se ha establecido, que la carga de la prueba recae sobre quien impugna el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, cualquiera sea su contenido. El demandado debía probar en las instancias procesales los hechos constitutivos, esto es, el supuesto fáctico de la norma cuya aplicación se pide. El demandante se limita a negar los hechos, sin aportar otros.

DEBIDO PROCESO – Aplicación / CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA – Le corresponde al contribuyente demostrar los hechos que alega / PRINCIPIO DE BUENA FE EN MATERIA TRIBUTARIA – Aplicación

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se consagra el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra, esto es, la posibilidad de solicitar o allegar documentos con el fin de esclarecer la conducta que se le está imputando. En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar; por lo que a Cable Unión de Occidente S.A., le correspondía confrontar los valores registrados en la contabilidad, de una cuenta de ahorros o corriente, con los valores que la entidad bancaria suministró a la Administración Tributaria por medio de los extractos bancarios. Esto hace referencia al deber ser de las autoridades administrativas de obrar con honestidad y claridad en la realización de todas y cada una de las actuaciones y a la obligación de los particulares de ajustar su proceder frente a la

administración en los mismos términos. En el caso está demostrado que el contribuyente con sus prácticas buscada el incumplimiento de la ley y entorpecer la investigación tributaria iniciada por la Administración Local de Impuestos de Pereira. La sociedad Cable Unión de Occidente cambió de manera reiterada su domicilio, a tal punto que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales lo debió establecer mediante la Resolución 05040 del 17 de junio de 2003 en la ciudad de Pereira; y como quedó citado en el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 3 de enero de 2003, la única intención era evitar ser investigados por la DIAN. De todo esto queda claro, que quien violó el principio de la buena fe, no fue la Administración Tributaria, sino que por el contrario quien actuó con deslealtad, con intención negativa para evitar la actividad del ente investigador fue la sociedad demandante. En este orden de ideas, es claro que el principio de la buena fe no fue transgredido, si no que fueron los procedimientos adoptados por el contribuyente los que obstaculizaron la labor de la Administración.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

DETERMINACION DE TRIBUTOS E IMPOSICION DE SANCION – Deben fundarse en hechos demostrados / MEDIOS DE PRUEBA – Idoneidad / DOCUMENTOS AUTENTICADOS EN MATERIA TRIBUTARIA - Procede cuando la contabilidad no goza de veracidad y exactitud en los valores declarados / COPIAS – Valor probatorio

Al respecto el artículo 742 del Estatuto Tributario dice que “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos” y el artículo 743 del mismo Estatuto establece que la idoneidad de los medios de prueba estriba, en la exigencia que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo cual concuerda con lo expresado en el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil. Así las cosas, la Administración o el interesado podrán recolectar o aportar los medios de prueba a su alcance o de los terceros con los que efectuó las transacciones que consideren conducentes para llevar al convencimiento de la existencia o no de dicha obligación, correspondiéndole al funcionario competente estimar el valor probatorio correspondiente. El Decreto 2150 de 1995, suprime y reforma normas, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Entre las supresiones se encuentra la prohibición para exigir los documentos originales autenticados o reconocidos notarial o judicialmente. Lo anterior significa, que no es posible con base en el Decreto 2150 de 1995 exigir documentos autenticados, pero no se puede dejar de lado lo dispuesto por el artículo 767 del Estatuto Tributario que menciona los documentos privados con fecha cierta. Según la norma, para que un documento privado, tenga valor probatorio, debe presentarse previamente ante notario público o ante otra autoridad administrativa, y sólo será legítimo a partir de la fecha en que conste dicha presentación. De acuerdo con los documentos aludidos por el demandante, a través de los cuales pretende probar unos hechos que fueron desvirtuados con la inspección tributaria, cruce de información con terceros, diligencia de registro en las instalaciones de la empresa y con el informe de la Fiscalía General de la Nación, la Sala considera que solo podrían ser valorados por la Administración sin el requisito de la autenticidad cuando la contabilidad goce de veracidad y exactitud

en los valores declarados, para el caso en el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2000, es decir constituye medio de prueba fehaciente. No obstante, como quiera que en el caso concreto no puede predicarse la idoneidad de la contabilidad, correspondía al demandante cumplir con las exigencias del artículo 254 del Código de Procedimiento Civil.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 187 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 767 / DECRETO 2150 DE 1995 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 254

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. dieciséis (16) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 66001-23-31-000-2005-00808-01(16522)

Actor: CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. contra la sentencia del 15 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Risaralda que negó las súplicas de la demanda, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Resolución confirmatoria No. 160772005000012 del 25 de febrero de 2005, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000019 del 18 de marzo de 2004 a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira, modifica la declaración privada del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre de 2000.

ANTECEDENTES

El 13 de septiembre de 2000 la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. NIT. 816.003.145-3, presenta la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre del año 2000 con saldo a pagar de \$ 890.345.000.

Mediante Acta de comité de denuncia de terceros No. 006 del 21 de abril de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera determinó abrir investigación a la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. dentro del programa “*DT Denuncia de Terceros*” concepto Ventas, bimestre julio – agosto del año 2000.

Posteriormente la misma división ordena la práctica de Inspección Tributaria mediante Auto No. 000173 del 17 de septiembre de 2002 de la cual se levantó el Acta que obra a folio 903 a 937 del cuaderno de antecedentes¹.

En desarrollo de la Inspección Tributaria fueron incluidos en la investigación a través de los autos de traslado de pruebas No. 504, 509, 540 del 24 de abril de 2003 y 674 del 5 de junio de 2003, documentos y pruebas obtenidas en la diligencias de Registros realizadas por la Subdirección de Fiscalización los días 1, 2, y 3 de agosto de 2002, en la ciudad de Pereira, Bogotá, Medellín, Cartago y Cali; informe de investigación contable realizado por el CTI los cuales incluyen inspecciones realizadas a diferentes establecimientos comerciales, declaraciones juramentadas, información en medios magnéticos y dictámenes periciales; requerimientos ordinarios al contribuyente y a terceros (proveedores, agentes retenedores, clientes, entidades bancarias, etc).

Mediante Requerimiento Especial No. 160762003000037 del 24 de junio de 2003², la Administración Tributaria propuso modificar la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre de 2000, en el sentido de adicionar ingresos por operaciones gravadas, desconocer los impuestos descontables, disminuir las compras y servicios gravados; y aplican la sanción por inexactitud.

El 29 de septiembre de 2003, el representante legal de la sociedad, contesta el Requerimiento Especial³ y se opone a la modificación propuesta y solicita el archivo del expediente; además afirma que ésta nace de una deficiente comprobación probatoria, por injusta valoración de las pruebas, procedimientos incorrectos, falsa motivación, violación manifiesta de la Ley; e incumplimiento de los requisitos para imponer sanción por inexactitud.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, práctica la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000019 del 18 de marzo de 2004⁴, en la que mantuvo las glosas propuestas en el Requerimiento Especial, es decir determinó el valor del impuesto en la suma de \$ 1.257.390.676 e impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 61.355.598.

El 28 de mayo de 2004 el representante legal de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. interpone recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000019, a través del cual indica que **i)** se ha presentado una deficiente comprobación probatoria, indebida valoración de las pruebas, indebido procedimiento y falsa motivación, llamando la atención con respecto a la depuración de las cuentas bancarias realizadas por las divisiones de fiscalización y Liquidación. **ii)** no puede pretender la Administración Tributaria que los valores informados por terceros sean reales de pleno. **iii)** se allegue al expediente copia del fallo que se profirió dentro de las diligencias administrativas relativas a la Resolución Sanción por el mismo período e impuesto. **iv)** se tengan en cuenta los documentos soportes de los impuestos descontables en los cuales se presentó una diferencia con los cruces realizados por la Administración. **v)** no se cumplen los supuestos legales para imponer sanción por inexactitud por

¹ Tomo 6

² Folio 871 a 902 Tomo 6

³ Folio 855 a 868 Tomo 6

⁴ Folio 30 a 57 del cuaderno principal

cuanto las diferencias planteadas obedecen a la indebida valoración probatoria que generó el desconocimiento de impuestos descontables y la adición de ingresos por parte del ente oficial.

La División Jurídica, el 25 de febrero de 2005, profiere la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración No. 160772005000012, en el sentido de confirmar la actuación recurrida⁵.

