

PRESUNCION DE VERACIDAD – Lo son los hechos consignados en las declaraciones tributarias. Pruebas especiales de los hechos económicos / FACULTAD DE FISCALIZACION E INVESTIGACION – Actividades que se despliegan

Según el artículo 746 del Estatuto Tributario, 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. De acuerdo con lo anterior, le corresponde, en principio, a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación que la ley le atribuye para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc. El artículo 684 del Estatuto Tributario es claro en señalar las actividades que puede desplegar la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad de fiscalización e investigación, a saber: a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario. b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados. c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios. d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados. e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad. f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 684

JEFE DE LA UNIDAD DE FISCALIZACION – Facultades / AUTOS DE VERIFICACION O CRUCE DE INFORMACION – Actos de trámite. Finalidad / ACTAS DE VISITA – Medio de prueba. No puede asimilarse a una acta de inspección contable o a un acta de inspección tributaria / FACULTAD DE FISCALIZACION – La administración tiene amplias facultades para verificar los hechos económicos declarados /

DILIGENCIA DE VERIFICACION Y CRUCE DE INFORMACION – Su realización no vulneran el debido proceso del contribuyente

Los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario fijan en el jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria la competencia para proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y en los funcionarios de esa unidad la facultad de adelantar las actuaciones preparatorias. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones. Entre los actos de trámite que puede proferir la Administración Tributaria están los autos de verificación o cruce de información, cuya finalidad es la de obtener la información o las pruebas necesarias para corroborar la información declarada por el contribuyente. Esta Sala ha sido enfática en señalar que las actas de visita expedidas en cumplimiento de los autos de verificación o cruce no son actos previos de formulación de cargos, sino medios de prueba que dan fe de los hechos verificados directamente por la Administración en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización e investigación que le asisten, y de los hechos acontecidos en el transcurso de la diligencia. Sin embargo, cuando se trata de simples cruces de información o autos de verificación, no resultan aplicables los artículos que fijan las formalidades para la inspección contable y para la inspección tributaria. Y, en consecuencia, tampoco puede asimilarse el “acta de visita”, producto de los cruces de información o del auto de verificación, a un “acta de inspección contable” o a un “acta de inspección tributaria”, por lo tanto, no sujeta a las formalidades de estas últimas. En cuanto a la solicitud de información exógena que efectuó la DIAN mediante el oficio del 28 de febrero de 2007, la Sala considera que es válida, pues la Administración Tributaria goza de amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, cuando lo considere necesario. Las diligencias y el recaudo de pruebas son actividades propias de las facultades de fiscalización que puede ejercer la DIAN en las oportunidades procesales pertinentes, verbigracia en la etapa de investigación, como ocurrió en el caso concreto. En Ese orden, la Sala no encuentra violado el derecho al debido proceso de la parte actora, ni evidencia irregularidad alguna en la realización de las diligencias de verificación y cruce de información.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 560 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 688

COSTOS Y DEDUCCIONES – Para su reconocimiento debe aportarse la factura con el lleno de los requisitos legales / FACTURA – Es un medio de prueba necesario. Per se no da lugar al reconocimiento del costo o la deducción / PROCEDENCIA DE COSTOS DEDUCCIONES E IMPUESTOS

DESCONTABLES – No es requisito que la factura tenga fecha cierta de expedición / FECHA CIERTA DE EXPEDICION – Se exige para los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, para los documentos equivalentes a la factura que expidan / DOCUMENTO PRIVADO - Tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa / SANCION POR INEXACTITUD – Improcedencia

Para efectos de la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del estatuto Tributario señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario, y que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que legalmente se establezcan. De manera que cuando el contribuyente aporta la factura con el lleno de los requisitos legales, esa factura, como documento probatorio, no supedita a la administración tributaria o al juez a reconocer el costo, gasto o deducción. Por el contrario, esa prueba le permite a la autoridad tributaria, o al juez, comprobar la veracidad de los hechos contenidos en la factura, tales como la existencia del proveedor y, por ende, la existencia de la transacción económica incorporada en el título y, para el efecto, hay absoluta libertad probatoria. Lo que realmente establece el artículo 771-2 es que la factura, como documento, es un medio de prueba para la procedencia de los costos y deducciones. En consecuencia, es un documento ad probationem que se exige por ley como prueba necesaria, puesto que las facturas que cumplen los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 E.T. son pruebas que, por ley, deben cumplir ciertas formalidades. Cumplidas tales formalidades, las facturas son prueba de la cuantía que los contribuyentes declaran en el denuncia tributario como costos y deducciones. con respecto a que las facturas debieron contener “fecha cierta” de expedición, la Sala pone de presente que el artículo 771-2 del E.T. no alude a dicho requisito para la procedencia de los costos y deducciones que en ellas se soportan. En el ámbito tributario, la exigencia de fecha cierta para ciertos documentos se encuentra prevista en el artículo 770 del Estatuto Tributario, para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, pues éstos solo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y se entiende que un documento privado tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación (artículo 767 del E.T.). De manera tal que al no estar contemplada en el artículo 771-2 E.T. la exigencia de fecha cierta como

requisito de las facturas o documentos equivalentes para la aceptación de costos y deducciones, no resulta procedente su rechazo con fundamento en dicho argumento.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 617 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 767

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., Primero (1º) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación: 230012331000200800227-01
No. Interno: 18106
Asunto: Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante: Jaiyer de Jesús Giraldo Quiceno
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contra la sentencia del 27 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Córdoba, que decidió lo siguiente:

PRIMERO: *Declárase probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa, propuesta por la DIAN, solo respecto a la solicitud de Reconocimiento de los Costos Presuntos de que trata el artículo 82 del E.T., de conformidad con lo dicho en la parte motiva; y no probada con respecto de las irregularidades en la comisión de los funcionarios, para la práctica de las visitas o verificaciones, y la nulidad de las pruebas, propuestas por la entidad demandada.*

