

PRESUNCION DE VERACIDAD – Recae sobre los hechos consignados en la declaraciones tributarias. Presunción legal / FACULTAD FISCALIZADORA – Oportunidad de la administración para desvirtuar los hechos de la declaración privada / PRUEBA CONTABLE – Demuestra los hechos económicos que realiza el contribuyente / CONTABILIDAD – Contenido

El artículo 746 E.T. prevé que: “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”. Esa norma, sin embargo, establece una presunción legal, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos. La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado. Entre los medios probatorios permitidos se encuentra la prueba contable que es quizá el principal medio probatorio, en cuanto a que demuestra de una forma más real, más fiel, los hechos económicos que realiza el contribuyente. Así lo prevé expresamente el artículo 50 C. Co. El artículo 51 ib., a su turno, prevé que la contabilidad está conformada tanto por los libros como por los comprobantes —internos y externos— que sirvan de respaldo a los registros contables que se hacen en los libros. De modo que la prueba contable es una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros; los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 50 / CODIGO DE COMERCIO – ARTICULO 51

CONTRIBUYENTE – Su actividad debe ser activa para convencer al juez de los hechos económicos que declara / PROCESO JUDICIAL – Las partes pueden aportar o pedir mas pruebas / CONTABILIDAD – Debe aportarse en la oportunidad que la Administración lo determine para que no se desconozcan costos y deducciones / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO – Circunstancia para que se aporte en otra oportunidad procesal la contabilidad / COMPROBANTES – Prueba apropiada frente a los registros que aparezcan en los libros / PRINCIPIO DE LEALTAD – Se vulnera cuando se valora la contabilidad que no se aportó en vía gubernativa en el proceso judicial sin probarse las causales de fuerza mayor i caso fortuito / PRUEBA TESTIMONIAL EN MATERIA TRIBUTARIA – Improcedencia para probar hechos en los que la norma establece que debe probarse por otros medios

La labor tanto de la administración como del contribuyente no debe ni puede ser pasiva, pues de la actividad que desarrollen dependerá la prosperidad del caso a favor de una de las partes, en tanto en el proceso judicial se logre convencer al juez administrativo de la legalidad o de la ilegalidad de los actos administrativos. Ahora bien, en principio, las pruebas decretadas y practicadas en la vía gubernativa son las que permiten al juez examinar la legalidad de los actos administrativos, esto es, las pruebas que aducen las partes son las que, según el caso, desvirtúan o confirman la presunción de legalidad de los actos administrativos. Sin embargo, eso no impide que en el proceso judicial, el contribuyente o la propia administración puedan pedir o aportar pruebas para respaldar sus argumentos, siempre que tales pruebas sea conducentes,

pertinentes, útiles y lícitas, y guarden relación con las que ya se practicaron en la vía gubernativa, en procura de demostrar los hechos que demostraron o desvirtuaron las correspondientes glosas. Eso es de la naturaleza del proceso judicial, pues a cada parte le corresponde demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen y, además, le corresponde demostrar la certeza de sus argumentos. No se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma, pues, de lo contrario, se desconocería no sólo el principio de lealtad procesal que debe rodear la actuación de las partes en el proceso, sino la potestad de fiscalización de la DIAN, potestad que se traduce en la capacidad de recoger plenamente las pruebas con las que se desvirtúa la presunción de legalidad de las declaraciones del contribuyente. De la lectura de esa norma se entiende que, en principio, la contabilidad debe aportarse y aducirse como prueba en las oportunidades que la administración otorgue, so pena de que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos que el contribuyente pretenda hacer valer y de que ese hecho se tenga como un indicio en contra. No obstante, esa norma permite que el contribuyente los acredite posteriormente, siempre que demuestre que existieron circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito. En esa medida, el contribuyente debe primero desvirtuar, por un lado, el indicio en contra, esto es, demostrar que no presentó la contabilidad, o no la presentó en debida forma, porque ocurrió alguna causal de fuerza mayor o caso fortuito. Pero el contribuyente deberá, además, probar los costos, las deducciones, los descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad —los libros, o los comprobantes externos o los demás documentos que respalden el hecho económico que el contribuyente pretende hacer valer—. En el proceso judicial, entonces, el contribuyente puede aportar las pruebas que dejó de presentar cuando lo requirió la administración, siempre que demuestre la circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito. Es decir, sin que se desconozca el principio de unidad de la prueba contable, el contribuyente podrá aportar los soportes externos que dejó de aportar en vía gubernativa y que demuestren la realidad del hecho económico. No puede perderse de vista que los comprobantes externos e internos y los demás documentos que respaldan la contabilidad permiten tener un alto grado de certeza del hecho económico que declara el contribuyente y que está plasmado en la contabilidad. La contabilidad sólo revela, traduce, la realidad del hecho económico que tienen los comprobantes o demás documentos y, por ende, los comprobantes se ven como más apropiados frente a los registros que aparezcan en los libros. En todo caso, conviene advertir que, conforme con el artículo 743 E.T., la idoneidad de los medios de prueba depende de que el ordenamiento jurídico no establezca la necesidad de que determinados hechos se prueben de determinada manera. En materia de prueba testimonial, por ejemplo, el artículo 752 ib., dice que el testimonio no es admisible para demostrar hechos que supongan la existencia de documentos o registros escritos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 743 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 752 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781

PRUEBA DE PASIVOS – Debe hacerse a través de documentos idóneos y que llenen las formalidades exigidas en la contabilidad / PRUEBA SUPLETORIA DE LOS PASIVOS – Procede el reconocimiento de los pasivos si se prueba que los rendimientos y las cantidades respectivas fueron declaradas por el contribuyente