LA DEMANDA

CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. por conducto de apoderado, acude en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, para que se declare la nulidad de la Resolución No. 160772005000012 del 25 de febrero de 2005, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000019 del 18 de marzo de 2004 a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira modificó la declaración del impuesto sobre las ventas presentada por el cuarto (4) bimestre de 2000 y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

La demandante citó como normas violadas los artículos 6, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 12, 20, 21, 24, 319, 321, 583, 584, 683, 693, 703, 704, 711, 712, 729, 742 a 745, 750, 752 y 755-3 del Estatuto Tributario y 178 del Código de Procedimiento Civil; además, la Circular 175 de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

El concepto de violación lo desarrolla así:

En los actos administrativos demandados se configura una verdadera e inocultable vía de hecho, toda vez que al inhibirse la Administración Tributaria sin razón valida para valorar y practicar las pruebas solicitadas, el servidor publico eludió su responsabilidad, apartándose de la Constitución y la Ley, realizó su propia voluntad y, puso su interés por encima del orden jurídico.

Plantea los siguientes cargos:

- Improcedencia del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

Señala que la Administración Tributaria revocó los actos administrativos por los cuales se imponía sanción por no suministrar información, acto mediante el cual se rechazaron los impuestos descontables, luego al desaparecer del mundo jurídico no puede el ente fiscalizador proporcionarle validez para proferir una decisión en contra de Cable Unión, pues se aportaron dentro de la oportunidad legal, la totalidad de los soportes que dan derecho a dichos impuestos.

- Improcedencia de la adición de ingresos por indebida valoración de la información exógena.

Afirma que en la etapa de determinación y en la de discusión del tributo la Administración Tributaria omitió pronunciarse sobre las explicaciones y pruebas

⁵ Folio 10 a 23 del cuaderno principal.

allegadas, aduciendo permanentemente que la contabilidad del año 2000 de la demandante, no servía de prueba por no ajustarse a los principios generalmente aceptados, dejando de lado el resto de planteamientos y pruebas.

Agrega que las certificaciones del contador público o revisor fiscal deben ser consideradas como prueba suficiente para llevar al convencimiento de los hechos desestimados por la demandada; si la Administración tenía dudas sobre el contador que expidió la certificación aportada, debió utilizar su facultad fiscalizadora para desvirtuarla y al no hacerlo, se obligaba a aceptarla con el valor probatorio que le establecen las normas tributarias a la contabilidad.

- Presunción bancaria.

Manifiesta que de la información enviada por las entidades bancarias la División de Fiscalización encontró 28 cuentas sin registrar en la contabilidad, pero no precisó en el Requerimiento Especial que muchas de ellas figuraban inactivas en el año 2000.

Con ocasión de la respuesta al Requerimiento Especial se indicó que la cuenta No. 4160000100002210 del Banco Ganadero de la ciudad de Medellín, registró movimientos débitos en cuantía de \$ 835.907.266 y créditos de \$ 824.386.873 en el año 2000; cuenta que se encuentra registrada en la contabilidad y su número correcto es 416-00221-0 y no el indicado por la Administración; por lo que la adición es improcedente al considerar que son dos cuentas diferentes. Es antijurídica la prevalencia de la forma sobre lo sustancial, ya que si no se identificó el número de la cuenta tal como aparece en el extracto, no deja de ser real y por ende no hay lugar a la presunción.

Respecto de la cuenta de ahorros No. 560036069999823 de Davivienda de la ciudad de Medellín, dice que aportó el movimiento de cuenta y el certificado del revisor fiscal, sin embargo las divisiones de Liquidación y Jurídica sostuvieron “...si se efectúo depuración en la cuenta de Davivienda, no se tuvieron en cuenta las que estaban en proceso de canje, etc...”, es decir, sin respaldo probatorio.

Indica que la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. registró y declaró fiscalmente movimientos débitos en las cuentas citadas en cuantía de \$ 4.568.347.012, valor mayor al determinado oficialmente en la sumatoria de las cuentas no registradas en la contabilidad (\$ 652.436.387), igualmente mayor al propuesto en el Requerimiento Especial (\$ 739.977.096) y en la Liquidación Oficial de Revisión (\$722.746.939).

- Indebida valoración de las pruebas.

Expresa que la Administración Tributaria no incluyó en la etapa de investigación, determinación y discusión la hoja de trabajo respecto de la conciliación bancaria de los extractos de las diferentes cuentas informadas por las entidades financieras, con el objeto de determinar el ingreso de la sociedad en cada una de estas, a pesar de haberlo solicitado y de contar el ente oficial con los correspondientes extractos.

Considera que el no haber desplegado la actividad probatoria de la conciliación, conlleva a la existencia de un defecto en el análisis probatorio, la ausencia total del mismo, la configuración de una vía de hecho y la violación del debido proceso; pues el fallador que se aparta del material probatorio, que no lo evalúa en su

integridad, o que lo ignora, plasma en su decisión su propia voluntad y no la de la justicia ni la de la ley.

- Indebido procedimiento.

La no realización de la conciliación por la Administración de Impuestos, condujo al servidor público de la contribución a violar de manera directa el artículo 742 del Estatuto Tributario y a aplicar de manera errónea el inciso segundo del artículo 755- 3 ibídem.

La actuación omitió la realización de una labor importantísima, que era la conciliación bancaria, la cual hubiera permitido establecer con precisión los ingresos mensuales de la sociedad y a compararlos con los declarados, adicionar mes a mes los mayores valores determinados oficialmente y no proceder como lo hizo la Administración, al aplicar la presunción del inciso segundo del artículo 755- 3 del Estatuto Tributario y distribuir el mayor ingreso gravado determinado en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

- Falsa Motivación.

En el Requerimiento Especial se afirma que se elaboró un cuadro de la información enviada por las entidades financieras, de la cual se concluye que el total de los ingresos de las cuentas que no figuran en la contabilidad de la sociedad corresponde a la suma de \$ 739.977.096.

Indica que ese valor no coincide, pues realizada la sumatoria de los valores informados, el valor corresponde a \$ 652.436.387 y no a \$ 739.977.096 como lo propuso la Administración en el Requerimiento Especial o en la suma de \$ 722.746.939 como lo oficializó en la Liquidación Oficial, en la que sin explicación alguna disminuyó el valor inicialmente propuesto.

Recuerda que es requisito esencial del requerimiento especial como de la liquidación oficial, contener todos las explicaciones de los renglones de la declaración que se pretende modificar, mandato vulnerado al observarse claramente la inconsistencia entre los valores relacionados en el “cuadro cuentas no registradas en la contabilidad” y el valor final propuesto y ahora corregido, sin explicar cuáles fueron los valores sumados doblemente, a qué mes correspondían; simplemente remiten a una tirilla anexa al expediente que no contiene la información que sirvió de fundamento para modificar el valor. En otras palabras, no existe congruencia entre lo investigado, lo propuesto y lo determinado en el acto oficial.

Además advierte, que el funcionario no plasmó juicio de inferencia lógica que permita deducir sobre el análisis de las cuentas bancarias, la existencia de ingresos no declarados; que los valores consignados en las cuentas bancarias o de ahorro figuran a nombre de terceros; o que no corresponden a las registradas en la contabilidad.

- Violación al debido proceso y al derecho de defensa.

Considera que la administración tenía el deber legal de practicar todas las pruebas oportunamente solicitadas, el no haberlas estimado conlleva a imputar o eximir de responsabilidad al administrado, particularmente a la contribuyente.

El análisis probatorio es parcializado, fragmentado y descoordinado y no responde a una valoración en conjunto de todas las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

En la investigación administrativa se incurre en irregularidades en materia probatoria, de lo que se infiere que el único fin de la administración es la imposición de sanciones, sin importarle que con ello se vulneren todas las garantías constitucionales y procésales del individuo, que frente a ella, queda en total indefensión.

- Valor probatorio de las copias.

Con ocasión del recurso de reconsideración se anexaron 1679 folios como prueba, sobre los cuales respondió la División Jurídica: “*De lo anteriormente expuesto se colige, que cuando se pretenda aportar como pruebas, copias o fotocopias de documentos, se requiere que estén precedidas de autenticación ante notario o juez que haya verificado el respectivo contenido y cotejado la fotocopia con el original. Teniendo en cuenta que en el presente caso, los documentos aportados, son documentos privados no auténticos y que por tanto carecen de valor probatorio frente a terceros y de fuerza obligatoria mientras no se establezca su autenticidad, este despacho no entró a conocer el contenido de los mismos, de conformidad con el artículo 178 del Código de Procedimiento Civil. (sic)*”

Considera que la Administración Tributaria al requerirle la autenticación de los documentos como requisito para conferirles valor probatorio, olvidó el principio de la buena fe, al proporcionarle mayor importancia y efecto jurídico a la constancia notarial sobre autenticidad que al contenido del documento.