SEGUNDO: *Declárase la nulidad de la Liquidación de Revisión No 120642007000019 de fecha 24 de octubre de 2007, que modificó la declaración de renta del año 2004 presentada por el señor Jaiyer de Jesús Giraldo Quiceno; y la Nulidad de la Resolución 120012008000015 de 22 de abril de 2008, que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en vía gubernativa contra la Liquidación de Revisión No 120642007000019. En consecuencia, **ordénase** a la DIAN, que exima del pago de la sanción por inexactitud que se impuso al señor Jaiyer de Jesús Giraldo Quiceno, aceptando la Declaración Privada No. 064974400806180, que el contribuyente presentó con fecha de pago 01 de junio de 2007, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.*

TERCERO: *Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente.”*

ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- Mediante el Requerimiento Especial número 120632007000002 del 11 de abril de 2007¹, la Administración de Impuestos Nacionales de Montería propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta de la parte actora, correspondiente al año gravable 2004, en el sentido de rechazar deducciones por inversión en activos fijos por \$86.510.000 (renglón 42); rechazar otros costos y deducciones por \$104.490.000 (renglón 43); adicionar ingresos por ganancia ocasional por \$40.328.000 (renglón 53), e imponer sanción por inexactitud de \$109.477.000. Asimismo, fijó un saldo a pagar de \$178.338.000.

- Mediante la Liquidación Oficial de Revisión número 120642007000019 del 24 de octubre de 2007², la División de Liquidación de la Administración de Impuestos Nacionales de Montería modificó la liquidación privada del impuesto sobre la renta del año gravable 2004, en la forma propuesta en el requerimiento especial.

- La liquidación oficial de revisión fue confirmada mediante la Resolución número 120012008000015 del 22 de abril de 2008³, con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la parte actora.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

¹ Folios 22 a 27.

² Folios 87 a 95.

³ Folios 104 a 113.

A) LA DEMANDA

El señor Jaiyer de Jesús Giraldo Quiceno, mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“1. Le solicito sea declarada la nulidad de la Liquidación de revisión No. 120642007000019 del 24 de octubre del 2007 mediante la cual se modificó la declaración de renta del año 2004 presentada por el señor Jaiyer Giraldo Quiceno.

2. Se declare la nulidad de la Resolución No. 120012008000015 del 22 de abril del 2008 mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por mi poderdante en la vía gubernativa contra la liquidación de revisión mencionada en el numeral anterior.

3. Como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representado en el sentido de que se le exima de pagar el valor liquidado como saldo a pagar en la liquidación de revisión impugnada y confirmada por el Grupo Ejecutor Jurídico con la Resolución No. 120012008000015.

De no ser posible lo anterior, se modifique la liquidación de revisión No. 120642007000019 del 24 de octubre del 2007 reconociendo los costos presuntos del 75% sobre el total de los ingresos declarados y se excluya el valor correspondiente a la sanción por inexactitud liquidada en el mismo acto.”

La sociedad invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 82, 683, 688, 742 y 779 del Estatuto Tributario;
- Artículo 29 de la Constitución Política y,
- Artículo 59 del Código Contencioso Administrativo

Concepto de violación

- Violación de los artículos 688 y 779 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política

Indicó que el auto mediante el cual la DIAN ordenó la práctica de una inspección tributaria no reunió los requisitos del artículo 779 del Estatuto Tributario, pues no se indicó el objeto de la diligencia y fue suscrito por el mismo funcionario comisionado para su realización.

Dijo que el funcionario comisionado realizó tres visitas, los días 5, 6 y 8 de febrero del 2007, en las que realizó interrogatorios y tomó declaraciones de parte sin tener facultades para el efecto. Agregó que con esta conducta se violó el artículo 688 del Estatuto Tributario.

Adujo el funcionario comisionado levantó sendas actas de las tres visitas que realizó. Que, sin embargo, el día 6 de marzo de 2007 levantó el acta de visita

número 57, en la que se acumularon las tres actas suscritas con anterioridad, y al final de la misma anotó que la visita se daba por terminada el día 30 de marzo de 2007, a pesar de que el auto que comisionó fijó un término de 15 días calendario para realizar la inspección tributaria. Que, no obstante, el funcionario comisionado excedió el anterior término, sin acto previo que lo autorizara.

Manifestó que al proferirse irregularmente el auto de verificación, la DIAN violó los artículos 688 y 779 del Estatuto Tributario y 29 de la Constitución Política. Concretamente, indicó que en el auto se comisionó sólo un funcionario para la práctica de la inspección tributaria; no indicó el objeto de la visita y los hechos materia de prueba; excedió el término de la comisión; tomó declaraciones de personas sin la autorización respectiva y, consignó en el acta declaraciones del contribuyente sin el cumplimiento de las formalidades de ley.

Indicó que como la inspección tributaria es una prueba nula, el requerimiento especial y la liquidación de revisión son nulos, pues se soportaron en dicha prueba.

VIOLACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 82, 647, 683 Y 742 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO

Precisó que la DIAN rechazó costos y deducciones por \$191.000.000, porque, supuestamente, no anexó los soportes de los mismos. Sin embargo,

dijo que, a pesar de que con la respuesta del requerimiento especial aportó los soportes, la Administración, en la liquidación oficial, confirmó el rechazo porque las facturas aportadas no cumplían los requisitos legales, en especial la fecha de elaboración. Dijo que, contrario a lo afirmado por la DIAN, los documentos que aportó describían el vendedor, la ciudad y la fecha en que fue realizada la operación.

Sostuvo que a pesar de haber aportado los documentos que soportaban los costos y deducciones rechazados, la DIAN le impuso sanción por inexactitud sin justificación alguna.

Después de transcribir apartes de doctrina judicial del Consejo de Estado, alegó que la DIAN no sólo motivó falsamente el rechazo de los costos y deducciones, sino que violó el artículo 647 del E.T., por interpretación errónea, y desconoció los artículos 82 y 683 del E.T. Que, adicionalmente, violó los artículos 742 del E.T. y 29 de la Constitución, porque desconoció los documentos que aportó con base en un argumento falso.

VIOLACIÓN DEL ARTÍCULO 59 DEL CÓDIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Dijo que, conforme con el artículo 59 del C.C.A., la Administración debe resolver todos los aspectos que le hayan sido planteados en los recursos.