El artículo 770 E.T. dice que cuando el contribuyente esté obligado a llevar libros de contabilidad los pasivos deben probarse con documentos idóneos y “con el

lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad". Sin duda, la expresión documentos idóneos alude a que los comprobantes externos cumplan con las formalidades exigidas por la ley. De modo que la administración pueda identificar no sólo el tipo de pasivo, sino que pueda establecer que corresponde al periodo fiscal investigado. El artículo 771 ib., por su parte, dice que la falta de prueba de los pasivos da lugar a que se rechacen, a menos de que se pruebe que la cantidad y los rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario. No obstante, el demandante ni en sede administrativa ni en sede judicial demostró los pasivos registrados. Tampoco demostró que el beneficiario del pasivo hubiese declarado la cantidad y el rendimiento. Todo lo contrario, las irregularidades en la contabilidad y la falta de comprobantes del registro dieron lugar a que se desconocieran.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 770 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Magistrado Ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, primero (1º) de marzo de dos mil doce (2012)

Radicación número: 76001-23-31-000-2004-01369-01(17568)

Actor: MANUEL ANTONIO VEGA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del señor Manuel Antonio Vega, demandante, contra la sentencia del 17 de octubre de 2008, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

Los antecedentes administrativos que dieron lugar a la expedición de los actos aquí acusados se resumen así:

1. La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Palmira, mediante auto de apertura N° 15063200100025 de 2001, en desarrollo del programa "*denuncia de terceros*", inició investigación tributaria en contra del señor Manuel Antonio Vega, por el impuesto de renta del año 1999.
2. La Administración de Impuestos de Palmira, mediante auto 150632001000099099 de 2001, ordenó la verificación de la contabilidad del demandante y de dicha verificación se levantó la respectiva acta.

3. La Administración de Impuestos de Palmira profirió el requerimiento especial N° 150632002000009 del 5 de febrero de 2002 y propuso:

- Adicionar ingresos, por valor de \$414.000.000.
- Efectuar ajuste por inflación, por valor de \$6.418.326.
- Desconocer pasivos, por la suma de \$70.752.000.
- Rechazar \$294.655.000, correspondientes a gastos.
- Imponer sanción por inexactitud, por valor de \$409.552.000.

4. Previa contestación del requerimiento especial, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira profirió la Liquidación Oficial de Revisión 150642002000049 del 8 de noviembre de 2002, en la que se reiteraron las glosas propuestas.

5. Oportunamente, el demandante interpuso recurso de reconsideración. Mediante Resolución 150012003000017 del 9 de diciembre de 2003, la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira confirmó la decisión adoptada en la liquidación oficial de revisión.

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

El señor Manuel Antonio Vega, mediante apoderado judicial, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

“PRIMERA: Al tenor de los hechos de la demanda y conforme lo ordena el artículo 84 del C.C.A., sírvanse declarar mediante sentencia que haga tránsito a cosa la NULIDAD DEL ACTO ADMINISTRATIVO CONSISTENTE EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL RENTA NATURALES = REVISIÓN NRO. 150642002000049 de fecha noviembre 8 de 2002, proferida por la división de liquidación de la DIAN (Palmira), y contra el acto administrativo expedido por la misma DIAN el día 8 de Diciembre de 2003, mediante el cual resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial precitada.

SEGUNDA: Como consecuencia de la declaración anterior dejar sin ningún valor jurídico la liquidación oficial demandada.

TERCERA: Condenar a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho, en caso de oposición.”

NORMAS PRESUNTAMENTE VIOLADAS Y CONCEPTO DE VIOLACIÓN

El demandante invocó como vulneradas las siguientes normas:

- Constitución Política: artículo 29;
- Estatuto Tributario: artículos 617, 618, 707, 708, 730 y 731;
- Código de Procedimiento Civil: artículo 140, y
- Decreto Reglamentario 825 de 1978: artículo 46.

Para explicar el concepto de violación, se propusieron los siguientes cargos:

“1º) NULIDAD PROCESAL POR VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO Y DEL DERECHO DEFENSA DEBIDO A LA OMISIÓN DE DECRETAR PRUEBAS SOLICITADAS POR EL CONTRIBUYENTE...”

El demandante dijo que se vulneró el derecho de defensa, por un lado, porque la DIAN no decretó las pruebas pedidas en la respuesta al requerimiento especial ni valoró las pruebas documentales que aportó en esa misma oportunidad. Y, por otro, porque la DIAN se negó a decretar la nulidad, a pesar de que se configuraban las causales previstas en los artículos 730 E.T., numeral 6º, y 140 C.P.C.

Que, además, no es cierto que el decreto y práctica de pruebas sea una facultad discrecional, pues la DIAN está en la obligación de decretar todas las pruebas.

“2º) NULIDAD POR INFRINGIR LOS ARTS. 617 Y 618 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO (NORMAS EN QUE HA DEBIDO FUNDARSE EL ACTO ADMINISTRATIVO)”

“2.1.) LA DIAN SANCIONA A MI MANDANTE POR HECHOS DE UN TERCERO, ES DECIR APLICA UN CASO DE RESPONSABILIDAD OBJETIVA”

En resumen, se expuso:

- Que la DIAN adicionó ingresos por valor de \$414.000.000, suma que corresponde a consignaciones efectuadas a la cuenta corriente N° 29307333-4 de Bancafe, que pertenece al señor Álvaro Barriga Monsalve.
- Que el señor Barriga Monsalve es una persona real, no ficticia, y que, por ende, la DIAN debió indagar sobre el origen de las consignaciones. Que, además, la DIAN está sancionando por los hechos de un tercero, “*lo cual es un caso de RESPONSABILIDAD OBJETIVA, Proscrita por el DERECHO COLOMBIANO*”.
- Que simplemente administraba algunos negocios del señor Barriga Monsalve y que, por ende, pidió que se lo escuchara en declaración, pero que la DIAN no se pronunció sobre esa prueba.
- Que en la respuesta al requerimiento especial se alegó que en la diligencia de verificación se encontró la contabilidad y los soportes correspondientes, pero que la DIAN inexplicablemente concluyó que no “*se encontraron pruebas y ni siquiera indicios de otros ingresos, y menos aún, ingresos del contribuyente consignados en la cuenta de ALVARO BARRIGA (sic)*”. Que, en consecuencia, no era procedente la adición de ingresos, pues la contabilidad del actor demostraba los ingresos reales del año 1999.
- Que la actividad económica que desarrolla es la reparación de calderas y que ese servicio lo presta a “*empresas altamente organizadas*”. Que tales empresas expidieron los certificados de retención en la fuente respectivos y que tales certificados sirven de respaldo para los ingresos y gastos del demandante.

