

PASIVOS – Prueba / SOPORTES INTERNOS Y EXTERNOS – Contenido / CERTIFICACIONES – Valor probatorio. Contenido / SISTEMA DE COMPARACION PATRIMONIAL – La falta de prueba de los pasivos hizo que se profiriera la liquidación oficial de revisión por éste sistema

Los pasivos se deben respaldar con soportes internos y externos que demuestren su contabilización, tales como pagarés, facturas, etc., en tal forma que de los documentos contentivos de la obligación sea posible establecer la clase de pasivo, su vigencia y existencia al finalizar el período gravable y su procedencia como pasivo fiscal. En relación con las certificaciones, a través de las cuales los acreedores afirman que el demandante les adeuda las sumas de dinero allí relacionadas, observa la Sala que estas son ineficaces, puesto que tales documentos no indican las condiciones en que fue establecida la deuda, el plazo para el pago, los intereses pagados sobre el valor del préstamo y la existencia al final del período fiscal, por tanto, la situación fáctica planteada por el demandante no se ajusta a las exigencias establecidas en el Estatuto Tributario. Además, es evidente que los certificados privados tienen fecha de autenticación ante notario o ante cónsul, posterior a la fecha en que se surtió la inspección tributaria e incluso posterior al requerimiento especial del 21 de julio de 2004, es decir, las certificaciones fueron constituidas después de iniciado el proceso de fiscalización. Resulta claro para la Sala que la falta de prueba de los pasivos por parte del demandante, fue la causa para que la Administración Tributaria le profiriera liquidación oficial de revisión por el sistema de comparación patrimonial.

SANCION POR INEXACTITUD – No procede cuando existe diferencia de criterios / DIFERENCIA DE CRITERIOS – Versa sobre el derecho aplicable. Requisitos para que proceda

De la lectura del artículo 647 del Estatuto Tributario se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Observa la Sala que la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal; para que se pueda alegar la diferencia de criterio, los hechos y valores declarados deben ajustarse a la realidad, y debe demostrarse que los hechos cuestionados sucedieron como consecuencia de una interpretación diferente más no equivocada de la ley. En la situación que se analiza, es evidente que la sanción por inexactitud le fue impuesta al demandante por incluir pasivos sin soportes, lo que de acuerdo a la norma en cita genera el rechazo por parte de la Administración de Impuestos y se materializa el hecho sancionable

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. veintitrés (23) de febrero de dos mil once (2011)

Radicación número: 66001-23-31-000-2006-00545-02(17480)

Actor: EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del diecisiete (17) de octubre de 2008 del Tribunal Administrativo de Risaralda que negó las suplicas de la demanda, instaurada dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000020 del 13 de abril de 2005 y la Resolución No. 16077200600001 del 1 de febrero de 2006, a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2001 a cargo de EFRAÍN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ NIT 10.072.522-8.

ANTECEDENTES

El demandante los narra y se resumen así:

Mediante Auto de Apertura No. 160762003000918 del 21 de mayo de 2003, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira ordena iniciar investigación en el impuesto sobre la renta del año gravable 2001. Esta investigación tributaria surge por *Denuncia de Terceros* a Efraín Ernesto de la Pava López.

El 17 de marzo de 2004 se notifica por correo el Auto de Inspección Tributaria No. 160762004000038.

El 1 de abril de 2004 se inicia la inspección tributaria en las instalaciones del contribuyente, siendo atendida por el contador, quien informó que los libros de contabilidad y la documentación anexa se encontraban en la finca del señor Ernesto De la Pava, para lo cual solicitó plazo para su exhibición hasta el día 2 de abril de 2004.

El 2 de abril de 2004 se lleva a cabo la inspección tributaria, que termina el día 16 de julio de 2004, y se concluye que el contribuyente debe modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, con base en los siguientes hechos sancionables: 1) renta por comparación patrimonial, 2) irregularidades en la contabilidad y 3) sanción por inexactitud.