Sostuvo que la DIAN, al resolver el recurso de reconsideración, justificó lo decidido en la liquidación oficial de revisión con otros argumentos y fundamentos. Que mientras que la DIAN no motivó la imposición de la sanción de inexactitud en la liquidación oficial, en la resolución que resolvió el recurso hizo toda una sustentación de su procedencia.

Adujo que la decisión que resolvió el recurso debe limitarse a lo planteado en la liquidación oficial y en el recurso. Que, por el contrario, era evidente que al Grupo Jurídico de la DIAN sólo le interesaba justificar jurídicamente la actuación de la División de Liquidación, sin observar la objetividad que caracteriza esta etapa del procedimiento tributario.

Indicó que, en la resolución que resolvió el recurso, la DIAN afirmó que no se habían soportado los costos y las deducciones, a pesar de que en la liquidación oficial nada dijo al respecto. Que, además, no era cierta tal afirmación, pues las pruebas que aportó, a su juicio, demostraron lo contrario.

Insistió en que el Grupo Ejecutor Jurídico violó el artículo 59 del Código Contencioso Administrativo, al limitarse a examinar y controvertir los argumentos que presentó en el recurso de reconsideración, sin revisar y evaluar su actuación.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado de la U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contestó la demanda en los siguientes términos:

- Violación de los artículos 688 y 779 del E.T. y 29 de la Constitución

Política: La DIAN explicó que una vez expide el auto de apertura de investigación, en el que se ordena iniciar investigación a determinado contribuyente y se designa a los funcionarios que tendrán a su cargo el adelantamiento de la investigación, entre otros aspectos, puede proferir una serie de actos administrativos encaminados a obtener la información y las pruebas que servirán para tomar decisiones sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Dijo que en desarrollo de la investigación puede proferir autos de inspección o verificación tributaria, que se notifican de manera electrónica, personal o por correo al contribuyente o responsable, de conformidad con el artículo 565 del E.T.

Precisó que, en el caso de la parte actora, el objeto de la verificación era establecer los costos y deducciones declaradas en relación con el impuesto sobre la renta del año 2004. Que, con fundamento en esta circunstancia, profirió el Auto de Verificación 120632007000017 del 31 de enero de 2007, notificado a la parte actora por correo el día 5 de febrero de 2007, y comisionó a los funcionarios José Ángel Morales Martínez y Juan Víctor López Molinillo para su realización.

Asimismo, precisó que la visita se inicia una vez notificado el auto que la ordene, y que de ella se levanta un acta con los hechos, pruebas y fundamentos en que se sustentó la diligencia, y se deja constancia de lo encontrado y de las declaraciones juramentadas tomadas.

Aseveró que una vez finalizó la comisión el día 6 de marzo de 2007, el funcionario comisionado consolidó toda la información obtenida en el Acta 057, cuya naturaleza es la de *“un informe de auditor que sirve de soporte al expediente.”*

Adujo que las visitas que efectuó en desarrollo del programa “Deducción de Inversión Activos Fijos”, no requieren que sean practicadas por dos funcionarios, ya que este requisito sólo se exige para el programa de facturación. Que el otro funcionario comisionado para la realización de la diligencia era el jefe de fiscalización, quien puede o no intervenir en la misma. Sin embargo, dijo que esta circunstancia no invalida la prueba

Concluyó que no se violaron las normas señaladas por la parte actora.

- Violación de los artículos 82, 647, 683 y 742 del E.T.: Precisó que las decisiones oficiales que profiere la DIAN se toman con base en las pruebas recaudadas en la etapa de investigación, en cumplimiento del artículo 742 del E.T.

Sostuvo que las facturas que aportó la parte demandante para soportar los costos y deducciones rechazados, no cumplieron los requisitos del artículo 771-2 del E.T.; concretamente, porque no tenían *“fecha cierta para un mayor convencimiento”*, pues se elaboraron con posterioridad a la ejecución de las operaciones que realizó la parte actora y no tenían número consecutivo.

Indicó que el artículo 767 del Estatuto Tributario dispone que un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante notario, juez o autoridad administrativa, siempre que se aporte la constancia y fecha del registro o presentación.

Frente a la sanción por inexactitud, sostuvo que ésta era procedente en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues se concluyó, y la parte actora lo aceptó, que incluyó en la declaración de renta del año 2004 una deducción por inversión en activos fijos a la que no tenía derecho, por valor de \$86.510.000; omitió ingresos por ganancia ocasional de \$40.328.000, originados en la venta de activos y, no probó los costos y deducciones rechazados.

Adujo que los actos administrativos acusados no están falsamente motivados, pues las facturas se desconocieron por no reunir los requisitos exigidos por la ley para que ser tenidos como prueba de los costos y deducciones rechazadas.

Indicó que, por lo mismo, no se violaron los artículos 683 y 82 del E.T.

- Violación del artículo 59 del Código Contencioso Administrativo: Dijo que no se violó esta disposición, pues la DIAN fue imparcial, y porque la resolución que resolvió el recurso se fundamentó en las normas que regulaban la materia y en las pruebas que obraban en el expediente.

Finalmente, advirtió que la parte actora no alegó en la vía gubernativa las supuestas nulidades del proceso, ni las supuestas irregularidades cometidas en la práctica de la inspección tributaria, ni alegó que las pruebas que soportaron los actos acusados eran nulas. Que, tampoco aludió a los costos estimados y presuntos.

Que, como consecuencia de lo anterior, las pretensiones relacionadas con los hechos no alegados en la vía gubernativa no deben ser tenidas en cuenta.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Córdoba declaró probada, parcialmente, la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa frente a la pretensión subsidiaria de reconocimiento de costos presuntos del 75 %, pues este aspecto no fue discutido en sede administrativa.

Frente a los cargos de violación, hizo las siguientes consideraciones:

- Irregularidad en la comisión de los funcionarios, para la práctica de las visitas o verificaciones

El Tribunal concluyó que se violó el derecho al debido proceso de la parte actora, pues la comisión que se ordenó mediante el auto de verificación 120632007000017 del 31 de enero de 2007 excedió el término de 15 días calendario fijado para la realización de la diligencia. Que el término para realizar la diligencia venció el día 14 de febrero de 2007, y, por ello, a partir de esta fecha, los empleados comisionados carecían de facultades para recaudar pruebas.