“2.2.) LA DIAN APLICA INCORRECTAMENTE EL PRINCIPIO DE LA PARTIDA DOBLE”

En concreto, se adujo:

- Que en los actos demandados se aceptaron parcialmente los ajustes por inflación del año 1999 porque no se aplicó el porcentaje acumulado del ajuste por inflación del 8,82% al inmueble identificado con matrícula inmobiliaria N° 378744897.

- Que la DIAN tomó el ajuste por inflación como una partida simple, pero "se le olvida el principio de equidad que deben tener el funcionario público y omite el débito que va en contra del activo, y como este activo se entregó en la liquidación de la sociedad conyugal del contribuyente, ocasionaría una pérdida, neutralizando la utilidad." Para mayor entendimiento, la Sala transcribe la explicación que el actor propuso, así:

"CTA. EDIFICIO	VALOR	%	AJUSTE POR INFL
Casa 2 plantas	\$43.338.326	8,82	\$3.822.440.00

ASIENTO CONTABLE

	DEBE	HABER
EDIFICIOS	\$3.822.000.00	
	0	
CORR. MONET		\$3.822.000.00

Entonces,

VR. CASA ENTREGADA		
LIQUIDACIÓN	SDAD	\$43.338.000
CONYUGAL00

Menos COSTOS.....\$43.338.000.00

Mas AJUSTE POR INFLAC \$3.8222.000.00

TOTAL COSTO CASA	(-)
\$47.160.000.00	
PERDIDA	
.....	\$3.822.000.00

CONCLUSIÓN

Como se puede apreciar, guardando el principio de equidad y aplicando los procedimientos y principios contables, al sumar como ingresos la cuenta corrección monetaria, también debe tener en cuenta en el costo, la pérdida que se ocasiona."

"2.3.) LA DIAN RECHAZA GASTOS PORQUE SUPUESTAMENTE NO APARECEN LOS SOPORTES"

El demandante dijo que en los actos demandados se rechazaron gastos por valor de \$16.268.830.00 porque, según la DIAN, no habían documentos contables que los respaldaran. Que en la respuesta al requerimiento especial presentó los soportes contables para que se valoraran como prueba de los gastos desconocidos, pero que la DIAN no los valoró.

En cuanto al rechazo de los pasivos, por valor de \$70.752.000, manifestó que no es cierto que no los hubiese probado. Que en la respuesta al requerimiento especial también explicó la forma en que se hicieron las compras de materia prima e identificó las facturas y los proveedores.

“2.4.) LA DIAN RECHAZO COMPRAS DE MI MANDANTE POR CUANTO EL VENDEDOR NO LOS DECLARÓ EN SU DECLARACIÓN DE VENTAS”

El actor adujo que en los actos demandados se rechazaron compras realizadas al señor Fidel Martínez, por valor de \$294.655.000, porque *“los abonos realizados por este concepto se consignaron en la cuenta de ALVARO (sic) BARRIGA MONSALVE, la cual, según la DIAN, era utilizada para pagar la nómina alterna”* del demandante.

Que la DIAN lo sancionó indebidamente *“por el hecho de un tercero ya que la omisión del Sr. FIDEL MARTINEZ (sic) no tiene por qué perjudicar al contribuyente, pues este demostró (sic) con documentos internos y externos que la compra sí se realizó”*.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, mediante apoderado judicial, contestó la demanda oponiéndose a las pretensiones. Respecto de los cargos formulados se pronunció, en síntesis, de la siguiente manera:

Dijo que, si bien en la respuesta al requerimiento especial, el demandante pidió que se decretara la prueba testimonial del señor Álvaro Barriga Monsalve, lo cierto es que, en los términos del artículo 708 E.T., la administración consideró que era una prueba inconducente y que así lo explicó en la liquidación oficial de revisión.

En cuanto a las demás pruebas aportadas en la respuesta al requerimiento especial (facturas), dijo que no les confirió valor probatorio porque, conforme con el artículo 781 E.T., al actor le correspondía aportar los libros de contabilidad, los comprobantes y los respectivos soportes en la visita de verificación que se practicó. Que, como no lo hizo, no podía aportarlos después para *“mejorar la prueba contable”*.

En cuanto a la adición de ingresos, adujo que el actor no aportó las pruebas que desvirtuaran los hechos comprobados por la administración ni demostró que los ingresos correspondieran a *“ingresos percibidos por otra persona”*.

Que, por otra parte, el ajuste por inflación cuestionado se realizó conforme con las normas fiscales pertinentes.

En cuanto a la validez de los soportes con los que se pretendía desvirtuar la glosa por gastos, reiteró que en la visita de verificación se constató que existían gastos que no tenían los comprobantes contables necesarios y que, por ende, se rechazaron. En idénticos términos, se pronunció sobre los pasivos y las compras rechazadas porque, según dijo, el demandante no exhibió los documentos que respaldaran los asientos contables. Y que, por tanto, quedó desvirtuada la presunción de veracidad de que goza la contabilidad y la declaración tributaria.

LA SENTENCIA APELADA

En la sentencia apelada, el Tribunal negó las pretensiones.

Después de referirse a los hechos que dieron lugar a la expedición de los actos demandados, concluyó que el demandante no aportó los comprobantes y documentos externos para desvirtuar las glosas propuestas por la administración.

Que, en efecto, al actor le correspondía demostrar que los hechos económicos correspondían a la realidad y que, además, debía (en la oportunidad establecida por la DIAN) aportar los documentos que respaldara cada registro contable.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandante presentó recurso de apelación y cuestionó el fallo de primera instancia.

Adujo que la DIAN “*pretermitió el periodo probatorio y con ello impidió*” que se demostrara la veracidad de la declaración de renta del año 1999. Que esa es una clara violación al debido proceso.