Por medio del Requerimiento Especial No. 160762004000150 del 22 de julio de 2004, se propone modificar la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001 por no presentar los soportes de los pasivos declarados en cuantía de \$ 744.311.689. Como consecuencia del rechazo se genera una diferencia patrimonial no justificada por efectos de ajustes a la renta de \$ 794.414.000 y la imposición de sanción por inexactitud por \$ 418.984.000.

Mediante escrito de fecha 21 octubre de 2004, el demandante dio respuesta al Requerimiento Especial alegando que los pasivos rechazados fueron legalmente adquiridos de conformidad con los recibos de pago que adjunta; y manifiesta que los

créditos obtenidos obedecen a préstamos con familiares que en la mayoría están obligados a declarar.

Aporta como prueba de sus afirmaciones la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de tres (3) de sus familiares y certificación autentica de aquellos que no presentan declaración de renta.

El 13 de abril de 2005, la División de Liquidación de la misma Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000020, por medio de la cual modifica la declaración del impuesto sobre la renta presentada por el demandante, por la vigencia fiscal 2001, admitiendo como prueba supletoria de los pasivos las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas que se relacionan, dado que dichos valores han sido declarados por quienes hicieron los préstamos, y en aplicación del artículo 746 del Estatuto Tributario, se encuentran amparadas por la presunción de veracidad:

- Ana Milena Buitrago B.	\$ 32.262.000
- Alejandro De la Pava B.	\$ 150.000.000
- Catalina De la Pava B.	\$ 150.000.000

Frente a los demás pasivos, la Administración Tributaria mantuvo el rechazo en la suma de \$ 414.312.000 y la diferencia patrimonial no justificada en la suma de \$ 422.856.000, al no demostrar para qué se usó el préstamo, en qué condiciones se pactó el pago de intereses, y la forma de pago que se pactó - *efectivo o cheque* - , y la fecha. Las certificaciones y los recibos de caja no llevaron al convencimiento pleno de la ocurrencia del hecho.

El 10 de junio de 2005, el actor interpone recurso de Reposición contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642005000020, en el cual indica que i) los recibos de caja, el registro contable, la certificación expedida por el revisor fiscal y las certificaciones privadas autenticadas son prueba idónea para demostrar la existencia de los pasivos. ii) la sanción por inexactitud no procede por ausencia de pruebas idóneas de los pasivos, como soporte de la afirmación transcribe apartes de la Sentencia 01-13963 del 14 de octubre de 2004 del Consejo de Estado.

La División Jurídica, mediante la Resolución No. 160772006000001 del 1 de febrero de 2006 confirma la actuación impugnada.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado judicial del señor Efraín Ernesto De la Pava López, solicitó ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Risaralda, que se declarara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No.160642005000020 del 13 de abril de 2005 expedida por la División de Liquidación y de la Resolución confirmatoria No. 160772006000001 del 1 de febrero de 2006 y, como consecuencia de lo anterior, se declare la firmeza de la Liquidación privada presentada por el actor.

Acusa como normas violadas el artículo 29 de la Constitución Política; los artículos 770, 787 y 647 del Estatuto Tributario; 251 y 279 del Código de Procedimiento Civil.

El concepto de violación lo desarrolla así:

Comprobación de pasivos.

Manifiesta que la Administración Tributaria aplica el artículo 787 del Estatuto Tributario de manera equivocada, por cuanto rechaza los pasivos por considerar que los mismos no se encuentran debidamente demostrados. Para explicar lo anterior, señala que dentro de la oportunidad legal se aportaron los comprobantes de caja, el registro de los libros de contabilidad, la certificación expedida por el revisor fiscal y los certificados o documentos privados debidamente autenticados por los acreedores.

Afirma que en el caso concreto los acreedores aceptaron expresamente el pasivo y que la exigencia de que se informe sobre todas las circunstancias de modo, tiempo y lugar es para aquellos casos en que el beneficiario del pasivo niegue su existencia.