- Desconocimiento de los soportes de los costos y deducciones declaradas

Después de analizar cada uno de las facturas que aportó la parte actora para soportar los costos y las deducciones rechazadas, concluyó que éstas reunían los requisitos de los artículos 771-2 y 617 del Estatuto Tributario. Resaltó que todos los documentos tenían la fecha de expedición.

Al Tribunal le resultó extraño que la DIAN haya manifestado, reiteradamente, la falta de fecha de las facturas que aportó la parte actora con la respuesta al requerimiento especial.

Consideró inaceptable el hecho de que la DIAN haya afirmado, sin prueba alguna, que las facturas que aportó la parte actora se constituyeron con posterioridad a la ocurrencia del hecho que pretendía probar.

Agregó que la parte actora tiene la oportunidad de aportar pruebas para justificar los rechazos o cuestionamientos de la Administración con la respuesta al requerimiento especial.

Sostuvo que la DIAN debió manifestarse frente a los demás documentos que la parte actora aportó como soporte de las operaciones que originaron las facturas cuestionadas. Dijo que tales documentos estaban *“debidamente respaldados por la firma de un contador, y como declaraciones tributarias que son, gozan de la presunción de veracidad, más cuando no han sido tachadas por la entidad competente como resultado de sus investigaciones, cruces de cuentas y los estudios que esa entidad realizó; sin que se pueda afirmar que los soportes hayan sido posconstituidos; (..)”*.

Asimismo, precisó que “por las fechas que se alcanzan a divisar en las copias, sobretodo en el folio 197, que la consignación fue en el Banco Colpatria, el 27 de abril de 2005; y las manifestaciones del Contador, quien afirma que los pagos se hicieron con respecto del señor Sinibaldo del Cristo Martínez Begambre en el Banco de Bogotá, el 10 de mayo de 2005, que tales soportes ya que existían al momento del inicio de la investigación al señor Giraldo Quiceno, el 05 de febrero de 2007.”

- Liquidación de sanción de inexactitud sin tomar en cuenta las facturas equivalentes

Sostuvo que la sanción por inexactitud era improcedente, pues la parte actora logró demostrar la existencia de las operaciones que realizó y declaró con las pruebas que aportó en la discusión administrativa.

Dijo que las pruebas que aportó la parte actora, así como las afirmaciones hechas en relación con la deducción por inversión en activos fijos, justificaron la existencia de la operación, razón de más por la que no procede la sanción.

- Falta de reconocimiento de los costos presuntos del artículo 82 del Estatuto Tributario

El Tribunal afirmó que “[L]os actos demandados desconocieron en su totalidad las pruebas aportadas por el actor, documentos que como ya se dijo, cumplen con los requisitos exigidos por la ley y que no fueron debidamente analizados por la DIAN; más aún cuando estos documentos fueron soportados con otras pruebas documentales, como las declaraciones de renta de las personas con quienes se efectuaron las negociaciones, lo que debió aportar al ente investigador la absoluta certeza acerca de la idoneidad de las facturas equivalentes, asunto que constituye el núcleo de la presente acción y que ésta Corporación encuentra ajustada a derecho, (...)”

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

La apoderada de la **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** recurrió la decisión del Tribunal. Después de reiterar el trámite que se surtió en el curso de la investigación realizada a la parte actora, indicó que una vez terminada la comisión, el funcionario que desarrolló la investigación tenía amplias facultades para seguir continuar con la misma, por disposición del artículo 744 del Estatuto Tributario. Que, por lo tanto, no compartía lo dicho por el Tribunal en cuanto a que la solicitud de información exógena hecha por el oficio número 8312063 del 28 de febrero de 2007 sobrepasó el término de la comisión, pues esta prueba fue solicitada independientemente de la comisión y con anterioridad al requerimiento especial.

En cuanto a las facturas que aportó la parte actora como pruebas, y que no fueron tenidos en cuenta por la entidad, aclaró que no se aceptaron porque

no tenían fecha cierta o auténtica y porque se elaboraron con posterioridad a la ocurrencia del hecho que pretendía probar.

Precisó que los documentos se consideran auténticos y sirven como prueba en materia tributaria, cuando existe la certeza sobre la persona que lo elaboró, suscribió o firmó. Además, debe existir certeza sobre que la actuación se realizó ante autoridad competente, bien sea administrativa, notarial o judicial, y debe aparecer en el documento la constancia y fecha de presentación o registro.

Dijo que la sanción por inexactitud era procedente, pues la parte actora no soportó los costos y deducciones con documentos autenticados ante notario. Añadió que la imposición de la sanción implica la comprobación de los supuestos sancionables que se endilgan.

Puso de presente que se estableció, y fue aceptado por la parte actora, que incluyó una deducción por inversión en activos fijos a la que no tenía derecho, y que no incluyó en la declaración del impuesto la ganancia ocasional de \$40.328.000, producto de la venta de activos. Es decir que, omitió un ingreso.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación. Resaltó que el hecho de pretender, como lo hizo el Tribunal, que por haber expirado el término para la práctica de una prueba específica la DIAN pierde facultades para recaudar otras pruebas, sería tanto como aceptar que la entidad se autolimita el ejercicio de las facultades y el término para investigar, al fijar un período de tiempo para la práctica de una prueba en particular.

Sostuvo que mientras la declaración privada no adquiera firmeza, la DIAN puede ejercer la facultad de fiscalización.

Precisó que el oficio de fecha 28 de febrero de 2007, mediante el que se solicitó la información exógena, fue un acto más de la investigación que no requirió de la inmediación del funcionario, en el sentido de que no fue necesaria su presencia física en el lugar donde se encontraba la información.

Añadió que la solicitud de información fue el producto del ejercicio de las facultades de investigación originadas en la expedición del auto de apertura de investigación número 120632006002030 del 25 de agosto de 2006. Que, en consecuencia, la solicitud de información exógena no se hizo por fuera del término legal, como lo afirmó el Tribunal.