Que, además, el *a quo* no se pronunció sobre los alegatos de conclusión que formuló en primera instancia en los que se refirió a las razones por las que debían anularse los actos demandados. Por tanto, como el demandante se remitió a los alegatos de conclusión presentados en primera instancia, la Sala se referirá a los argumentos que expuso en esa oportunidad. En general, el actor replicó las razones expuestas en la demanda, pero agregó lo siguiente:

- Que la DIAN interpretó indebidamente el artículo 708 E.T. porque dicha norma no dice que el funcionario instructor tenga la facultad para decidir las pruebas que decreta en la actuación administrativa. Que la norma se refiere a la posibilidad que tiene el funcionario para ampliar el requerimiento especial y decretar las pruebas que para el efecto estime necesarias.

- Que no es cierto que no hubiese aportado las pruebas que requirió la DIAN. Que, de hecho, en la diligencia de inspección contable presentó los libros contables y los documentos pedidos, pero que la funcionaria de la DIAN omitió fotocopiarlos.

- Que la DIAN violó el artículo 779 E.T. porque no corrió traslado de la inspección tributaria que llevó a cabo y que, por ende, en los términos del artículo 783 E.T., la prueba no es idónea para demostrar los hechos que glosó la DIAN en los actos demandados. Que ese hecho, además, desconoció el derecho de defensa.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN replicó en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

La demandante no presentó alegatos finales.

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación pidió que se confirmara la sentencia de primera instancia.

Dijo que el *a quo* no estaba obligado a resolver el argumento relacionado con la falta de traslado del acta de inspección tributaria porque ese no fue un argumento propuesto en la demanda. Que, en todo caso, no se cumplía el presupuesto previsto en el artículo 783 E.T. para que se corriera el traslado de dicha acta.

En cuanto al argumento de que la DIAN pretermitió el periodo probatorio, dijo que los artículos 708 y 744 E.T prevén las oportunidades en las que pueden aportar y pedir pruebas ante la administración tributaria. Que el hecho de que la DIAN niegue las pruebas o no las decrete por inconducentes no significa que se omita el periodo probatorio. Que, en el caso concreto, la DIAN no pretermitió el término probatorio y que, de hecho, el demandante aportó y pidió las pruebas que pretendía hacer valer. En este punto, agregó que tampoco se configura la nulidad prevista en el numeral 2° del artículo 730 ib. porque no se pretermitió el periodo probatorio.

Dijo, en cuanto a la prueba testimonial, que la administración hizo una comprobación directa sobre los hechos que se pretendían probar. Que, en todo caso, conforme con el artículo 752 E.T., la prueba testimonial es inadmisibile para probar hechos que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que, en el último caso, exista un indicio.

Que, por igual, la DIAN sí valoró todas las pruebas aportadas por el demandante, esto es, que el actor tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa y desvirtuar las glosas propuestas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación presentado por el demandante, corresponde a la Sala examinar la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión N° 150642002000049 de 2002 y de la Resolución N° 150012003000017 de 2003, actos administrativos relacionados con el impuesto de renta del año 1999 del demandante.

Para desatar el recurso, la Sala analizará los siguientes aspectos: **(i)** el régimen probatorio en las actuaciones tributarias; **(ii)** la valoración de la prueba, y **(iii)** el caso concreto.

I. Del régimen probatorio en las actuaciones tributarias. De la prueba contable, en concreto.

El artículo 746 E.T. prevé que: *“se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”*.

Esa norma, sin embargo, establece una presunción legal¹, pues el contribuyente no está exento de demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos.

La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del

¹ En cuanto a las presunciones el artículo 66 C.C. dice: *“Se dice presumirse el hecho que se deduce de ciertos antecedentes o circunstancias conocidas.*

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

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

contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la administración —para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 mencionado— como el contribuyente —para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico—².

Entre los medios probatorios permitidos se encuentra la prueba contable que es quizá el principal medio probatorio, en cuanto a que demuestra de una forma más real, más fiel, los hechos económicos que realiza el contribuyente. Así lo prevé expresamente el artículo 50 C. Co.³.

El artículo 51 ib.⁴, a su turno, prevé que la contabilidad está conformada tanto por los libros como por los comprobantes —internos y externos— que sirvan de respaldo a los registros contables que se hacen en los libros. De modo que la prueba contable es una unidad conformada por varios medios probatorios: los libros; los comprobantes externos e internos, y todos los documentos que tengan relación directa con los registros contables.

Por su parte, el artículo 53⁵ de ese mismo código dice que el comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro contable de la operación y en el que se indicará el número, la fecha, el origen, la descripción y la cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el registro. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen, dice esa norma.

El artículo 55⁶ establece que es obligación del comerciante mantener archivados y ordenados los comprobantes de los asientos contables para que puedan verificarse en cualquier momento. Por igual, el artículo 56 del Decreto 2649 de 1993⁷ dispone que los hechos económicos se deben registrar en orden cronológico y se debe identificar el comprobante que lo respalda.

² Sobre el tema, ver: sentencia del 15 de abril de 2010, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, Expediente N°: 25000232700020020127602 (16571) con acumulación del proceso N°250002327000200400237-01 Demandante: LABORATORIOS DE COSMÉTICOS VOGUE S.A. (EN RESTRUCTURACIÓN).

³ ARTÍCULO 50. La contabilidad solamente podrá llevarse en idioma castellano, por el sistema de partida doble, en libros registrados, de manera que suministre una historia clara, completa y fidedigna de los negocios del comerciante, con sujeción a las reglamentaciones que expida el gobierno.

⁴ ARTÍCULO 51. Harán parte integrante de la contabilidad todos los comprobantes que sirvan de respaldo a las partidas asentadas en los libros, así como la correspondencia directamente relacionada con los negocios.

⁵ ARTÍCULO 53. En los libros se asentarán en orden cronológico las operaciones mercantiles y todas aquellas que puedan influir en el patrimonio del comerciante, haciendo referencia a los comprobantes de contabilidad que las respalden.