Sanción por inexactitud.

Frente a la sanción por inexactitud impuesta manifiesta que no se extenderá en explicaciones, puesto que la misma ha sido analizada en la Sentencia 13963 del 14 de octubre de 2004 en los siguientes términos:

“...Acercas de la sanción por inexactitud la Sala reitera el criterio expuesto en anteriores oportunidades en virtud del cual se ha considerado que las deficiencias o vacíos probatorios no constituyen hecho irregular sancionable al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, en este aspecto prospera el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, y se levanta la sanción por inexactitud impuesta, teniendo en cuenta que en el caso bajo análisis el desconocimiento del pasivo declarado se confirma por ausencia de pruebas idóneas e inconducencia de las aportadas por el contribuyente, a través de las cuales ha pretendido justificar la diferencia patrimonial que se origina en el rechazo del pasivo...”

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada, a través de apoderado, se opone a las pretensiones de la demanda y solicita que se nieguen las suplicas de la demanda y se confirmen los actos administrativos acusados.

Considera que no hubo violación alguna por parte de los funcionarios de la Administración Tributaria, pues los actos acusados fueron legalmente proferidos, fundados en normas vigentes y aplicables al asunto en discusión.

La Administración Tributaria requirió la comprobación del total declarado por concepto de “*otros pasivos*” y el actor en la etapa investigativa no lo acreditó. Ahora, cuando allegó los respectivos documentos, estos fueron valorados y evaluados por los funcionarios competentes, aceptando únicamente \$330.000.000 por deudas contraídas por el actor durante el año gravable 2001 con Ana Milena Buitrago B. por \$ 32.262.000, Alejandro De la Pava B. \$ 150.000.000 y Catalina De la Pava B. \$ 150.000.000; por cuanto los valores fueron declarados oportunamente por los contribuyentes en calidad de acreedores.

Los pasivos restantes por \$ 414.312.000 se rechazaron por falta de documentos idóneos y por no cumplir las formalidades exigidas para su contabilización que permitiera establecer la clase de pasivo, vigencia y existencia al final del período gravable y la procedencia.

Adicionalmente indica, que contrario a lo expresado por el demandante, para demostrar los pasivos declarados, el contribuyente debía atender lo exigido por la ley tributaria para el reconocimiento y aceptación de los pasivos, y no puede afirmar que los documentos aportados en sede gubernativa constituyen plena prueba al tenor de los artículos 251 y 279 del Código de Procedimiento Civil.

Advierte, que en el proceso tributario los funcionarios, aplicaron las normas sustantivas y procedimentales tributarias, en el que el contribuyente tuvo la oportunidad de conocer y controvertir las decisiones administrativas. En consecuencia, no existió violación al principio constitucional del “*Debido Proceso*”.

Frente a la sanción por inexactitud, manifestó que se cumplieron los presupuestos para su imposición, por cuanto se demostró que los pasivos eran inexistentes y no fueron justificados, por lo cual se originó un menor impuesto.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 17 de octubre de 2008, el Tribunal Administrativo de Risaralda negó las súplicas de la demanda, por las siguientes razones:

Señaló, que el reconocimiento de los pasivos declarados por un contribuyente depende de la calidad de documentos con que éstos se respalden, pues es precisamente de aquellos de donde se establece su vigencia para el período fiscal en que fueron declarados.

Como soporte de su manifestación, transcribe apartes de la Sentencia 13019 del 12 de septiembre de 2002, Consejera Ponente Doctora Ligia López Díaz que dice:

“ (...)

Si bien a los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad la norma no les exige demostrar la realidad de las deudas con documentos de fecha cierta, sí deben respaldarse con los soportes externos que justifiquen la contabilización; como los documentos que se producen para realizar operaciones con terceros, de tal forma que los documentos donde consta la obligación, permitan establecer la clase de pasivo, su vigencia y existencia al fin del período gravable, así como su procedencia como pasivo fiscal.

(...)”