Advierte que en toda actuación, debe presumirse la buena fe o demostrarse la falsedad, de no hacerlo quebranta no sólo el artículo 83 sino también el 228 de la Constitución Política, que hace prevalecer, en materia de administración de justicia, el derecho sustancial sobre las formas externas.

La consideración de la Administración Tributaria de exigir la autenticación de la copia como requisito esencial para otorgarle valor probatorio no es otra cosa que presumir la mala fe de quien la presenta, pues se le traslada la carga de probar que la copia es igual al original y que, en consecuencia, no puede engañar al juez ni defraudar a la contraparte.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, la apoderada de la Dirección de impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones y, en su lugar, solicita denegarlas.

Respecto al fondo del asunto, expuso los siguientes argumentos:

Considera el apoderado de la demandante que la Administración no valoró ni practicó las pruebas allegadas y que por consiguiente se evidenció un quebranto del debido proceso, el desconocimiento del derecho sustancial y la vulneración del

derecho a acceder a la administración de justicia, configurándose una vía de hecho, dando lugar a una inhibición por parte de los servidores públicos en su decisión.

Frente a las pruebas relacionadas por el contribuyente en el recurso de reconsideración consistentes en copias o fotocopias de comprobantes, libros, auxiliares, soportes internos y externos de costos, se expuso que con base en la investigación adelantada por la Subdirección de Fiscalización y los informes realizados por el CTI de la Fiscalía, la contabilidad no era confiable y menos no tenía capacidad probatoria; que los documentos carecían de valor probatorio, pues estos no eran auténticos ni reunían los requisitos exigidos por los artículos 252 a 254 , 268 a 277 y 279 del Código de Procedimiento Civil, para considerarlos como prueba.

Con fundamento en el Decreto 2649 de 1993, los artículos 48 a 60 del Código de Comercio y 777 a 774 y 781 del Estatuto Tributario, explicó que un contribuyente obligado a llevar contabilidad puede usarla como prueba a su favor, pero debe ceñirse a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las reglas que gobiernan los asientos contables, así como cumplir con el deber de conservar y exhibir los comprobantes y soportes, cuando la autoridad tributaria lo requiera; y para el caso el hecho de no haber presentado los documentos contables en el momento de la exigencia por parte de la Administración, además de que no reposaban en el domicilio fiscal, se convierte en indicio en su contra a la luz de lo dispuesto en el artículo 781 ibidem.

Señala que en la inspección tributaria realizada el 27 de enero de 2003, se solicitó al contribuyente poner a disposición de la Administración un computador con el programa de contabilidad de los años gravable 2000 y 2001, pero no fue posible la verificación debido a inconsistencias presentadas en el aplicativo.

- Improcedencia del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario - Desconocimiento de impuestos descontables.

Precisa que por corresponder al mismo tema, estos dos cargos los contesta simultáneamente.

La Administración Tributaria revocó la resolución sanción por no enviar información por incongruencia al momento de proponer la sanción, proceso independiente al que se discute la legalidad de los actos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre de 2000.

El rechazo de los impuestos descontables obedeció al hecho que al verificar la procedencia de costos y deducciones se encontraron:

- pagos sin el lleno de requisitos o soportes.
- soporte de pagos no procedente: contratos sin legalizar y sin firmas de las partes, facturas a nombre de terceros que se incluyeron como deducciones.
- Comprobantes de egreso verificados físicamente que no figuran en la contabilidad.

En síntesis, el contribuyente no cumplió con los requisitos para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables consagrados en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

- Improcedencia de la adición de ingresos por indebida valoración de la información exógena.

Señala que al comparar la información exógena de los terceros y la reportada por el contribuyente, se encontraron diferencias sustanciales, y en los cruces realizados posteriormente con dichos terceros se detectó que los valores reportados por ellos no coincidían con los valores informados por el contribuyente.

Aclara que el certificado del contador fue desestimado en razón a que no fue expedido con el mínimo de requisitos que consagra la Ley para su aceptación, esto sumado a la falta de credibilidad y confiabilidad de la contabilidad; porque no fue presentada en el momento de exigirla y debido a las inconsistencias encontradas entre lo reportado en la declaración, y lo informado por los terceros, no permitieron darle veracidad al mismo.

- Presunción bancaria.

De la información enviada por la entidades financieras correspondiente al año 2000 se estableció, que el total de ingresos de las cuentas que no figuran en la contabilidad corresponde a \$ 722.746.939 y la presunción aplicada a estas consignaciones se realiza teniendo en cuenta el porcentaje de ingresos de cada bimestre. De acuerdo con esto el porcentaje que le correspondía al bimestre julio-agosto de 2000, fue del 17.37% para un total de \$ 125.541.143 y un mayor ingreso determinado por consignaciones bancarias de \$ 18.831.171; la diferencia que aduce el demandante se dio entre el valor planteado en el requerimiento especial de \$ 739.977.096 y el propuesto en la liquidación de revisión 722.746.939, el cual obedeció a un error en la suma, que no modificó la base gravable.

Pone de presente, que las inconsistencias en la contabilidad que la misma revisora fiscal menciona en su informe, obedecen a las dificultades en la obtención de la información y a que no fue exhibida cuando la autoridad fiscal la requirió. La Administración tuvo en cuenta los valores de los extractos bancarios de las cuentas activas y no de las inactivas como lo indica el actor, y por configurarse los presupuestos del artículo 755-3 del Estatuto Tributario, estableció los ingresos por presunción, la cual admite prueba en contrario, pero no fue desvirtuada por el contribuyente.

- Indebida valoración de las pruebas – indebido procedimiento – falsa motivación.

Estos tres cargos los trata en uno solo por cuanto los argumentos expuestos por el apoderado de la demandante concurren al mismo tema.

Precisa que conforme con los hechos relacionados con la contabilidad, en especial con el manejo, conciliación y consolidación de ingresos y cuentas bancarias, la inclusión de transacciones ficticias por compras y servicios, la información incompleta, obligaban al contribuyente a desvirtuar la presunción propuesta y en consecuencia, la carga de la prueba quedaba a su cargo.

En relación a la falsa motivación alegada por el actor, en cuanto hubo diferencias entre los valores relacionados en el cuadro de “cuentas no registradas en la

contabilidad" y el valor final propuesto afirma que, el valor propuesto y el determinado fue correcto, y es el resultado de las cuentas activas que no se encontraron registradas en la contabilidad, por consiguiente, no hubo valoración indebida de las pruebas, ni indebido procedimiento.

- Violación al debido proceso y al derecho de defensa – valor probatorio de las copias.

Reitera lo dicho respecto del valor probatorio de los documentos privados.

En seguida advierte que no se violó el principio de la buena fe como lo quiere hacer ver el apoderado, por el contrario fueron los procedimientos y maniobras adoptados por el contribuyente encaminados a obstaculizar la labor fiscalizadora de la Administración, lo que le restó capacidad probatoria a la contabilidad.

El contribuyente con su conducta entorpeció la investigación, al punto de acudir a "cambios de dirección a otras ciudades", hecho que llevó a que el Director General de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución No. 05040 del 17 de junio de 2003 fijara el domicilio fiscal al contribuyente en la ciudad de Pereira.

- Compras ficticias de bienes y servicios.

A lo largo del proceso el apoderado de la demandante guardó silencio frente al tema de las transacciones ficticias por compras de bienes y servicios y pasivos inexistentes, por lo que explica que los valores de costos e impuestos descontables rechazados correspondieron a transacciones ficticias efectuadas con las sociedades que se relacionan, las cuales fueron detalladas en el Informe de Policía Judicial 188 y en el dictamen contable final 249:

- Importaciones, Exportaciones y Representaciones Latinoamericanas Ltda NIT. 890.110.827-5
- CI Importes S.A.
- Representaciones Unidas Ltda NIT. 860.004.042-8
- CI Maresa de Colombia Ltda NIT 830.012.622-4

En consecuencia, con la actuación descrita asumida por el contribuyente se materializa un fraude a la Ley Fiscal que persigue como único fin la evasión.

- Sanción por inexactitud.