El comprobante de contabilidad es el documento que debe elaborarse previamente al registro de cualquier operación y en el cual se indicará el número, fecha, origen, descripción y cuantía de la operación, así como las cuentas afectadas con el asiento. A cada comprobante se anexarán los documentos que lo justifiquen.

⁶ ARTÍCULO 55. El comerciante conservará archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que en cualquier momento se facilite verificar su exactitud.

⁷ ARTÍCULO 56. ASIENTOS. Con fundamento en comprobantes debidamente soportados, los hechos económicos se deben registrar en libros, en idioma castellano, por el sistema de partida doble.

Pueden registrarse varias operaciones homogéneas en forma global, siempre que su resumen no supere las operaciones de un mes. Las operaciones deben registrarse cronológicamente. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, los asientos respectivos deben hacerse en los libros a más tardar en el mes siguiente a aquél en el cual las operaciones se hubieren realizado.

Dentro del término previsto en el inciso anterior, se deben resumir los movimientos débito y crédito de cada cuenta y establecer su saldo.

Cualquier error u omisión se debe salvar con un nuevo asiento en la fecha en que se advirtiere.

Por último, el artículo 772 E.T.⁸, prevé que la contabilidad constituye prueba a favor del contribuyente, siempre que se lleven en debida forma⁹, esto es, siempre que cumpla con los requisitos previstos en los artículos 773¹⁰ y 774 ib.¹¹, los del Código de Comercio¹² y los establecidos en las normas para el manejo de la contabilidad¹³.

II. Valoración de la prueba en materia tributaria.

Conforme se precisó anteriormente, la autoridad tributaria también tiene la carga de comprobar la certeza, la veracidad y la realidad de los hechos que el contribuyente declara en el denuncia rentístico y en las respuestas a los requerimientos que le formula.

La actividad de valoración se debe manifestar en los actos administrativos que se expiden dentro de la actuación administrativa de determinación del tributo o de imposición de sanción. En los actos administrativos o en las actas que formen parte de éstos¹⁴ (las actas de inspección tributaria y contable) se deben plasmar las razones en que se sustenta la decisión y, por supuesto, esas razones se fundamentan, en la mayoría de los casos, en la valoración de las pruebas que la administración recauda y en las que practica de oficio o a petición de parte¹⁵.

Al contribuyente, por su parte, le corresponde controvertir las pruebas que recauda la administración al interior del procedimiento tributario. En esa actividad de defensa, el contribuyente también ejerce una suerte de valoración de la prueba, en la medida que el ejercicio de contradicción de la prueba amerita su análisis para desvirtuar las conclusiones a las que arribó la autoridad tributaria.

En consecuencia, la labor tanto de la administración como del contribuyente no debe ni puede ser pasiva, pues de la actividad que desarrollen dependerá la prosperidad del caso a favor de una de las partes, en tanto en el proceso judicial se logre convencer al juez administrativo de la legalidad o de la ilegalidad de los actos administrativos.

⁸ ARTÍCULO 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.

⁹ Ibid. nota al pie número 2.

¹⁰ ARTÍCULO 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 más libros, la situación económica y financiera de la empresa.

¹¹ ARTÍCULO 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.

¹² Las previstas en los artículos 48 a 60.

¹³ Las normas previstas en los decretos 2649, que reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, y 2650 de 1993, que establece el plan único de cuentas para comerciantes.

¹⁴ Inciso final del art. 779 del E.T. "Cuando de la práctica de la inspección tributaria se derive una actuación administrativa, el acta respectiva constituirá parte de la misma." Inciso final del art. 782 del E.T. "Cuando la práctica de la inspección contable, se deriva una actuación administrativa en contra del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, o de un tercero, el acta respectiva deberá formar parte de dicha actuación".

¹⁵ Ibid. nota al pie número 2.

Ahora bien, en principio, las pruebas decretadas y practicadas en la vía gubernativa son las que permiten al juez examinar la legalidad de los actos administrativos, esto es, las pruebas que aducen las partes son las que, según el caso, desvirtúan o confirman la presunción de legalidad de los actos administrativos.

Sin embargo, eso no impide que en el proceso judicial, el contribuyente o la propia administración puedan pedir o aportar pruebas para respaldar sus argumentos, siempre que tales pruebas sea conducentes, pertinentes, útiles y lícitas, y guarden relación con las que ya se practicaron en la vía gubernativa, en procura de demostrar los hechos que demostraron o desvirtuaron las correspondientes glosas. Eso es de la naturaleza del proceso judicial, pues a cada parte le corresponde demostrar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen¹⁶ y, además, le corresponde demostrar la certeza de sus argumentos.

No se trata de traer pruebas que nunca se adujeron en sede administrativa ni de perfeccionar las que por negligencia no se aportaron en legal forma, pues, de lo contrario, se desconocería no sólo el principio de lealtad procesal¹⁷ que debe rodear la actuación de las partes en el proceso, sino la potestad de fiscalización de la DIAN, potestad que se traduce en la capacidad de recoger plenamente las pruebas con las que se desvirtúa la presunción de legalidad de las declaraciones del contribuyente.

En materia tributaria, el aspecto mencionado cobra vital importancia, pues, por ejemplo, el artículo 781 E.T. dice que: *“El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito.”*

De la lectura de esa norma se entiende que, en principio, la contabilidad debe aportarse y aducirse como prueba en las oportunidades que la administración otorgue, so pena de que se desconozcan los costos, deducciones, descuentos y pasivos que el contribuyente pretenda hacer valer y de que ese hecho se tenga como un indicio en contra. No obstante, esa norma permite que el contribuyente los acredite posteriormente, siempre que demuestre que existieron circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito.

En esa medida, el contribuyente debe primero desvirtuar, por un lado, el indicio en contra, esto es, demostrar que no presentó la contabilidad, o no la presentó en debida forma, porque ocurrió alguna causal de fuerza mayor o caso fortuito. Pero el contribuyente deberá, además, probar los costos, las deducciones, los

¹⁶ ARTÍCULO 177. CARGA DE LA PRUEBA. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

¹⁷ En cuanto al principio de lealtad procesal, la Corte Constitucional, en sentencia T-761-01, dijo: *“El deber de lealtad procesal, supone que desde el comienzo del proceso se presenten los argumentos dirigidos a identificar problemas de relevancia constitucional y demandar del juez una decisión de conformidad.”*

descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad¹⁸ —los libros, o los comprobantes externos o los demás documentos que respalden el hecho económico que el contribuyente pretende hacer valer—.