Agregó que una vez examinados los certificados privados, estos no cumplían con las exigencias para ser documentos eficaces para probar los pasivos, los mismos tienen fecha de presentación personal ante notario posterior a las fechas en las que se surtieron las inspecciones tributarias.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que no era procedente levantarla, en razón a que el contribuyente incluyó en su declaración pasivos que carecieron de comprobación y afectaron la base gravable, originando un menor impuesto a cargo.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante interpuso recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda en los siguientes términos:

Manifestó, que dentro de los documentos idóneos para comprobar los pasivos exigidos por la norma se encuentran no sólo los comprobantes de contabilidad sino también los certificados o documentos privados expedidos por los beneficiarios del crédito, en los que conste la existencia de los mismos.

Explica, que de los documentos aportados se puede determinar la existencia del pasivo a tal punto que aparecen relacionados los recibos de caja con los cuales se demuestra el ingreso de los dineros a la contabilidad del contribuyente, las certificaciones expedidas por los deudores y los registros en los libros de contabilidad.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señala que quedó demostrado que la diferencia entre el contribuyente y la Administración tributaria se originó en una diferencia o supuesto vacío probatorio con relación a los pasivos, lo que no constituye un hecho sancionable al tenor del artículo 647 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, solicita se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se acceda a las pretensiones de la demanda.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante en esta etapa procesal no intervino.

La demandada en los alegatos de conclusión reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda, y agregó, que los documentos presentados por el accionante como prueba de los pasivos no cumplen con lo establecido en los artículos 123 del Decreto 2649 de 1993 y 283 del Estatuto Tributario, ya que estos fueron presentados ante notario en fecha posterior a la de realización de las inspecciones tributarias.

En lo que respecta a la sanción por inexactitud, el demandante incurrió en violación del artículo 647 del Estatuto Tributario, al pretender que la Administración Tributaria le reconociera unos pasivos que no estaban debidamente comprobados, hecho que genera un menor impuesto a cargo.

Finalmente, solicita se confirme la sentencia apelada.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicita que se confirme la sentencia apelada.

En relación con el pasivo rechazado manifiesta que al no cumplirse con los requisitos legales para probar los pasivos, establecidos en el Estatuto Tributario y en los principios contables generalmente aceptados, es procedente su desconocimiento por parte de la Administración Tributaria y motivo suficiente para que el primer cargo no prospere.

Agrega que i) la contabilidad y los soportes, aportados con posterioridad a las diligencias adelantadas por la Administración Tributaria, no son prueba suficiente porque no cumplieron con el requisito de estar respaldados con comprobantes internos o externos, ii) los registros contables pierden veracidad en la medida en que al momento de la inspección tributaria eran inexistentes los soportes, iii) la ausencia de soportes es un indicio en contra y es fundamento para el rechazo y desconocimiento de los pasivos, y iv) los documentos aportados después del requerimiento especial no prueban plenamente los pasivos y resultan ineficaces por no ser prueba idónea de las obligaciones declaradas.

En cuanto a la sanción por inexactitud aclara que la inclusión de pasivos sin soportes da lugar a rechazo y, en consecuencia, se consideran datos equivocados que repercuten en la determinación de un menor impuesto a pagar; eventos que configuran inexactitud de acuerdo al contenido del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Agrega, que la sanción aplicada no está sancionando el valor probatorio, sino los datos inexactos generados por la inclusión de pasivos no aceptados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

De acuerdo con el recurso de apelación interpuesto por el demandante, corresponde a la Sala analizar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión mediante la cual la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2001, y de la Resolución que decidió el recurso de reconsideración interpuesto contra la misma, para establecer si se ajustan a derecho, o si, por el contrario, le asiste razón al demandante y es procedente aceptar las pretensiones de la demanda.