Recalca que la demandante no discute los actos en este aspecto, y solicita que la sanción se mantenga, a la luz de lo dispuesto por el artículo 647 del Estatuto Tributario, pues el contribuyente omitió ingresos e incluyó costos y deducciones inexistentes y en general, en la declaración utilizó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales derivó un menor impuesto a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 15 de febrero de 2007, el Tribunal Administrativo de Risaralda deniega las suplicas de la demanda con fundamento en la posición expuesta por esta Corporación en sentencia del 1 de febrero de 2007⁶, señalando lo siguiente:

⁶ Procesos 2005-00807 y 2005-00804, Magistrado Ponente Dr. Fernando Alberto Álvarez Beltrán.

Precisa el a quo, que la información allegada en la inspección tributaria, en la diligencia de registro, en la aportada por la Fiscalía General de la Nación y la obtenida a través de la información exógena, los cruces con terceros que tenían negocios con la sociedad, son suficientes para determinar la veracidad de la información contable acerca de pagos, costos, deducciones, pasivos, que dan cuenta de las graves inconsistencias presentadas en la contabilidad del año 2000, las cuales le restan confiabilidad para ser valorada como prueba a su favor y menos para ser considerada como fuente de la declaración tributaria presentada por la contribuyente.

Agregó que le asiste razón a la Administración Tributaria, al haber descartado como prueba a favor de la sociedad contribuyente la contabilidad por no reflejar la situación real de la entidad y no ajustarse en su integridad a lo previsto en los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario; igual argumentación aplica para no dar valor probatorio a las certificaciones expedidas por contador público o revisor fiscal.

En cuanto a las 1679 copias allegadas con el recurso de reconsideración, advirtió que es cierto que en materia tributaria la jurisprudencia ha valorado la eficacia probatoria de los documentos privados, sin sujeción estricta a su autenticidad y a la fecha cierta, esto es calificando su valor probatorio no solo en atención a los mencionado aspectos, sino en consideración a los demás elementos de convicción, de tal manera que los documentos privados no requieren autenticidad y fecha cierta para surtir efectos probatorios cuando respaldan asientos de contabilidad llevada en debida forma. No obstante, en el caso no puede decirse que la documentación aportada en copia hiciera parte de la contabilidad llevada en debida forma, pues como quedó establecido, en la contabilidad de la sociedad fueron detectadas serias inconsistencias que impiden su valoración a favor del contribuyente.

Agrega que la contribuyente tuvo la oportunidad de controvertir la decisión adoptada por la DIAN, insistiendo en la valoración de la prueba documental y aportar otros elementos de prueba, sin que de modo alguno pueda considerarse que se le ha vulnerado el derecho al acceso a la administración de justicia, al debido proceso y el derecho a la defensa, este último por el contrario lo desplegó de manera plena con las garantías legales y constitucionales.

En cuanto a la presunción bancaria estimó que era perfectamente aplicable, respecto de la suma total de las rentas del año; el hecho presumido se tiene por establecido mientras no se acredite lo contrario por el interesado, para quien se invierte la carga de la prueba ante la ventaja probatoria que ofrece la presunción, presunción que no desvirtuó la sociedad demandante.

Precisa, que en la investigación adelantada se detectaron compras ficticias, inconsistencias graves en la contabilidad, informe de la revisoría fiscal, que llevó a la Administración Tributaria a tomar directamente de los extractos bancarios los ingresos allí registrados y aplicar la presunción para determinar la renta líquida gravable en el porcentaje legal.

Frente al cargo de indebida valoración de la información exógena, considera el a quo que la DIAN dentro del proceso de fiscalización, no podía desatender la información suministrada por los terceros, toda vez que era innegable la

irregularidad en la contabilidad de la contribuyente, lo que la hacia inepta tanto para demostrar la veracidad y exactitud de los valores reportados en la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre del 2000, como para desvirtuar la información suministrada por los terceros.

Por último en lo referido al cargo de desconocimiento de impuestos descontables e improcedencia en la aplicación del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario, considera que el proceso por el cual se pretendió sancionar a la actora por no enviar información, es independiente del de determinación del impuesto.

Concluye afirmando, que los principios de publicidad y contradicción se surtieron, pues las actuaciones le fueron dadas a conocer a la contribuyente y estas fueron controvertidas por ella. Así mismo no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara los actos demandados.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la demandante interpone dentro de la oportunidad legal recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

El memorial del recurso de apelación es una trascipción literal del escrito de demanda, en cuanto a la improcedencia del literal b) del artículo 651 del E.T. y de la adición de ingresos por indebida valoración de la información exógena; indebida valoración de las pruebas allegadas, indebido procedimiento, falsa motivación, violación al debido proceso y al derecho de defensa.

Insiste en que el desconocimiento de los impuestos descontables, no se debió a las inconsistencias halladas en la contabilidad, sino por la expedición del pliego de cargos previo a la imposición de la sanción por no enviar la información la cual fue revocada, es decir, desapareció del mundo jurídico, lo que a su juicio es suficiente para reconocer los impuestos descontables solicitados en la liquidación privada.

Agrega que la Administración tenía el deber legal de practicar todas las pruebas oportunamente solicitadas, lo que conlleva a que el análisis probatorio sea parcializado, fragmentario y descoordinado y no responda a la valoración conjunta de todas las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en los alegatos de conclusión reiteró lo expuesto en la demanda, alegatos de conclusión en primera instancia y en el recurso de apelación⁷.

La entidad demandada afirma que el recurso de apelación no cuestiona el fallo de primera instancia, lo que busca en realidad, es que el Consejo de Estado estudie nuevamente el asunto en litis como si fuera el fallador de primera instancia; conforme a lo cual se remite es su totalidad al contenido de la contestación de la demanda

Sin embargo, precisa que en cumplimiento de las funciones de fiscalización, la Administración Tributaria verificó la información declarada por la sociedad contribuyente por los años gravable 2000 y 2001, de la cual pudo establecer que:

⁷ Folio 388 a 410

- la sociedad omitió ingresos gravados, los cuales correspondían a cuentas bancarias no contabilizadas,
- se constató la existencia de compras ficticias de bienes y servicios gravados, que fueron declarados como costos.
- la sociedad declaró impuestos descontables relacionados con las compras ficticias o sin soportes legales.

Todo lo anterior fue suficiente para el desconocimiento probatorio de la contabilidad, y para restarle valor probatorio a las certificaciones del contador o revisor fiscal.

Agrega que los actos demandados se ajustan al procedimiento legal y tienen su fundamento en pruebas legal y pertinente aportadas a la actuación, sin que de forma alguna se hayan ignorado los derechos del contribuyente.

El Ministerio Público en esta oportunidad procesal no intervino.

TRÁMITE ADICIONAL

Dentro de la oportunidad legal para alegar de conclusión, la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. y la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES solicitaron a esta Corporación, la aprobación del Acuerdo Conciliatorio suscrito en el Acta No. 135 del 25 de septiembre de 2007 del Comité de Defensa Judicial y Conciliación de la DIAN.

El 23 de noviembre de 2007 el Despacho sustanciador mediante auto, negó la solicitud de aprobación de conciliación por no cumplir con el requisito de oportunidad señalado en el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006⁸.

Ante esta decisión la sociedad interpone el recurso ordinario de suplica, el cual fue resuelto con decisión confirmatoria por Auto del 27 de marzo de 2008⁹.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso materia de litis, se impugna la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000019 del 18 de marzo de 2004 y de la Resolución Confirmatoria No. 160772005000012 del 25 de febrero de 2005, actos a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira, modificó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al cuarto (4) bimestre de 2000, y le determinó la suma de \$1.257.390.676 por impuesto y una sanción por inexactitud de \$ 61.355.598.

En primer lugar se enfatiza que el demandante ante la jurisdicción guardó silencio frente a la sanción por inexactitud impuesta, por lo que la Sala no se pronunciará sobre el tema.

La sociedad al presentar el recurso de apelación manifiesta su inconformidad con la adición de ingresos y el desconocimiento de los impuestos descontables, por existir violación directa a las normas por parte de la Administración Tributaria.

⁸ Folio 338 a 339 cuaderno principal

⁹ Folio 379 a 383 cuaderno principal

Al efecto insiste en que no es aplicable el literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario; que la Dian incurrió en indebida valoración de las pruebas; indebido procedimiento; falsa motivación, violación del derecho al debido proceso y a la defensa.

Para resolver:

Debido proceso y valoración de pruebas.

Considera el apoderado de la demandante que la Administración no valoró ni practicó las pruebas allegadas y que por consiguiente se quebrantó el debido proceso, se desconoció el derecho sustancial y se vulneró el derecho a acceder a la administración de justicia, lo cual configura una vía de hecho, dando lugar a una inhibición por parte de los servidores públicos.