En el proceso judicial, entonces, el contribuyente puede aportar las pruebas que dejó de presentar cuando lo requirió la administración, siempre que demuestre la circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito¹⁹. Es decir, sin que se desconozca el principio de unidad de la prueba contable, el contribuyente podrá aportar los soportes externos que dejó de aportar en vía gubernativa y que demuestren la realidad del hecho económico. No puede perderse de vista que los comprobantes externos e internos y los demás documentos que respaldan la contabilidad permiten tener un alto grado de certeza del hecho económico que declara el contribuyente y que está plasmado en la contabilidad. La contabilidad sólo revela, traduce, la realidad del hecho económico que tienen los comprobantes o demás documentos y, por ende, los comprobantes se ven como más apropiados frente a los registros que aparezcan en los libros.

En esa dinámica, al juez administrativo le compete examinar, primero, si está probada la causal de fuerza mayor o caso fortuito que desvirtúe el indicio en contra del contribuyente. Y sólo si está probada dicha causal, el juez puede examinar la prueba traída por el contribuyente y determinar si está demostrada, según el caso, la procedencia del costo, la deducción, el descuento o el pasivo que desconoció la administración tributaria. Es decir, si no comprueba que la contabilidad no se aportó porque ocurrió una causal de fuerza mayor o caso fortuito, el juez no puede valorar la prueba que traiga el contribuyente al proceso judicial, pues eso desconocería el principio de lealtad y el mismo artículo 781 E.T.

II. El caso concreto.

Para resolver el fondo del asunto, la Sala extrae como hechos relevantes los siguientes:

1. La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos de Palmira, mediante auto de apertura N° 15063200100025 de 2001, en desarrollo del programa “denuncia de terceros”, inició investigación tributaria en contra del señor Manuel Antonio Vega, por el impuesto de renta del año 1999²⁰.

2. La Administración de Impuestos de Palmira, mediante auto 150632001000099 de 2001²¹, ordenó la verificación de la contabilidad del demandante y de dicha verificación se levantó la respectiva acta en la que, en concreto, se dejaron las siguientes constancias²²:

“ADICIÓN DE INGRESOS \$414.000.000
(...)”

¹⁸ Esa tesis ha sido expuesta, entre otras, en las sentencias del 4 de agosto de 1995, expediente 5282, del 27 agosto de 1999, expediente 9515, ambas con ponencia de delio Gómez Leyva, y del 30 de abril de 2003, expediente 13237, M.P. María Inés Ortiz.

¹⁹ *Ibid.* nota al pie número 2.

²⁰ Folio 1 cuaderno de antecedentes.

²¹ Folio 270 c.a.

²² Folios 1977-1983 c.a.

La adición de ingresos queda plenamente demostrada por la Administración de Impuestos a través de las diferentes pruebas dentro del proceso de investigación como son:

- Los pagos realizados a empleados del señor VEGA MANUEL ANTONIO por medio de la cuenta corriente del señor ALVARO BARRIGA MONSALVE
- Las nominas (sic) aportadas por el contribuyente
- Los cheques girados de la cuenta corriente de VEGA MANUEL ANTONIO y consignados en la cuenta corriente de ALVARO BARRIGA MONSALVE

AJUSTE POR INFLACIÓN

... el contribuyente debió ajustar todos sus activos no monetarios, incluido el edificio, el cual fue entregado en la liquidación de la sociedad conyugal el 12 de noviembre según certificado de tradición (ver folio 1895), el cual genera una menor deducción por corrección monetaria.

Edificios	72.770.136
PAAG enero a octubre	8.82%
Ajuste por inflación a octubre	6.418.326

RECHAZO DE GASTOS

En el mes de diciembre mediante comprobante de contabilidad sin documentos soportes (ver folios 1969 a 1972) se traslada de propiedad planta y equipo a gastos operacionales los siguientes valores:

Construcciones en Curso	391.236
Maquinaria y Montaje	19473
Draga	8.006.581
Equipo de Oficina	1.718.623
Radio Teléfono	6.132.917
Total	16.268.830
(...)	

(RECHAZO) DE PASIVOS 70.752.000

FIDEL MARTINEZ (sic)	\$38.230.711
MILTON VEGA	28.925.557
ALEX VEGA	3.595.000

De acuerdo al Libro de Inventario y Balances (sic) (ver folio 1932-1933) el contribuyente registró los anteriores pasivos.

En este proceso investigativo la comisión visitadora, encontró cruce entre los abonos realizados por el señor MANUEL ANTONIO VEGA a: FIDEL MARTINEZ (sic) por compra de chatarra, MILTON VEGA y ALEX VEGA mediante cheques girados de la cuenta corriente del Banco Cafetero Nro. 29306840-9 de MANUEL ANTONIO VEGA que fueron consignados en la cuenta corriente del señor ALVARO (sic) BARRIGA MONSALVE cuenta Nro 29307333-4 (ve folios 1962 a 1965 —sic—)

Los documentos que respaldan los pasivos registrados a nombre de FIDEL MARTINEZ (sic) son las facturas de compra a 'CHATARRERIA MARTINEZ (sic)' así:

FECHA	FACTURA	VALOR	FOLIO
1/02/1999	53	48.806.290	1953
6/04/1999	81	121.908.750	1954
10/06/1999	101	55.116.588	1955
4/08/1999	124	23.176.800	
5/10/1999	173	31.805.750	
1/12/1999	198	62.442.887	

Consultado el teleproceso se observa que FIDEL MARTINEZ (sic) solo presentó declaración de ventas por el segundo bimestre de 1999 en el cual declara el I.V.A. cobrado en la factura 53 (ver folios 1956-1960).