Insiste el demandante en su apelación, que los documentos aportados constituyen prueba idónea de los pasivos, que permiten determinar su existencia, a tal punto que aparecen relacionados en la contabilidad, en los recibos de caja con los cuales se demuestra el ingreso de los dineros a la contabilidad del contribuyente, las certificaciones expedidas por los deudores y los registros en los libros de contabilidad.

Comprobación de pasivos \$414.312.000

La Administración Tributaria rechazó la suma de \$ 414.312.000 declarados como pasivos por no estar soportados con documentos idóneos, los cuales, indica el demandante, corresponden a préstamos de la esposa, madre, hijos, hermanos y amigos, que en la mayoría de los casos lo certifica con la declaración del impuesto sobre la renta que algunos de ellos presentaron por estar obligados a declarar y los otros mediante certificación auténtica en la que cada uno de ellos manifiesta la realidad de la acreencia a su favor.

En el Acta de Inspección Tributaria, señala la Administración de Impuestos que como consecuencia de la no presentación de los documentos soporte de los pasivos identificados dentro de la contabilidad del demandante como “*otros pasivos*” en cuantía de \$ 744.311.689 se determinará la renta para el año

gravable 2001, por comparación patrimonial de conformidad con los artículos 236 y siguientes del Estatuto Tributario¹.

El contribuyente, con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, aporta la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de las siguientes personas naturales:

Persona natural	Declaración de Renta No.	Fecha de presentación	Valor de la cuenta por cobrar
Ana Milena Buitrago B.	13638010545046	25 de septiembre de 2002	\$ 33.262.000
Alejandro De La Pava B.	14601020534846	24 de abril de 2002	\$ 150.000.000
Catalina De La Pava B.	14601020534853	24 de abril de 2002	\$ 150.000.000

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 771 del Estatuto Tributario la Administración acepta como prueba supletoria de los valores citados, aquellos que habían sido declarados por quienes hicieron los préstamos y rechaza en la Liquidación Oficial de Revisión la suma de \$ 414.312.000 por no estar demostrada con documentos idóneos, comprobantes internos y externos de la contabilidad.

La Administración Tributaria rechaza los pasivos por el incumplimiento por parte del demandante de lo dispuesto en los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario que disponen:

“Artículo 283. Requisitos para su aceptación. *Para que proceda el reconocimiento de las deudas, el contribuyente está obligado:*

1. (...)
- 2.

Parágrafo. *Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar los pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad. (Subraya la Sala)*

...”

“Artículo 770. Prueba de pasivos. *Los contribuyentes que no estén obligados a llevar libros de contabilidad, sólo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. En los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad”.*

Como el demandante, se encontraba obligado a llevar libros de contabilidad, según lo previsto en el artículo 770 del Estatuto Tributario, para el reconocimiento de sus pasivos, estos debían estar respaldados por documentos idóneos en los que se precise la obligación según el origen y naturaleza del crédito y, además, se registren en la contabilidad de acuerdo con los requerimientos legales.

¹ Folio 167 a 174

El demandante señala que ha presentado recibos de caja y certificaciones autenticadas así:

- Recibo de caja # 00165 del 26 de noviembre de 2000, a favor de la señora: De La Pava López Luz Marina NIT 24.937.313, por concepto: Préstamo por valor de \$ 6.950.418. ²

- Recibo de caja # 00013 del 30 de diciembre de 2001, a favor de la señora: De La Pava López Luz Marina NIT 24.937.313, por concepto: Préstamo por valor de \$ 43.049.582. ³

- Documento privado suscrito por Luz Marina De La Pava López de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado el 30 de septiembre de 2004, donde expresamente dice:

*"...certifico que el señor EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeudaba a 31 de diciembre de 2003 la suma de \$50.000.000, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno..."*⁴

- Recibo de caja # 00135 del 30 de junio de 2000, a favor de la señora: De La Pava Ana NIT 42.055.637, por concepto: Préstamo por valor de \$ 7.000.000.⁵

- Recibo de caja # 00137 del 13 de julio de 2000, a favor de la señora: De La Pava Ana NIT 42.055.637, por concepto: Préstamo por valor de \$ 8.000.000.⁶

- Recibo de caja # 00104 del 5 de enero de 2000, a favor de la señora: De La Pava Ana NIT 42.055.637, por concepto: Préstamo \$ 55.000.000.⁷

- Recibo de caja # 00132 del 25 de mayo de 2000, a favor de: De La Pava Ana NIT 42.055.637, por concepto: Préstamo por valor de \$ 6.000.000⁸.