Frente a las pruebas relacionadas por el contribuyente, la División Jurídica en la Resolución confirmatoria de la Liquidación Oficial de Revisión expuso, que sobre los hechos notorios de la contabilidad del contribuyente obtenidos en desarrollo de la investigación se estableció que la contabilidad no es confiable y que no goza de capacidad probatoria.

Las razones de la Administración Tributaria para no valorar la contabilidad de la sociedad contribuyente en el proceso de determinación, las copias y fotocopias en la etapa de discusión, se soporta en las siguientes actuaciones:

- La investigación en la Fiscalía se inició con el Despacho Comisorio No. 006 del 9 de julio de 2002 dentro del proceso 435111-79 proferido por la Coordinadora del Grupo de Investigaciones Económicas y Lavado de Activos del Cuerpo Técnico de Investigación Seccional Pereira, por medio del cual se exhorta al Jefe de la Sección de Investigación de la Dirección Nacional del Cuerpo Técnico de Investigaciones de Bogotá, para que asigne un contador para que investigue a las sociedades *IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4*.

Del informe presentado por la Fiscalía se estableció:

“Análisis de las transacciones ficticias.”

Las transacciones por compras de bienes y servicios con las cuatro empresas mencionadas en los numerales 1 a 4 corresponden a transacciones irreales como quedó demostrado en los informes de los funcionarios adscritos al Grupo de Investigaciones Económicas del C.T.I de Bogotá, quienes después de realizar las inspecciones judiciales en cada una de las cuatro empresas mencionadas concluyeron que en la contabilidad de las mismas no se encontró vínculo comercial con CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.

Lo anterior significa que las empresas IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4 durante los años 1999, 2000 y 2001 no realizaron ventas a CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.”

"CONCLUSIONES DEL INFORME DE POLICIA JUDICIAL No. 188.

Con la investigación contable realizada se concluyó que la empresa CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. durante el año 2000 registró en su contabilidad transacciones irreales de compra de bienes y servicios con las siguientes empresas y por los siguientes montos:

EMPRESA	VALOR
<i>IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y</i>	<i>\$ 68.007.525.00</i>
<i>REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA</i>	
<i>CI IMPORTEX S.A.</i>	<i>\$ 1.408.195.164.00</i>
<i>REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA</i>	<i>\$ 1.493.290.262.00</i>
<i>CI MARESA DE COLOMBIA LTDA</i>	<i>\$ 817.441.903.00</i>
<i>TOTAL</i>	<i>\$ 3.786.934.854.00</i>

Con la contabilización de las facturas por compras irreales CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. defraudó a:

- *El estado, puesto que pagó un menor valor del impuesto de RENTA y VENTAS.*
- *La misma empresa a sus accionistas pues con base en compras ficticias se realizaron cruces de cuentas cancelando saldos de cuentas deudoras (cuentas por cobrar) sin que a la empresa le ingresara el dinero correspondiente a las cancelaciones.*
- *Y posiblemente a los usuarios de los Estados Financieros (Sector financiero, inversionistas, accionistas, público en general) pues al presentar Activos irreales dentro del rubro Activos Fijos, podría inducir a que los usuarios tomaran decisiones equivocadas a favor de la empresa CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.*

Se benefició a algunas personas naturales, tales como RODRIGO HUMBERTO PATIÑO CARDONA, LIGIA DEL SOCORRO GIRALDO RICO y DANIEL LOPEZ FLORIAN, pues en las cuentas bancarias de ellos se consignaron los dineros con los que aparentemente se cancelaban las facturas por las compras ficticias. Se encontró relación entre estos y los socios de la empresa que asesora CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. denominada Servicio Integral de Apoyo Fiscal SIAF de la cual son socios los señores GUSTAVO ADOLFO QUINTANA y RUBEN DARIO VELEZ RICO”

-Informe de la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN.

Los días 1, 2 y 3 de agosto de 2002 la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectúo diligencia de registro en las instalaciones de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A., en la que se obtuvieron las pruebas que se relacionan a continuación correspondientes a la contabilidad en la cual se detallan los registros de las transacciones realizadas con algunas empresas beneficiarias de pagos por compras ficticias por valor de \$ 3.786.934.854:

- Factura No. 11109970 a nombre de CI IMPORTEX S.A. de fecha 5 de septiembre de 2000 por valor de \$ 121.630.693 y la No. 11109981 de fecha 8 de septiembre de 2000 por valor de \$ 110.636.200.
- Comprobante de egreso No. 9500090 del 19 de noviembre de 1999 a nombre de CI IMPORTEX S.A. por valor de \$ 7.262.929 por cancelación de la Factura No. 11109970.
- Comprobante de egreso No. 9100107 del 12 de febrero de 2001 a nombre de CI IMPORTEX S.A. por valor de \$ 3.800.919.
- Comprobante de egreso No. 3901097 a nombre de CI MARESA DE COLOMBIA LTDA por valor de \$ 7.567.779 el cual fue cancelado con el cheque No. 6249789 del Banco de Bogotá.

- Cambio de dirección.

De la verificación efectuada a las instalaciones de la Cámara de Comercio de Pereira, se encontró Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 3 de enero de 2003, en la cual el representante legal de la sociedad, manifiesta el motivo del cambio de dirección:

“...

El principal motivo por el cual se llegó a proponerle a la honorable asamblea el cambio de domicilio de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A., es que nos hemos sentido demasiado acosados por la DIAN de Pereira, no descansan con sus visitas, requerimientos, creemos que con esta decisión se puede aliviar un poco la decisión, creemos que nos puede ayudar y la única forma de saberlo es haciendo el cambio, hay casos puntuales como el de la Rosa, Nicole y Suzuki, quienes cambiaron de domicilio y la situación les cambio un poco, esperemos que con la decisión que se pretende tomar se alivie un tanto la situación...Sometida a consideración de los asistentes la anterior proposición se aprueba por unanimidad. (Folio 1855 del Tomo 3)

...”

Para la Sala es indudable que todas las situaciones narradas afectaron la contabilidad de Cable Unión de Occidente S.A., ésta perdió eficacia probatoria, debido a que en la investigación tributaria quedó demostrada que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Así mismo no se aportó la contabilidad en el momento requerido por los funcionarios de la División de Fiscalización y, no explicó la ocurrencia de hechos de fuerza mayor o caso fortuito.

El Decreto 2649 de 1993, especifica los principios contables generalmente aceptados, así como también el conjunto de conceptos y reglas que se deben observar al registrar los datos contables de un ente económico. Es así que los registros en los libros y los soportes deben guardar la debida correspondencia, habida cuenta que la contabilidad constituye un todo indivisible e integral.

Dentro del proceso de determinación es tal la importancia de la contabilidad, que es el punto de referencia para que la Administración Tributaria pueda establecer las circunstancias frente al desarrollo de la actividad mercantil del comerciante, en esa medida, si el comerciante está obligado a llevarla de manera completa y fidedigna, resulta entendible que si los registros en ella contenidos no prueban su actividad, no se le asigna valor probatorio en caso de verificación tributaria.

Observa la Sala que la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. no refleja la situación fiscal y económica del negocio, razón suficiente para no tenerla como prueba idónea para desvirtuar las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria. En estos términos no puede aplicarse lo determinado por el artículo 772 del Estatuto Tributario¹⁰ en cuanto a la capacidad probatoria de la contabilidad a favor del investigado, al quedar demostrado el incumplimiento de las normas contables y de los artículos 773 y 774 ibídem que establecen:

"Art. 773.- Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

- 1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*
- 2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o mas libros, la situación económica y financiera de la empresa.*

Art. 774.- Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- 1. Estar registrados en la cámara de comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.*
- 2. Estar respaldados por comprobantes internos y externos.*
- 3. Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.*
- 4. No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.*
- 5. No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio".*

La simple lectura de las normas permite establecer la existencia de unos condicionamientos para que la contabilidad del demandante constituya prueba a su favor y, es que sea llevada en debida forma, es decir, la falta de atención de los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional hace que la misma, no tenga valor probatorio alguno.