Sostuvo que el término de la comisión de 15 días, fijado en el auto número 120632007000017 del 31 de enero de 2007, es hábil, conforme con los artículos 121 del Código de Procedimiento Civil, 70 del Código Civil y 62 de

la Ley 4ª de 1913. Que, en este entendido, el término de la comisión vencía el día 26 de febrero de 2007 y no el 14 de febrero, como lo adujo el Tribunal, pues el auto que fijó la fecha se notificó el día 5 de febrero de 2007.

En lo atinente al desconocimiento de los soportes de los costos y deducciones rechazados que aportó la parte actora, dijo que tales documentos fueron firmados por Sinibaldo Martínez Begambre y Luz Amparo Martínez García, *“los que necesariamente debieron expedirlos con los números consecutivos que cada uno llevaba de sus ventas y no se entiende la razón por las cuales coincidan (sic), en su numeración consecutiva, perfectamente los expedidos por uno como los de la otra, (...)”* Agregó que *“[N]o resulta de recibo, por falta de explicación lógica, que la Sra. Luz Amparo Martínez García llevara para la misma época, año, mes y día igual numeración a la adelantada por el Dr. Sinibaldo Martínez Begambre, y que coincidieran, en todos los eventos con la numeración del siguiente documento expedido, (...)”*

Dijo que lo anterior prueba que los documentos equivalentes a factura aportados, fueron creados en fecha posterior a su requerimiento, y que la persona que los elaboró no tuvo el suficiente cuidado de fijarse en que no debían coincidir unos con otros, cuando se está frente a dos vendedores distintos.

Finalmente, reiteró que al establecerse que los costos y deducciones rechazados fueron posconstituidos, se deben tener como inexistentes, razón para que proceda la sanción por inexactitud.

La **parte actora** no alegó de conclusión.

El **Ministerio público** no rindió concepto.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala establecer si es nula la Liquidación Oficial de Revisión número 120642007000019 del 24 de octubre de 2007, y su confirmatoria, mediante la cual modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año 2004, de la parte actora.

Conforme con el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, la Sala resolverá los siguientes problemas jurídicos: i) si se desconoció el derecho al debido proceso de la parte actora y, ii) si era procedente rechazar los costos y deducciones por falta de pruebas.

Antes de resolver lo anterior, la Sala anticipa que confirmará lo decidido por el Tribunal, en cuanto declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa respecto a la solicitud de reconocimiento de los costos presuntos, pues la parte actora no manifestó inconformidad alguna al respecto.

DE LA IRREGULARIDAD EN LA COMISIÓN DE LOS FUNCIONARIOS, PARA LA PRÁCTICA DE LAS VISITAS O VERIFICACIONES

La parte actora indicó que las visitas realizadas al contribuyente, originadas en el Auto de Verificación número 120632007000017 del 31 de enero de 2007, fueron irregulares, pues: i) fueron practicadas por un funcionario no comisionado para el efecto; ii) porque se tomaron declaraciones a terceros sin la autorización respectiva y sin las formalidades de ley; iii) porque en el auto no se indicó el objeto de las visitas y los hechos materia de prueba y, iv) porque el término de la comisión se excedió al fijado en el auto de verificación.

Para la parte actora, la liquidación oficial acusada es nula, porque se fundamentó en las pruebas obtenidas en las visitas realizadas y que quedaron consignadas en el Acta número 057 del 6 de marzo de 2007; pruebas que, a su juicio, son nulas

Para la UAE DIAN, las pruebas que obtuvo en ejercicio de la facultad de fiscalización e investigación que le asisten son válidas. Resaltó que el término de 15 días hábiles, fijado en el auto número 120632007000017 del 31 de enero de 2007, no se excedió, pues este vencía el día 27 de febrero de 2007 y no el 14 de febrero. Asimismo, que no compartía lo dicho por el Tribunal en cuanto a que la solicitud de información exógena hecha por el oficio número 8312063 del 28 de febrero de 2007 sobrepasó el término de la comisión, pues esta prueba fue solicitada independientemente de la comisión y con anterioridad al requerimiento especial.

Para resolver el cargo de apelación, la Sala parte de los siguientes hechos probados:

- Que mediante Auto de Apertura número 120632006002030 del 25 de agosto de 2006, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos Nacionales de Montería, en desarrollo del programa “deducción inversión activos fijos”, inició investigación a la parte actora respecto del impuesto sobre la renta del año 2004. Para el efecto, comisionó a los funcionarios José Ángel Morales Martínez y Juan Víctor López Molinello.⁴

- Mediante el oficio número 1913 del 5 de septiembre de 2006, el Jefe de Fiscalización Tributaria le solicitó a la parte actora cierta información relacionada con la declaración del impuesto sobre la renta del año 2004.⁵

- El día 31 de enero de 2007, la División de Fiscalización profirió el Auto de Verificación o Cruce número 120632007000017, mediante el cual se comisionó a los funcionarios José Ángel Morales Martínez y Juan Víctor López Molinello, para que dentro de los 15 días calendario practicara la diligencia de verificación a la parte actora. El auto fue notificado por correo el día 5 de febrero de 2007.⁶

⁴ Folio 127.

⁵ Folios 137 y 138.

⁶ Folio 140.