- Recibo de caja # 00166 del 27 de noviembre de 2000, a favor de la señora: De La Pava Ana NIT 42.055.637, por concepto: Préstamo por valor de \$ 4.000.000⁹

- Documento privado suscrito por Ana De La Pava de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado el 30 de septiembre de 2004, donde expresamente dice:

*"...certifico que el señor EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeudaba a 31 de diciembre de 2003 la suma de \$50.000.000, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno..."*¹⁰

² Folio 220

³ Folio 220

⁴ Folio 221

⁵ Folio 213

⁶ Folio 213

⁷ Folio 212

⁸ Folio 212

⁹ Folio 211

¹⁰ Folio 214

- Recibo de caja # 00119 del 22 de diciembre de 1998, a favor del señor: De La Pava Javier NIT 10.087.631, por concepto: Préstamo por valor de \$ 15.000.000.¹¹

- Recibo de caja # 00104 del 31 de diciembre de 1999, a favor del señor: De La Pava Javier NIT 10.087.631, por concepto: Préstamo por valor de \$ 25.000.000.¹²

- Documento privado suscrito por Javier De La Pava de fecha 15 de octubre de 2004, autenticado ante el Consulado General de Colombia en Londres el 20 de octubre de 2004, donde expresamente dice:

*"...certifico que el señor Efraín Ernesto De La Pava López identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeuda a diciembre 31- 2003 la suma de \$40.000.000, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno..."*¹³

- Recibo de caja # 00163 del 24 de noviembre de 2000, a favor de: EDUCAMOS LTDA NIT 816.003.934, por concepto: Préstamo por valor de 69.800.000.¹⁴

- Documento privado suscrito por Diana Catalina Villarreal Orozco en calidad de contadora de la empresa EDUCAMOS LTDA de fecha 13 de octubre de 2004, donde expresamente dice:

*"...certifica que el señor Efraín Ernesto De La Pava López identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 adeudaba a diciembre 31 del 2001 la suma de Treinta y siete millones ochocientos mil pesos (\$37.800.000) producto de un préstamo realizado el día 24 de noviembre de 2000 cuyo valor inicial fue de Sesenta y nueve millones ochocientos mi pesos (\$ 69.800.000) ..."*¹⁵

- Recibo de caja # 00180 del 23 de enero de 2001, a favor de: La Alegría de Aprender – Rocío De La Pava NIT 24.951.898, por concepto: Préstamo por valor de \$ 20.000.000¹⁶.

- Recibo de caja # 00040 del 20 de agosto de 1999, a favor de: La Alegría de Aprender – Rocío De La Pava NIT 24.951.898, por concepto: Préstamo por valor de \$ 8.000.000.¹⁷

- Recibo de caja # 00089 del 19 de octubre de 1999, a favor de: La Alegría de Aprender – Rocío De La Pava NIT 24.951.898, por concepto: Préstamo por valor de \$ 21.467.540.¹⁸

- Recibo de caja # 00100 del 23 de noviembre de 1998, a favor de: La Alegría de Aprender – Rocío De La Pava NIT 24.951.898, por concepto: Préstamo por valor de \$ 10.000.000.¹⁹

¹¹ Folio 205

¹² Folio 205

¹³ Folio 206

¹⁴ Folio 202

¹⁵ Folio 204

¹⁶ Folio 200

¹⁷ Folio 200

¹⁸ Folio 199

¹⁹ Folio 199

- Recibo de caja # 00079 del 26 de noviembre de 1999, a favor de: La Alegría de Aprender – Rocío De La Pava NIT 24.951.898, por concepto: Préstamo por valor de \$ 20.000.000.