Conviene precisar que a partir del informe de la Fiscalía, de la inspección tributaria, de la diligencia de registro, la Administración de Impuestos comprobó la existencia de movimientos ficticios relacionados con activos, costos, deducciones, impuestos descontables y pasivos por el año gravable de 2000, por compra de bienes y servicios

¹⁰ Art. 772.- La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

En estas condiciones no tiene soporte jurídico la manifestación del apelante en cuanto a “...quebranto del debido proceso, el desconocimiento del derecho sustancial y la vulneración del derecho a acceder a la administración de justicia, lo cual configura una vía de hecho, dando lugar a una inhibición por parte de los servidores públicos”, pues como se indicó la Administración detectó inconsistencias en la contabilidad del año gravable 2000, lo que condujo a su desconocimiento como prueba fehaciente de los hechos glosados.

Esta Sala en relación con el tema ha manifestado:

“...conforme a los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba suficiente a su favor, siempre que se lleven en debida forma, que estén registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según si el contribuyente está obligado o no a llevar contabilidad; que se encuentren respaldados por comprobantes internos y externos; que reflejen toda la situación de la entidad o persona natural; que no se hayan desvirtuado por los medios probatorios permitidos en la ley, y que el contribuyente no se encuentre en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio¹¹.

En caso de que exista desacuerdo entre los datos de la declaración de renta y los asientos de contabilidad que registran los libros, prevalecen los últimos (artículo 775 ibídem). Y, si las cifras registradas en dichos asientos respecto de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos, exceden del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entienden comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes (artículo 776 ibídem¹²).

...”

En consecuencia, el valor probatorio de la contabilidad, depende de que esta sea llevada en la forma ordenada por la Ley, que cumpla los requisitos consagrados en el Decreto 2649 de 1993 y en el Estatuto Tributario, sin cuya observancia no puede considerarse valida para justificar los hechos que por este medio probatorio procura probar.

No prospera el cargo.

Improcédencia del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario - Desconocimiento de impuestos descontables.

Considera el apoderado del demandante, que al haber revocado la Administración Tributaria, el acto sancionatorio por no enviar información cuyo fundamento fue el rechazo de los impuestos descontables, al no producir dicho acto efectos jurídicos, no podía tenerlo en cuenta para proferir una decisión en contra de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. en el proceso de determinación.

¹¹ ARTICULO 74 del C. de Co. [...] Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

¹² Sentencia del 18 de marzo de 2010, Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01388-01(16729) C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia

El artículo 771-2 del Estatuto Tributario exige para el reconocimiento de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas que el documento soporte, la factura, cumpla con algunos de los requisitos de los artículos 617 y 618 ibídem:

- b) *Apellidos y nombre o razón social y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.*
- c) *Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al respectivo descuento.*
- d) *Llevar un número correspondiente a un sistema de numeración consecutiva.*
- e) *Fecha de expedición*
- f) *Descripción de los artículos vendidos o servicios prestados.*
- g) *Valor total de la operación.*

De igual manera el artículo 618 del Estatuto Tributario determina como requisito adicional para los responsables que pertenezcan al régimen común, la discriminación del correspondiente impuesto sobre las ventas.

Lo anterior permite concluir que no le asiste razón al demandante en el sentido, de que por haberse revocado el acto que impuso sanción por no informar, no había lugar al rechazo de los impuestos descontables, pues al tenor del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para su procedencia deberá aportarse la factura o el documento equivalente, requisito que la sociedad no cumplió, por lo que no procede su aceptación.

Es de precisar que el proceso en el cual se determinó sancionar a la sociedad demandante por no enviar información, es totalmente independiente del que en este momento se controvierte. De manera concreta versa sobre las modificaciones de la declaración del impuesto sobre las ventas del cuarto (4) bimestre de 2000, en el cual se rechazan los impuestos descontables por las inconsistencias establecidas en la contabilidad del contribuyente.

Se advierte que la naturaleza y finalidad del proceso sancionatorio son diferentes a las del proceso de determinación, el primero tiene relación con el incumplimiento de los deberes formales del contribuyente tales como, la inscripción en el RUT, la obligación de facturar, de enviar información, de llevar libros de contabilidad, de declarar y, el de determinación corresponde a la verificación de la obligación sustancial, referida a la liquidación y pago del tributo.

Se reitera lo precisado por la Sala en la Sentencia del 26 de noviembre de 2009, C.P. Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, Rad. 16502:

“...

El procedimiento que culmina con liquidación oficial de revisión, tiene por objeto modificar las declaraciones privadas, cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor, no fue la correcta; por su parte el proceso sancionatorio pretende castigar las infracciones a las normas tributarias.

...”

El criterio jurisprudencial en cita, permite a la Sala desestimar el argumento del demandante que revocado el acto sancionatorio no había lugar al rechazo de los impuestos descontables.

En consecuencia, no prospera el cargo.

Improcedencia de la adición de ingresos por indebida valoración de la información exógena.

La información exógena es el conjunto de datos que las personas Naturales y Jurídicas deben presentar a la DIAN según lo establezca el Director General, sobre las operaciones con sus clientes, con el fin de efectuar los estudios y cruces de información necesarios para el debido control de los tributos.

Durante la investigación realizada por la División de Fiscalización se solicitó tanto la información exógena reportada por la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. como la información exógena de los terceros con los cuales tuvieron transacciones durante el año 2000.

En la información exógena, la División de fiscalización encontró diferencias sustanciales¹³ entre lo informado por la sociedad demandante y los terceros, posteriormente realizó cruces de información con los terceros en los cuales los valores reportados por el contribuyente no coincidían con los valores reportados por la sociedad Cable Unión de Occidente S.A.

Las diferencias entre los valores reportados como IVA descontable por costos y deducciones y los valores reportados por terceros como IVA cobrado por ingresos recibidos por Cable Unión de Occidente S.A., en el año 2000 son las siguientes:

NIT	RAZON SOCIAL	IVA DESCONTABLE INF. EXOGENA	IVA DESCONTABLE RESPUESTA AL REQUERIMIENTO	DIFERENCIA
10.116.591	MERHEG MARUN HABIV	\$ 3.712.000	\$ 418.123	\$ 3.293.877
890.301.680	MOTO VALLE CALI	\$ 18.046.000	\$ 8.502.052	\$ 9.543.948
811.019.900	TV OCCIDENTE LTDA	\$ 29.981.000	\$ 27.216.911	\$ 2.764.089
TOTAL DIFERENCIA	A			\$ 15.601.914

Considera la Sala que mal podía la Administración Local de Impuestos de Pereira, desestimar la información enviada por los terceros que reposan a folios 2410 a 2422 del Tomo 5, precisamente porque ésta era la adecuada para esclarecer los valores de las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, costos, impuestos descontables, gastos, deducciones; cuando era evidente la irregularidad en la contabilidad.

¹³ Folio 3090 a 3091 del Tomo 6

Al respecto la Administración en el Acta de Inspección Tributaria de fecha 16 de junio de 2003¹⁴ señala:

“...
CRUCE CON LA COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN.
(...)

Como puede apreciarse existen diferencias claras entre los valores reportados a la COMISIÓN NACIONAL DE TV y a la DIAN, lo que demuestra la falta de seguridad en la información presentada por la sociedad a los diferentes organismos de control, lo cual quedó evidenciado durante el desarrollo de la inspección tributaria en la cual fue imposible acceder a los auxiliares de la sociedad, ...”

Estas diferencias en los valores reportados en la información exógena, la carencia de idoneidad de la contabilidad, son suficientes para considerar como lo hizo la Administración y lo decidió el a quo, que no es posible proporcionarle valor probatorio a los documentos adjuntados a la respuesta al requerimiento especial así como al memorial del recurso de reconsideración, pues estos no constituyen el medio de prueba idóneo y eficaz para la demostración de los hechos materia del proceso.

El contribuyente presentó ante las oficinas de la Administración de Impuestos Nacionales una certificación de contador público, para acreditar sus costos, gastos y los impuestos descontables. Esta constancia constituye prueba contable de acuerdo con el artículo 777 del Estatuto Tributario¹⁵.

Para que las certificaciones de contador público o revisor fiscal se consideren pruebas suficientes, deben permitir llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

Sobre el tema, se pronunció la Sala, en Sentencia del 25 de septiembre de 2008, C.P. Doctor Héctor J. Romero Díaz, Radicación No. 25000-23-27-000-2003-02203-01(15255)

“...Si bien el artículo 777 del Estatuto Tributario señala que la certificación de los contadores o revisores fiscales es suficiente para presentar en las oficinas de la Administración pruebas contables, la jurisprudencia ha precisado que para que estos certificados sean válidos como prueba contable deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad; deben expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales; si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio; si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos, y si reflejan la situación financiera del ente económico¹⁶. ”

¹⁴ Folio 3104 Tomo 6

¹⁵ Art. 777.- La certificación de contador público y revisor fiscal es prueba contable. Cuando se trate de presentar en las oficinas de la administración pruebas contables, serán suficientes las certificaciones de los contadores o revisores fiscales de conformidad con las normas legales vigentes, sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes.