De los pasivos de MILTON VEGA y ALEX VEGA no fue posible comprobar el verdadero origen de los saldos créditos de las cuentas, pues carecían de documento que soportara tal deuda.

(RECHAZO) DE COMPRAS 294.655.000

Se propone el rechazo de las facturas de compras realizadas al señor FIDEL MARTINEZ (sic) solicitadas como costos por valor de \$294.655.000 por haberse comprobado que los abonos realizados por este concepto se consignaron en la cuenta corriente del señor ALVARO (sic) BARRIGA MONSALVE cuya cuenta se utilizó para pagar la nomina (sic) alterna del señor VEGA MANUEL ANTONIO."

3. A partir de los anteriores hallazgos, la Administración de Impuestos de Palmira profirió el requerimiento especial N° 150632002000009 del 5 de febrero de 2002 y propuso²³:

- Adicionar ingresos, por valor de \$414.000.000.
- Efectuar ajuste por inflación, por valor de \$6.418.326.
- Desconocer pasivos, por la suma de \$70.752.000.
- Rechazar \$294.655.000, correspondientes a gastos.
- Imponer sanción por inexactitud, por valor de \$409.552.000.

Las glosas incidían en la declaración privada del impuesto de renta del año 1999, así:

CÓDIGO	CONCEPTO	VR.	
		PRIVADA	PROPUESTO
AJ	Activos fijos	28.685.000	35.103.000
OA	Cta por pagar prov.	62.152.000	23.921.000
OC	Cta por pagar Financ	40.359.000	7.838.000
EL	Total pasivo	193.959.000	123.207.000
PI	Patrimonio	477184.000	547.936.000

²³ Folios 2-18 cuaderno principal.

	líquido		
IL	Ventas brutas	852.029.000	1.266.029.000
RK	Total ing.	861.719.000	1.275.719.000
	Recibidos		
CB	Compras	379.356.000	84.701.000
CT	Total costos	541.147.000	246.492.000
CX	Otras deducciones	180.575.000	157.888.000
DT	Total deducciones	207.252.000	184.565.000
CI	Total costos y deducc.	748.399.000	431.057.000
RE	Renta líquida grav.	113.320.000	844.662.000
LC	Impuesto neto de renta	31.362.000	287.333.000
FU	Impuesto a cargo	31.362.000	287.333.000
GR	Retenciones	31.358.000	31.358.000
VS	Sanciones	0	490.552.000
HA	Total a pagar	4.000	665.526.000

4. En tiempo, el actor contestó el requerimiento especial y pidió que se recibiera la declaración del señor Álvaro Barriga Monsalve *"para que manifieste si la cuenta corrientes No. 29307333-4 de Bancafé es de él"*²⁴.

5. La División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira profirió la Liquidación Oficial de Revisión 1506420020000049 del 8 de noviembre de 2002. Se reiteraron las glosas propuestas²⁵.

6. Oportunamente, el demandante interpuso recurso de reconsideración²⁶. Mediante Resolución 150012003000017 del 9 de diciembre de 2003, la División Jurídica de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Palmira confirmó la decisión adoptada en la liquidación oficial de revisión²⁷.

Conforme con los hechos destacados, la Sala examinará lo siguiente: **(a)** si la DIAN pretermitió el periodo probatorio en la vía gubernativa, y **(b)** si el actor aportó las pruebas necesarias para desvirtuar las glosas propuestas por la DIAN.

a) De si la DIAN pretermitió el periodo probatorio en la vía gubernativa

Contra lo dicho por el apelante, la Sala estima que la DIAN no pretermitió el periodo probatorio en la sede administrativa. Si bien la DIAN no decretó la declaración del señor Álvaro Barriga Monsalve, lo cierto es que ese hecho *per se* no trae como consecuencia la violación del debido proceso, habida cuenta de que en los actos demandados la DIAN consideró que la declaración pedida no era el medio probatorio conducente para desvirtuar las glosas propuestas.

²⁴ Folios 2008-2013 c.a.

²⁵ Folios 2026-2044 c.a.

²⁶ Folios 2048-2053 c.a.

²⁷ Folios 38-44 c.p.

Esa sencilla manifestación se traduce en una negativa a decretar la prueba testimonial. No es cierto, entonces, que la DIAN hubiese omitido el periodo probatorio ni que se hubiese vulnerado el derecho al debido proceso del actor. Todo lo contrario, como se verá, el demandante tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de contradicción frente a las pruebas que recogió la DIAN en la etapa de fiscalización.

En todo caso, conviene advertir que, conforme con el artículo 743 E.T.²⁸, la idoneidad de los medios de prueba depende de que el ordenamiento jurídico no establezca la necesidad de que determinados hechos se prueben de determinada manera. En materia de prueba testimonial, por ejemplo, el artículo 752 ib.²⁹, dice que el testimonio no es admisible para demostrar hechos que supongan la existencia de documentos o registros escritos.

La prueba testimonial, en este caso, era abiertamente inconducente y, por ende, la DIAN podía negarse a decretarla, sin que eso desconozca el debido proceso.

No prospera el cargo de apelación.

b) De si el actor aportó las pruebas necesarias para desvirtuar las glosas propuestas por la DIAN

A lo largo del proceso, el demandante ha cuestionado las glosas propuestas por la DIAN. Empero, el actor no desplegó la actividad probatoria necesaria para desvirtuarlas.

Como se vio, la razón principal que tuvo la DIAN para formular las glosas fue que los registros contables no se respaldaron con los comprobantes externos e internos pertinentes. Y, por el contrario, las pruebas que recogió la DIAN daban lugar a la adición de ingresos y al rechazo de pasivos y compras.

En los términos del artículo 781 E.T., al demandante, entonces, le correspondía probar, primero, que existió alguna causal de fuerza mayor y caso fortuito que le impidieran aportar los comprobantes para desvirtuar el indicio en contra que pesaba en su contra. Además, estaba obligado a aportar las pruebas para desvirtuar las glosas propuestas y desvirtuar la presunción de legalidad de los actos demandados.

Veamos si el demandante cumplió con esas cargas.