- Documento privado suscrito por Rocío De La Pava de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado el 30 de septiembre de 2004, donde expresamente dice:

“...certifica que el señor Efraín Ernesto De La Pava López identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 adeudaba a diciembre 31 del 2001 la suma de \$49.999.896 valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno...”²⁰

-Recibo de caja # 00116 del 20 de febrero de 2000, a favor del señor: Llano Rojas Oscar Yuset NIT. 10.124.793, por concepto: Préstamo por valor de \$ 36.000.000.²¹

- Documento privado suscrito por Oscar Yuset Llano Rojas de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado en la misma fecha, donde expresamente dice:

“...certifico que el señor EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeudaba a 31 de diciembre de 2003 la suma de \$36.000.000, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno...”²²

- Recibo de caja # 00117 del 22 de febrero de 2000, a favor del señor: Juan Manuel Orejuela Obando NIT. 10.023.571, por concepto: Préstamo por valor de \$ 38.000.000.²³

- Documento privado suscrito por Juan Manuel Orejuela Obando de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado en la misma fecha, donde expresamente dice:

“...certifico que el señor EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeudaba a 31 de diciembre de 2003 la suma de \$38.000.000, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno...”²⁴

- Recibo de caja # 00178 del 15 de enero de 2001, a favor del señor : Edgar Quimbaya Peña NIT. 18.461.070, por concepto: Préstamo por valor de \$ 51.330.199²⁵.

- Documento privado suscrito por Edgar Quimbaya Peña de fecha 2 de septiembre de 2004, autenticado el 4 de octubre de 2004, donde expresamente dice:

“...certifico que el señor EFRAIN ERNESTO DE LA PAVA LOPEZ identificado con la cédula de ciudadanía número 10.072.522 expedida en Pereira, me adeudaba a 31 de diciembre de 2003 la suma de \$51.330.199, valor que le entregué en calidad de préstamo personal, y sobre dicho préstamo no exigí documento alguno...”²⁶

²⁰ Folio 201

²¹ Folio 196

²² Folio 197

²³ Folio 194

²⁴ Folio 195

²⁵ Folio 192

²⁶ Folio 193

Verificados las anteriores certificaciones y documentos probatorios, observa la Sala que en los mismos no se precisa la obligación según el origen y naturaleza del crédito, y se evidencia que no son documentos de orden interno y externos con los cuales se pueda demostrar la existencia del crédito correspondiente, por lo que resultan insuficientes para que la Sala acepte el pasivo.

Respecto de la prueba de pasivos, precisó la Sala, en el fallo del 17 de junio de 2010 con ponencia de la Consejera Doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Expediente 16604 que:

“(…)

De otra parte, procedía el rechazo de pasivos declarados en el renglón OI “otros pasivos” dado que estos carecen de respaldo probatorio, pues, los documentos que el actor allegó en virtud del requerimiento ordinario de información de 23 de noviembre de 2001²⁷, no son pruebas idóneas para tal efecto, de acuerdo con el artículo 770 del Estatuto Tributario, según el cual, los contribuyentes que no están obligados a llevar libros de contabilidad, sólo pueden solicitar pasivos debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y, en los demás casos, los pasivos deben estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad.

(…)

De otra parte, los recibos de caja aportados para demostrar los préstamos que constituyen el pasivo solicitado por la actora (fls. 372 a 400, c. 6), no son pruebas idóneas, porque esos documentos no reflejan las operaciones de crédito celebradas con los terceros ni indican el origen o extinción de las mismas.

(…)”

Los pasivos se deben respaldar con soportes internos y externos que demuestren su contabilización, tales como pagarés, facturas, etc., en tal forma que de los documentos contentivos de la obligación sea posible establecer la clase de pasivo, su vigencia y existencia al finalizar el período gravable y su procedencia como pasivo fiscal.