¹⁶ Sentencias de 14 de junio de 2002, Exp. 12840. C.P. Dra. Ligia López Díaz y de 11 de septiembre de 2006, Exp. 14754, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

Como lo precisó la Sala, 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 de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones¹⁷...”.

En la certificación de contador público aportada por el actor, no pueden verificarse los anteriores requisitos, y fue desvirtuada por la Administración por las irregularidades en la contabilidad, es decir, no puede ser prueba a su favor cuando fiscal y penalmente quedó demostrado que la contabilidad carece de valor probatorio, ya que se debe demostrar la verdad material de las operaciones y, no la formal, por tanto dicha prueba resulta inconducente, pues se repite, la Administración Tributaria no fundamentó el rechazo de los impuestos descontables en la falta de contabilización, sino en la calificación de ficticios, derivados de los hechos y circunstancias reseñadas que la sociedad no pudo desvirtuar.

No prospera el cargo.

Presunción bancaria

Indica el demandante que en la Liquidación Oficial no se especificó sobre cuales de las 28 cuentas bancarias se estableció la presunción bancaria, teniendo en cuenta que de las 28 muchas estaban inactivas.

Observa la Sala en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión¹⁸ lo siguiente:

“Las cuentas que se tomaron como base son las siguientes:

- Banco Ganadero Cta Cte No. 416170100002210 Vr Consignaciones \$ 706.698.209. Se corrigió error de suma ya que se llevaron valores doblemente (tirilla anexa al expediente)*
- Davivienda de Medellín. Cta Cte 0360-6999-9823 Vr. Consignaciones \$ 16.048.730 ...”*

Se colige, que de las 28 cuentas bancarias reportadas por las entidades financieras sólo se tomaron las dos (2) activas; en consecuencia no existe violación a los artículos 704 y 711 del Estatuto Tributario, por el contrario hubo correspondencia entre lo propuesto en el Requerimiento Especial y lo determinado en la Liquidación Oficial de Revisión.

En cuanto a la adición de ingresos, que fue determinada sobre el valor de las consignaciones en las cuentas bancarias de Davivienda y Banco Ganadero que no figuraban registradas en la contabilidad de la demandante y, de acuerdo con los preceptos legales, el Tribunal la consideró ajustada a derecho al considerar que desvirtuada la prueba contable le correspondía a la Administración establecerlos directamente de los extractos bancarios, y aplicar lo previsto en el artículo 755 del

¹⁷ Sentencias de 25 de noviembre de 2004 Exp.14155 C. P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y de 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz.

¹⁸ Folio 50 cuaderno principal

Estatuto Tributario, cuyo texto disponía antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003 lo siguiente:

"Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro. Cuando existan indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro, que figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un 15% del valor total de las mismas. Esta presunción admite prueba en contrario.

Para el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, dicha presunción se aplicará sin perjuicio de la adición del mismo valor, establecido en la forma indicada en el inciso anterior, como ingreso gravado que se distribuirá en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

Los mayores impuestos originados en la aplicación de lo dispuesto en este artículo, no podrán afectarse con descuento alguno".

De los términos de la norma se infiere que dentro de los presupuestos para que aplique la presunción legal allí prevista, está referida a la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados en cuentas propias, cuentas de terceros o en cuentas no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, a ingresos propios.

Las cuentas bancarias a que se refiere la Administración de Impuestos son aquellas que figuran a nombre del contribuyente y utilizadas para consignar sus propios ingresos pero que no corresponden a las registradas en la contabilidad, estando obligado.

Para la Sala los argumentos del demandante no desvirtúan la adición de ingresos, pues se observa en los extractos que la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. es la titular de las mismas¹⁹. Ahora el solo hecho de no haberlas incluido en la contabilidad hace procedente la determinación de la renta presuntiva por el método de presunción de consignaciones bancarias.

En la investigación administrativa se constató que la contabilidad no reflejaba en forma fehaciente la realidad de las operaciones mercantiles de la sociedad demandante, toda vez que existían ingresos no incluidos en ella, hecho que obligó a la Administración a apartarse de la contabilidad y continuar la investigación utilizando otros medios probatorios a través de los cuales se determinaron ingresos no contabilizados, ni declarados.

En consecuencia, se configuran los supuestos fácticos que señala el artículo 755-3 del Estatuto Tributario para que opere la presunción, toda vez que está demostrado y, no han sido desvirtuados los indicios graves apreciados para no considerar que los valores consignados en las cuentas bancarias a nombre de la demandante corresponden a operaciones generadoras de ingreso, pues coinciden los números de cuenta y razón social reportados por las entidades financieras, lo

¹⁹ Folio 1011 a 1139 del Tomo7

que originó la adición de ingresos gravados con el 15% del total de las consignaciones realizadas en las cuentas corrientes No. 0360-6999-9823 de Davivienda [Medellín] y No. 416170100002210 del Banco Ganadero.

Esta presunción admite prueba en contrario y la demandante en la instancia jurisdiccional no aporta pruebas que desnaturalicen o dejen sin sustento el acervo probatorio recopilado por el ente fiscal para la aplicación de la presunción.

No prospera el cargo.

Indebida valoración de las pruebas – indebido procedimiento – falsa motivación.

Los tres cargos se tratarán en uno solo por cuanto los argumentos del actor se refieren al mismo argumento.

Señala el demandante que la Administración en la etapa de investigación, determinación y discusión del impuesto no realizó la conciliación bancaria; manifiesta que la misma tenía la carga de la prueba.

El artículo 755-3 del Estatuto Tributario dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente, con el fin de desvirtuar los indicios graves establecidos por la Administración Tributaria en su contra.

En el presente caso, el demandante señaló que el funcionario de la DIAN omitió la realización de una labor importantísima al interior de la investigación, la conciliación bancaria que le permitía establecer con precisión los ingresos mensuales y en especial de las cuentas objeto de la presunción bancaria.

La anterior afirmación no es acertada, en tanto que la prueba para demostrar lo contrario debe ser aportada por el investigado y no solicitada por él al ente fiscal; en el proceso tributario se ha establecido, que la carga de la prueba recae sobre quien impugna el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, cualquiera sea su contenido.

El demandado debía probar en las instancias procesales los hechos constitutivos, esto es, el supuesto fáctico de la norma cuya aplicación se pide. El demandante se limita a negar los hechos, sin aportar otros.

Es necesario precisar que en el informe parcial realizado por la División de Investigaciones Especiales de la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN – Nivel Central, como resultado del Registro, se tiene la Queja No. 1 que dice:

“...la señora CLAUDIA LORENA SALDAÑA MONTOYA, Revisora Fiscal de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. con tarjeta profesional No. 59110 presenta renuncia al cargo a la asamblea general de Accionistas con fecha Diciembre 21 de 2.001, soportada entre otras, por las siguientes razones:

- *No ha existido una buena energía de trabajo entre la Revisoría Fiscal y la dirección de la organización.*
- *No comparto algunas prácticas contables que le están dando a algunas transacciones en la organización.*
- *El sistema de control interno de la Empresa no es integral.*

- (...)"

La anterior situación, aunada a las irregularidades de la contabilidad, así como al informe de revisoría fiscal, constituyen un indicio grave en contra del contribuyente.

Así las cosas, para la Sala no es acertada la solicitud presentada en el recurso de reconsideración, en cuanto que la Administración Tributaria debía efectuar un cuadro comparativo de la conciliación de las cuentas bancarias, ya que la carga de la prueba era del demandante, quién debía probar la no existencia de los hechos que se presumen, por consiguiente, trasladar la carga de la prueba es toda una equivocación.

Falsa Motivación.

Referente a la falsa motivación, por cuanto los valores indicados en el requerimiento especial y el valor final propuesto en la liquidación oficial presentan inconsistencias, no le asiste razón al demandante, pues los valores son los correctos, y se obtuvieron como resultado del análisis de las cuentas bancarias activas que no se encontraron registradas en la contabilidad, simplemente hubo un error de transcripción, que fue subsanado en la resolución de reconsideración que confirma la liquidación oficial de revisión, cuando señala el valor correcto en la suma de \$ 722.746.939.

Este hecho no constituye irregularidad para declarar la nulidad de la actuación, pues cuando la Administración Tributaria detecta un yerro dentro de las etapas de determinación o discusión puede corregirlo, sin que se enmarque dentro de las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario²⁰.