- Que en cumplimiento del auto de verificación, uno de los funcionarios comisionados realizó la visita en las instalaciones de la parte actora, el día 5 de febrero de 2007, según consta en el “informe acta de visita”. En dicho informe se dejó constancia del objeto de la visita y de que la parte actora informó que *“no había comprado activos fijos sino búfalos y que corregirían la declaración soportando las cuantías declaradas.”*, y sobre la compraventa la Amistad manifestó que *“el negocio es de Dagoberto Giraldo Rivera (...) y que el sólo administraba. No mostró RUT. Declara IVA. No mostró facturas.”*⁷

- El día 6 de febrero de 2007, el mismo funcionario que atendió la visita inicial, realizó otra visita a la parte actora. Según el informe del acta de visita levantado en esa oportunidad, se dejó constancia de que se le informó a la parte actora el objeto de la diligencia y *“le solicitó la relación soportada de los activos, costos, deducciones”*, ante lo que la parte actora manifestó que *“no tenía documentos a la mano, que no había comprado activos fijos, (...) también informó que sí había recibido el oficio persuasivo 1913 del 5-09-2006 pero lo tenía el contador Luis Jiménez (...) Dice no conocer ni hacer negocios con Javier Ocampo Cano.”*⁸

- Que el día 8 de febrero de 2007, el funcionario José Ángel Morales Martínez le recibió declaración juramentada a los señores Jairo Alberto López Galeano, Aurelio Arbeláez y Luis Ángel Gómez Giraldo, en relación

⁷ Folio 141.

⁸ Folio 144.

con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 que presentó la parte actora.⁹

- El día 8 de febrero, uno de los funcionarios comisionados realizó visita a la parte actora, según consta en el informe de acta de visita levantado ese día.¹⁰

- Luego, en el informe de acta de visita del 27 de febrero de 2007 se dejó constancia de que el señor Luis Guillermo Jiménez, contador autorizado por la parte actora, se presentó en las oficinas de la DIAN para entregar unos documentos para anexar al expediente 2004-2006-2030, y que se comprometía a presentar la documentación y declaración sustentada el día 2 de marzo de 2007.¹¹

- Que mediante el oficio número 0308 del 28 de febrero de 2007, el Jefe de la División de Fiscalización Tributaria, en ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 684 y 688 del E.T., solicitó a la Notaría 1ª de Armenia el envío de la fotocopia de la Escritura Pública por valor de \$40.328.000, que, según información exógena rendida por la Notaría en el año 2004, suscribió la parte actora, entre otros documentos.¹²

⁹ Folios 145 a 147.

¹⁰ Folio 148.

¹¹ Folio 149.

¹² Folio 151.

- El día 6 de marzo de 2007, la División de Fiscalización levantó el Acta de Visita número 057, en la que se dejó constancia de las siguientes situaciones:

“el objetivo de la visita era verificar cómo el contribuyente determinó la deducción en inversión de activos fijos productivos de que trata el art. 68 de la Ley 863 de 2003 (...), de igual forma verificar los ingresos, costos, deducciones y retenciones que le practicaron.

(...)

Se solicitó información exógena, no figura compra de activos fijos, antes por el contrario figura venta de un activo por valor de \$40.328.000 y una retención practicada de \$403.280 ver folio 13.

(...) A la fecha de la presente acta, no obstante las llamadas telefónicas al 7687318 los días 7, 18 de enero, 19 y 22 de febrero del 2007, no ha presentado corrección alguna adicionando los ingresos por Ganancia Ocasional por \$2.803.000 y menos ha soportado los \$86.510.000 solicitados como deducción por inversión en activos fijos reales y productivos de que trata el artículo 158-3 del Estatuto Tributario ni los \$104.490.000 de otros costos y deducciones, por lo cual es procedente su rechazo y la respectiva sanción por inexactitud señalada en el artículo 647 del Estatuto Tributario.”

Según el artículo 746 del Estatuto Tributario, 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. De acuerdo con lo anterior, le corresponde, en

principio, a la Administración desvirtuar la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias utilizando las amplias facultades de fiscalización e investigación que la ley le atribuye para obtener las pruebas correspondientes. Pero también puede solicitar al contribuyente la comprobación de los requisitos específicos que la ley exige para el reconocimiento de un descuento, exención, ingreso no gravado, costo, deducción, pasivos, etc.

El artículo 684 del Estatuto Tributario es claro en señalar las actividades que puede desplegar la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad de fiscalización e investigación, a saber:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

- c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

- d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación.

Para el efecto, los artículos 560 y 688 del Estatuto Tributario fijan en el jefe de la Unidad de Fiscalización de la Administración Tributaria la competencia para proferir los actos de trámite en los procesos de determinación de impuestos, y en los funcionarios de esa unidad la facultad de adelantar las actuaciones preparatorias. También tienen facultades de fiscalización tributaria los jefes de las divisiones y dependencias, así como los profesionales de la misma entidad en quienes se deleguen tales funciones.

Entre los actos de trámite que puede proferir la Administración Tributaria están los autos de verificación o cruce de información, cuya finalidad es la de obtener la información o las pruebas necesarias para corroborar la información declarada por el contribuyente.

Esta Sala ha sido enfática en señalar que las actas de visita expedidas en cumplimiento de los autos de verificación o cruce no son actos previos de formulación de cargos, sino medios de prueba que dan fe de los hechos verificados directamente por la Administración en desarrollo de las amplias facultades de fiscalización e investigación que le asisten, y de los hechos acontecidos en el transcurso de la diligencia.¹³

Sin embargo, cuando se trata de simples cruces de información o autos de verificación, no resultan aplicables los artículos que fijan las formalidades para la inspección contable y para la inspección tributaria. Y, en consecuencia, tampoco puede asimilarse el “acta de visita”, producto de los cruces de información o del auto de verificación, a un “acta de inspección contable” o a un “acta de inspección tributaria”, por lo tanto, no sujeta a las formalidades de estas últimas.¹⁴

Mediante el auto de verificación y cruce de información se ordena practicar la diligencia sobre las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, responsables y terceros involucrados por los impuestos y períodos señalados en el mismo auto. Este acto administrativo se notifica conforme con lo dispuesto por el artículo 565 del Estatuto Tributario.

¹³ Sección Cuarta, sentencia de 18 de octubre de 1994, exp. 5291. C.P. doctor Delio Gómez Leyva.

¹⁴ Puede consultarse la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, del 25 de septiembre de 2008, expediente 250002327000200102106-01 (15289), Consejero ponente Héctor J. Romero Díaz.

En el caso en examen, la parte actora partió del error de confundir el “auto de verificación o cruce” con el “auto de inspección tributaria”, el que, como se dijo, se rige por una serie de formalidades consagradas en el Estatuto Tributario.