En relación con las certificaciones, a través de las cuales los acreedores afirman que el demandante les adeuda las sumas de dinero allí relacionadas, observa la Sala que estas son ineficaces, puesto que tales documentos no indican las condiciones en que fue establecida la deuda, el plazo para el pago, los intereses pagados sobre el valor del préstamo y la existencia al final del período fiscal, por tanto, la situación fáctica planteada por el demandante no se ajusta a las exigencias establecidas en el Estatuto Tributario.

²⁷ Entre ellos, relación de anexos referentes al patrimonio y declaraciones de renta 1999 y 2000, facturas y movimientos de pasivos de enero a mayo, julio a agosto y octubre de 1999, al igual que los recaudados y exhibidos dentro de la inspección tributaria (libros de contabilidad mayor y balances y auxiliares, y el análisis de los movimientos de pasivos durante los meses señalados).

Además, es evidente que los certificados privados tienen fecha de autenticación ante notario o ante cónsul, posterior a la fecha en que se surtió la inspección tributaria e incluso posterior al requerimiento especial del 21 de julio de 2004, es decir, las certificaciones fueron constituidas después de iniciado el proceso de fiscalización.

Resulta claro para la Sala que la falta de prueba de los pasivos por parte del demandante, fue la causa para que la Administración Tributaria le proferiera liquidación oficial de revisión por el sistema de comparación patrimonial.

Por las consideraciones aquí consignadas se desestima el cargo propuesto

Sanción por inexactitud

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone que habrá lugar a la sanción por inexactitud, cuando exista omisión de ingresos, de impuestos generados por operaciones gravadas, bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, **inclusión** de costos, deducciones, descuentos, exenciones, **pasivos**, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes y en general, la utilización en las declaraciones de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable.

El demandante considera que la aplicación de la sanción por inexactitud no es procedente y se apoya en el inciso final de la misma disposición indicando que cuando existe diferencia de criterio entre la Administración de Impuestos y el contribuyente sobre el derecho aplicable, no es procedente aplicarla.

El inciso final del artículo 647 del E.T. dispone:

“No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

Sobre el tema, esta Corporación ha sostenido:

“(…)

De conformidad con la norma citada, la diferencia de criterios debe versar sobre el derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. Existe una diferencia de criterio entre la autoridad tributaria y el contribuyente, cuando la discrepancia debe basarse en una argumentación sólida que, aunque equivocada, permita concluir que su interpretación en cuanto al derecho aplicable llevó al convencimiento que su actuación estaba amparada legalmente, pero no ocurre lo mismo, cuando a

*pesar de su apariencia jurídica, no tiene fundamento objetivo y razonable”.*²⁸

Observa la Sala que la diferencia se presentó entre un criterio jurídico fundado en la ley y un criterio personal carente de respaldo legal; para que se pueda alegar la diferencia de criterio, los hechos y valores declarados deben ajustarse a la realidad, y debe demostrarse que los hechos cuestionados sucedieron como consecuencia de una interpretación diferente más no equivocada de la ley.

En la situación que se analiza, es evidente que la sanción por inexactitud le fue impuesta al demandante por incluir pasivos sin soportes, lo que de acuerdo a la norma en cita genera el rechazo por parte de la Administración de Impuestos y se materializa el hecho sancionable

En consecuencia, esta Corporación confirmará la sentencia apelada en cuanto negó las pretensiones de la demanda, porque los actos demandados se encuentran ajustados a derecho

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 17 de octubre de 2008 del Tribunal Administrativo de Risaralda dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por EFRAÍN ERNESTO DE LA PAVA LÓPEZ, contra la U.A.E DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA al doctor MARCO ORLANDO OSORIO RODRÍGUEZ como apoderado de la parte demandada, según poder que obra en el folio 145 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

²⁸ Sentencia Numero 25000-23-27-000-2005-00098-01(16575), Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, del 12 de marzo de 2009

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