Las consideraciones aquí consignadas llevan a desestimar los cargos propuestos.

Violación al Debido proceso y al derecho de defensa – valor probatorio de las copias.

Considera el demandante que la Administración hizo un análisis de las pruebas parcializado, violándole todas las garantías constitucionales, pues tenía el deber legal de practicar las pruebas oportunamente solicitadas.

Agrega que solicitó en el memorial del recurso de reconsideración las siguientes pruebas:

- Que se realice la conciliación bancaria de cada una de las cuentas bancarias.

²⁰ Art. 730.- Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

- Que se realice cuadro comparativo de los ingresos mensuales de las cuentas bancarias frente a los movimientos declarados en los libros auxiliares.

Esto con el fin de concluir si las cuentas son las mismas y, si están soportadas en la contabilidad de la sociedad.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se consagra el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra, esto es, la posibilidad de solicitar o allegar documentos con el fin de esclarecer la conducta que se le está imputando.

En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar; por lo que a Cable Unión de Occidente S.A., le correspondía confrontar los valores registrados en la contabilidad, de una cuenta de ahorros o corriente, con los valores que la entidad bancaria suministró a la Administración Tributaria por medio de los extractos bancarios.

Esta conciliación la debió realizar Cable Unión de Occidente S.A., tomando la información del libro auxiliar de bancos, en el cual debe registrar los movimientos realizados en las cuentas bancarias, como son el giro de cheques, consignaciones, notas debitos, notas créditos.

Si la sociedad no estaba de acuerdo con la información enviada por Davivienda y el Banco Ganadero sobre los valores reportados en los extractos bancarios con los saldos del libro auxiliar, debió identificar las diferencias y las causas y solicitarle al Banco la corrección de la inconsistencia; una vez identificados los conceptos y valores que ocasionaban la diferencia, enviar la conciliación bancaria a la Administración Tributaria con los respectivos ajustes y, no solicitar que fuera ésta la que estableciera las diferencias o realizarla la conciliación.

En el caso, la Sala observa que la Administración Tributaria en el fallo del recurso de reconsideración se pronunció²¹ ante las pruebas solicitadas así:

“...

La recurrente solicita se realice cuadro demostrativo de la prueba documental aportada y su respectiva cuantificación; al respecto, este despacho considera que dentro del proceso de discusión de los actos administrativos proferidos por la Administración, corresponde al contribuyente aportar las pruebas que pretenda hacer valer a su favor, de tal forma que permita identificar claramente los hechos con los cuales pretende desvirtuar los valores determinados. Por lo anterior se hace necesario que dichas pruebas y en especial los documentos se encuentren debidamente organizados y claramente dispuestos a fin de llevar al ente fiscal al convencimiento de lo que pretenden probar.

...”

De lo anterior, puede concluirse que no se vulneró el debido proceso del contribuyente, toda vez que se valoró la petición frente a las pruebas solicitadas pero no se accedió a ellas por las razones atrás esbozadas, con lo cual no se afectó su derecho de defensa y de contradicción.

²¹ Folio 22 del cuaderno principal

En cuanto al principio de la buena fe, la Constitución Política ordena:

"ARTICULO 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas".

Esto hace referencia al deber ser de las autoridades administrativas de obrar con honestidad y claridad en la realización de todas y cada una de las actuaciones y a la obligación de los particulares de ajustar su proceder frente a la administración en los mismos términos.

En el caso está demostrado que el contribuyente con sus prácticas buscada el incumplimiento de la ley y entorpecer la investigación tributaria iniciada por la Administración Local de Impuestos de Pereira.

La sociedad Cable Unión de Occidente cambió de manera reiterada su domicilio, a tal punto que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales lo debió establecer mediante la Resolución 05040 del 17 de junio de 2003 en la ciudad de Pereira; y como quedó citado en el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 3 de enero de 2003, la única intención era evitar ser investigados por la Dian.

De todo esto queda claro, que quien violó el principio de la buena fe, no fue la Administración Tributaria, sino que por el contrario quien actuó con deslealtad, con intención negativa para evitar la actividad del ente investigador fue la sociedad demandante.

En este orden de ideas, es claro que el principio de la buena fe no fue transgredido, si no que fueron los procedimientos adoptados por el contribuyente los que obstaculizaron la labor de la Administración.

De otro lado, manifiesta el demandante que no fueron valoradas las 1679 copias allegadas con el recurso de reconsideración, en consideración a que estas no fueron autenticadas.

Precisa la Sala que el demandante no indica cual documento de las 1679 copias se debe valorar, por lo que el análisis se hará teniendo en cuenta la decisión adoptada por la Administración, en cuanto las excluyó por no reunir los requisitos del artículo 178 del Código de Procedimiento Civil²².

Al respecto el artículo 742 del Estatuto Tributario dice que *"La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos"* y el artículo 743 del mismo Estatuto establece que la idoneidad de los medios de prueba estriba, en la exigencia que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo cual

²² Folio 28 del cuaderno principal

concuerda con lo expresado en el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil en relación con el mismo tema, así:

“Apreciación de las pruebas. Las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos.

El juez expondrá siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba”.

Así las cosas, la Administración o el interesado podrán recolectar o aportar los medios de prueba a su alcance o de los terceros con los que efectuó las transacciones que consideren conducentes para llevar al convencimiento de la existencia o no de dicha obligación, correspondiéndole al funcionario competente estimar el valor probatorio correspondiente.

Señala el demandante que en su decisión, la Administración no aplicó lo dispuesto por el Decreto 2150 de 1995, mediante el cual se prohíbe a las autoridades administrativas exigir autenticación en los documentos.

El Decreto 2150 de 1995, suprime y reforma normas, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Entre las supresiones se encuentra la prohibición para exigir los documentos originales autenticados o reconocidos notarial o judicialmente.

El mismo Decreto en el artículo 150 señala:

“Afectación. Nada de lo dispuesto en el presente Decreto afectará disposiciones vigentes cuando las regulaciones, trámites o procedimientos se encuentren consagrados en códigos, leyes orgánicas o estatutarias”.

Lo anterior significa, que no es posible con base en el Decreto 2150 de 1995 exigir documentos autenticados, pero no se puede dejar de lado lo dispuesto por el artículo 767 del Estatuto Tributario que reza:

“Fecha cierta de los documentos privados. *Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación”.*

Según la norma, para que un documento privado, tenga valor probatorio, debe presentarse previamente ante notario público o ante otra autoridad administrativa, y sólo será legítimo a partir de la fecha en que conste dicha presentación.

De acuerdo con los documentos aludidos por el demandante, a través de los cuales pretende probar unos hechos que fueron desvirtuados con la inspección tributaria, cruce de información con terceros, diligencia de registro en las instalaciones de la empresa y con el informe de la Fiscalía General de la Nación, la Sala considera que solo podrían ser valorados por la Administración sin el requisito de la autenticidad cuando la contabilidad goce de veracidad y exactitud en los valores declarados, para el caso en el impuesto sobre las ventas del cuarto bimestre de 2000, es decir constituye medio de prueba fehaciente.

No obstante, como quiera que en el caso concreto no puede predicarse la idoneidad de la contabilidad, correspondía al demandante cumplir con las exigencias del artículo 254 del Código de Procedimiento Civil, el cual sobre la aportación de documento enseña lo siguiente:

“Las copias tendrán el mismo valor probatorio del original, en los siguientes casos:

- 1. Cuando hayan sido autorizadas por notario, director de oficina administrativa o de policía, o secretario de oficina judicial, previa orden del juez, donde se encuentre el original o una copia autenticada.*
- 2. Cuando sean autenticadas por notario, previo cotejo con el original o la copia autenticada que se le presente.*
- 3. Cuando sean compulsadas del original o de copia autenticada en el curso de inspección judicial, salvo que la ley disponga otra cosa”.*

De conformidad con la ley, de contenido claro, se aprecia que los documentos aportados al expediente para que los mismos hubieren sido valorados, se necesitaba de la autenticidad en alguna de las formas establecidas en el artículo en cita.

Por lo anterior concluye la Sala, que para darle valor probatorio a las 1679 copias debían estar respaldadas con la autenticación de notario, pues es la diligencia que da fe de que la copia que se sella corresponde al documento original.

No prospera el cargo.

Por las razones anteriores, no se dará prosperidad al recurso interpuesto y en consecuencia se confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A :

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 15 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Risaralda dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. contra la U.A.E DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 418 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