La parte actora afirmó que el auto de verificación 120632007000017 del 31 de enero de 2007 no señaló el objeto de la diligencia. Sin embargo, revisado su contenido, se observa que en este se comisiona a funcionarios de la DIAN para realizar la diligencia de verificación o cruce de información en relación con la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2004 de la parte actora.

Adicionalmente, como el auto de verificación o cruce es un acto de trámite, diferente del acto que ordena la práctica de una inspección tributaria, no se le aplica el artículo 779 del Estatuto Tributario que señala los parámetros para la realización de la inspección.

La parte actora afirmó que el funcionario José Morales no tenía competencia para para adelantar la diligencia de verificación o cruce de información, ni para tomar interrogatorios. Sin embargo, de los antecedentes administrativos que reposan en el expediente se desprende que el funcionario José Ángel Morales Martínez, Profesional en Ingresos Públicos de la División de Fiscalización Tributaria, fue comisionado por el jefe de la división, y que, además, por disposición del artículo 688 del E.T. tenía facultades de fiscalización e investigación tributaria, entre las que se encuentran, entre

otras, las de tomar declaraciones juramentadas. De manera que se descarta la supuesta irregularidad.

Tampoco es cierto que el funcionario Morales no estuviera comisionado para realizar las visitas, pues el auto de verificación es prueba de que fue comisionado. El entonces Jefe de la División de Fiscalización, desde el momento en que expidió el auto de apertura de investigación a la parte actora, comisionó al señor Morales para adelantar todas las diligencias pertinentes para establecer la realidad económica de los hechos registrados en la declaración del impuesto de renta del año 2004. De igual forma, se comisionó al funcionario para realizar la verificación y cruce de información relacionada con esa declaración, en el término de 15 días hábiles.

Finalmente, tampoco es cierto que el término para realizar la diligencia de verificación y cruce de información haya excedido los 15 días calendario fijados en el auto de verificación del 31 de enero de 2007, si se tiene en cuenta que el auto de verificación 120632007000017 del 31 de enero de 2007 fue notificado a la parte actora el día 5 de febrero de 2007, los 15 días calendario empezaban a contarse a partir del día siguiente (6 de febrero), venciendo el término el día 20 de febrero del mismo año.

Como la última visita que realizó el funcionario comisionado en las instalaciones de la parte actora fue el día 8 de febrero de 2007, se tiene que todas y cada una de las vistas realizadas fueron efectuadas dentro del término de 15 días calendario fijado en el auto de verificación, a excepción de la presentación voluntaria del contador de la parte actora en las instalaciones

de la DIAN, lo que ocurrió el día 27 de febrero de 2007. Por lo demás, no se encuentra que hayan sido extemporáneas.

En cuanto a la solicitud de información exógena que efectuó la DIAN mediante el oficio del 28 de febrero de 2007, la Sala considera que es válida, pues la Administración Tributaria goza de amplias facultades para verificar la exactitud de las declaraciones tributarias, cuando lo considere necesario. Las diligencias y el recaudo de pruebas son actividades propias de las facultades de fiscalización que puede ejercer la DIAN en las oportunidades procesales pertinentes, verbigracia en la etapa de investigación, como ocurrió en el caso concreto.

En Ese orden, la Sala no encuentra violado el derecho al debido proceso de la parte actora, ni evidencia irregularidad alguna en la realización de las diligencias de verificación y cruce de información.

DE SI ERA PROCEDENTE RECHAZAR LOS COSTOS Y DEDUCCIONES POR FALTA DE FECHA DE PRUEBAS

Para efectos de la procedencia de los costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, el artículo 771-2 del estatuto Tributario señala que se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en

los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario¹⁵, y que cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que legalmente se establezcan.

La Corte Constitucional declaró exequible la anterior disposición, en el entendido de que la factura es un mecanismo de control de la evasión

¹⁵ Los requisitos señalados en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario son:

b) Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor, o de quien presta el servicio.

c) Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente descuento.¹⁵

d) Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e) Fecha de su expedición.

f) Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g) Valor total de la operación.

tributaria y una prueba idónea para demostrar la existencia de los costos y gastos. Por lo tanto, para la Corte, la factura se exige para que la DIAN compruebe, por una parte, la veracidad de las transacciones económicas y, por otra, que esas transacciones se hayan realizado con el cumplimiento de las formalidades legales.¹⁶.

De manera que cuando el contribuyente aporta la factura con el lleno de los requisitos legales, esa factura, como documento probatorio, no supedita a la administración tributaria o al juez a reconocer el costo, gasto o deducción. Por el contrario, esa prueba le permite a la autoridad tributaria, o al juez, comprobar la veracidad de los hechos contenidos en la factura, tales como la existencia del proveedor y, por ende, la existencia de la transacción económica incorporada en el título y, para el efecto, hay absoluta libertad probatoria.

Lo que realmente establece el artículo 771-2 es que la factura, como documento, es un medio de prueba para la procedencia de los costos y deducciones. En consecuencia, es un documento *ad probationem* que se exige por ley como prueba necesaria¹⁷, puesto que las facturas que cumplen

¹⁶Sentencia C-733 de 2003.

¹⁷ El profesor Hernando Devis Echandía manifiesta que “Existen dos clases de documentos *ad probationem*: los que sirven de medio probatorio pero sin que la ley los exija **y los que son exigidos como prueba necesaria**. (...)”Hernando Devis Echandía. Compendio de Derecho Procesal, Tomo II, Pruebas Judiciales. Octava Edición. Editorial ABC- Bogotá 1984.

los requisitos previstos en los artículos 617 y 618 E.T. son pruebas que, por ley, deben cumplir ciertas formalidades. Cumplidas tales formalidades, las facturas son prueba de la cuantía que los contribuyentes declaran en el denuncia tributario como costos y deducciones.

Si se llega a probar que las facturas son falsas, porque el negocio jurídico que les da origen no existió, por ejemplo, es claro que tales pruebas,

Jairo Parra Quijano, por su parte, explica que “Teniendo en cuenta la finalidad que con él se persigue, el documento desempeña tres funciones distintas: una de carácter extraprocesal, otra de carácter procesal y, finalmente, una legitimatoria.