En cuanto a la adición de ingresos, por valor de \$414.000.000. Quedó probado en el proceso que de la cuenta bancaria N° 29-06840-9 del Banco Cafetero, cuenta que pertenecía al demandante, se giraron cheques a nombre de los señores Alex Vega, Milton Vega y Fidel Martínez y que tales cheques fueron consignados en la cuenta corriente N° 29307333-4 del mismo banco, que pertenece al señor Álvaro Barriga Monsalve. Según los extractos bancarios de

²⁸ ARTÍCULO 743. IDONEIDAD DE LOS MEDIOS DE PRUEBA. La idoneidad de los medios de prueba depende, en primer término, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan 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 atribuírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

²⁹ ARTÍCULO 752. INADMISIBILIDAD DEL TESTIMONIO. La prueba testimonial no es admisible para demostrar hechos que de acuerdo con normas generales o especiales no sean susceptibles de probarse por dicho medio, ni para establecer situaciones que por su naturaleza suponen la existencia de documentos o registros escritos, salvo que en este último caso y en las circunstancias en que otras disposiciones lo permitan exista un indicio escrito.

tales cuentas y las fotocopias de cada uno de los cheques, el demandante consignó a la cuenta del señor Barriga Monsalve la suma de \$414.000.000³⁰.

Tanto en sede administrativa como jurisdiccional, el actor se limitó a decir que la declaración del señor Barriga Monsalve era determinante para demostrar que no era procedente la adición de ingresos. Empero, no aportó ninguna prueba que respaldara el registro contable que desvirtuó la DIAN. La prueba testimonial, se repite, devenía inconducente porque se pretendía demostrar hechos que suponen la existencia de registros contables y documentación comprobatoria.

En consecuencia, como el demandante no desvirtuó la adición de ingresos que propuso la DIAN, la Sala avalará la glosa.

No prospera el cargo de apelación.

En cuanto al rechazo de gastos, por valor de \$16.268.830. La contabilidad del actor refleja que de la cuenta "PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO" se trasladó a la "CUENTA GASTOS OPERACIONALES" la suma de \$16.268.830³¹, pero no existen los comprobantes externos o internos que respalden el registro contable.

Las pruebas del proceso dan cuenta de que el actor sólo registró el movimiento en los libros de contabilidad, pero no aportó los comprobantes necesarios y, por ende, la DIAN rechazó los gastos porque la contabilidad no se llevaba en legal forma.

En los términos del artículo 781 E.T., como se vio, el actor podía acreditar plenamente los gastos, pero le correspondía no sólo probar que existía una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito que le impidieron presentar los comprobantes del registro contable, sino que le incumbía aportar las pruebas — esto es, los propios comprobantes o cualquier otra prueba— que demostraran tales gastos.

El demandante no cumplió ninguna de las dos cosas. Ni demostró las razones de fuerza mayor y caso fortuito por las que no presentó los comprobantes de contabilidad ni trajo pruebas al proceso judicial que respaldaran el gasto declarado en el año gravable 1999.

Por ende, no prospera el cargo de apelación.

En cuanto a los pasivos desconocidos, por valor de \$70.752.000. En este punto, son pertinentes las consideraciones anteriores, pues las obligaciones a cargo del contribuyente debían no sólo registrarse en los libros de contabilidad, sino respaldarse con los documentos externos que permitieran determinar la calidad de pasivo fiscal.

En los actos demandados, la DIAN concluyó que existían varias irregularidades en los pasivos declarados porque:

- Los abonos realizados a los proveedores Milton Vega, Fidel Martínez y Alex Vega se hicieron mediante consignación en la cuenta corriente N° 2930733-4³², que pertenecía al señor Álvaro Barriga.

³⁰ Folios 38-44 c.p.

³¹ Folios 1966-1972 c.a.

³² Folios 1962-1965 c.a.

- El señor Fidel Martínez sólo presentó la declaración de IVA por el segundo bimestre de 1999 y que correspondía a una sola de las ventas realizadas al actor.
- Los pasivos de los señores Milton Vega y Alex Vega no estaban respaldados con los comprobantes pertinentes.

El artículo 770 E.T.³³ dice que cuando el contribuyente esté obligado a llevar libros de contabilidad los pasivos deben probarse con documentos idóneos y “*con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad*”. Sin duda, la expresión documentos idóneos alude a que los comprobantes externos cumplan con las formalidades exigidas por la ley. De modo que la administración pueda identificar no sólo el tipo de pasivo, sino que pueda establecer que corresponde al periodo fiscal investigado.

El artículo 771 ib.³⁴, por su parte, dice que la falta de prueba de los pasivos da lugar a que se rechacen, a menos de que se pruebe que la cantidad y los rendimientos fueron oportunamente declarados por el beneficiario.

No obstante, el demandante ni en sede administrativa ni en sede judicial demostró los pasivos registrados. Tampoco demostró que el beneficiario del pasivo hubiese declarado la cantidad y el rendimiento. Todo lo contrario, las irregularidades en la contabilidad y la falta de comprobantes del registro dieron lugar a que se desconocieran.

No prospera el cargo de apelación

Está probado, entonces, que el actor no desvirtuó las glosas propuestas en los actos demandados.

Finalmente, conviene advertir que el actor en el recurso de apelación alegó que los actos demandados habrían desconocido el artículo 779 E.T. en cuanto a que la DIAN no le corrió el traslado de la inspección tributaria. Empero, la Sala se abstiene de examinar el cargo porque no fue propuesto en la demanda.

Las razones expuestas son suficientes para confirmar el fallo apelado.

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

FALLA

Confírmase la sentencia apelada.

Reconócese personería al abogado Sebastián Pinilla Mogollón, como apoderado de la DIAN.

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

³³ 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.

³⁴ ARTÍCULO 771. PRUEBA SUPLETORIA DE LOS PASIVOS. El incumplimiento de lo dispuesto en el artículo anterior, acarreará el desconocimiento de los pasivos, a menos que se pruebe que las cantidades respectivas y sus rendimientos, fueron oportunamente declarados por el beneficiario.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