Sobre la función de carácter extraprocesal, el autor explica que “Para la existencia de ciertos actos jurídicos, la ley impone que su celebración se efectúe acudiendo a la prueba documental. (...) En otras ocasiones, sólo se utiliza el escrito para probar la existencia del acto, sea porque legalmente se halle establecida la prohibición de utilizar la prueba testimonial para demostrar la existencia de obligaciones de determinado valor o **como simple medida de seguridad** (documentos llamados **ad solemnitatem** o **ad substantiam actus**, en el primer caso, y **ad probationem**, en el segundo).

También dice el autor que cuando en un proceso determinado es necesario probar un hecho del que exige documento, para efectos procesales y probatorios, el documento puede aportarse al proceso para crearle al juez la certeza sobre la existencia de esa situación fáctica.

Por último, dice el autor que en la función legitimatoria, “(...) el documento legitima el derecho del que lo posee, a reclamar lo que éste representa. Es el caso de los títulos valores, los cuales son documentos necesarios para ejercer el derecho literal y autónomo que de él resulta.” Jairo parra Quijano. Tratado de la Prueba Judicial. Los Documentos. Tomo III. Segunda Edición. Ediciones Librería del Profesional.

apreciadas en sana crítica, no tendrán la virtud de probar los costos y las deducciones que pretenda hacer valer el contribuyente.

En el caso en examen, la DIAN rechazó la suma de \$104.490.000, solicitada como costos y deducciones, principalmente, porque las facturas que aportó la parte actora para probarlos no tenían la fecha de elaboración. En la liquidación oficial acusada¹⁸, la Administración afirmó que dichos documentos *“carecen de fecha cierta sin valor probatorio del mes y año gravable en que se dieron los hechos que se pretenden probar, (...)”*

Para la Sala, por el contrario, las facturas que aportó la parte actora sirven para demostrar la deducción cuestionada, pues cada una contiene la fecha de expedición, en cumplimiento del requisito previsto en el literal e) del artículo 617 del Estatuto Tributario, por remisión del artículo 771-2 del mismo ordenamiento.

Para el efecto, en el expediente se encuentran las facturas con su respectiva fecha de emisión, que dan cuenta de la compra de ganado que realizó la parte actora durante el año gravable 2004, así:

Fecha factura	Concepto	Valor
Enero 4/2004	Compra de ganado macho y hembra	8.325.000

¹⁸ Liquidación Oficial de Revisión 12053007000019 del 24 de octubre de 2007.

Enero 23/2004	Compra de ganado macho	6.830.000
Enero 28/2004	Compra de ganado hembra	8.675.000
Febrero 8/2004	Compra de ganado macho y hembra	9.950.000
Febrero 12/2004	Pago de pasturaje por tenencia de ganado	4.260.000
Febrero 22/2004	Compra de ganado macho y hembra	9.970.000
Marzo 13/2004	Compra de ganado macho	8.910.000
Marzo 29/2004	Compra de ganado macho y hembra	7.825.000
Abril 12/2004	Compra de ganado macho y hembra	8.960.000
Abril 26/2004	Compra de ganado macho y hembra	8.915.000
Mayo 10/2004	Compra de ganado macho y hembra	9.035.000
Mayo 27/2004	Compra de ganado macho y hembra	7.075.000
Junio 9/2004	Compra de ganado macho y hembra	8.850.000
Junio 24/2004	Compra de ganado macho y hembra	9.275.000
Junio 26/2004	Pago de pasturaje por tenencia de ganado	3.895.000
Julio 6/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.388.000
Julio 22/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.367.000
Agosto 8/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.721.000
Agosto 26/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.035.000
Septiembre 11/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.127.000
Septiembre 13/2004	Pago de pasturaje por tenencia de ganado	5.220.000

Septiembre 24/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.629.000
Octubre 10/2004	Compra de ganado macho y hembra	7.195.000
Octubre 27/2004	Compra de ganado macho y hembra	5.860.000
Noviembre 10/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.605.000
Noviembre 17/2004	Pago de pasturaje por tenencia de ganado	3.852.000
Noviembre 27/2004	Compra de ganado macho y hembra	6.149.000
Diciembre 18/2004	Compra de ganado hembra	6.226.000
Diciembre 23/2004	Compra de ganado macho	6.728.000

Ahora bien, con respecto a que las facturas debieron contener “fecha cierta” de expedición, la Sala pone de presente que el artículo 771-2 del E.T. no alude a dicho requisito para la procedencia de los costos y deducciones que en ellas se soportan.

En el ámbito tributario, la exigencia de fecha cierta para ciertos documentos se encuentra prevista en el artículo 770 del Estatuto Tributario, para el caso de los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad, pues éstos solo podrán solicitar pasivos que estén debidamente respaldados por documentos de fecha cierta. Y se entiende que un documento privado tiene fecha cierta o auténtica desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación (artículo 767 del E.T.)

De manera tal que al no estar contemplada en el artículo 771-2 E.T. la exigencia de fecha cierta como requisito de las facturas o documentos equivalentes para la aceptación de costos y deducciones, no resulta procedente su rechazo con fundamento en dicho argumento.

De otra parte, la DIAN sostuvo que las facturas que aportó la parte actora fueron creadas con posterioridad a su requerimiento, y que quien los elaboró no tuvo el suficiente cuidado de fijarse en que no debían coincidir unos con otros cuando se estaba frente a dos vendedores distintos. Sin embargo, la Administración no aportó prueba alguna que justificara su afirmación, y sólo, a partir de un juicio lógico, se limitó a rechazar la suma discutida.

No prospera el cargo de apelación.

SANCIÓN POR INEXACTITUD

Por último, la Administración consideró procedente la sanción por inexactitud del artículo 647 del E.T., como consecuencia de la inexistencia de los costos y deducciones declarados por la parte actora. Sin embargo, teniendo en cuenta la procedencia del cargo anterior, la sanción es improcedente.

No prospera el cargo de apelación.

Por las razones expuestas anteriormente, la Sala confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A:

CONFÍRMASE la sentencia apelada por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

Presidente de la Sala

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**