

LIBROS DE CONTABILIDAD - La demostración plena de hechos de fuerza mayor o caso fortuito es la única causal que justifica que no se presenten / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO - Noción. Elementos / PERDIDA O HURTO DE LIBROS DE CONTABILIDAD - No constituyen circunstancias de fuerza mayor o caso fortuito que eximan del deber de presentarlos porque se trata de hechos previsible que se pueden superar / GUARDA DE INFORMACION CONTABLE - Es obligatoria para el contribuyente no potestativa / RECONSTRUCCION DE LIBROS DE CONTABILIDAD - Procedimiento / INFORMACION CONTABLE - Se puede recomponer total o parcialmente con la copia de la correspondencia comercial que debe reposar en los archivos del comerciante

El artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la única causal justificativa para la no presentación de los libros de contabilidad por parte del contribuyente, cuando la Administración los exija, es *“la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”*. Al respecto, cobra especial relevancia la definición de fuerza mayor y caso fortuito traída por el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, que dispone: *“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”* (...). Se advierte, en primer lugar, que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito como circunstancia eximente de responsabilidad, debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca. Bajo los supuestos indicados, desde ya la Sala advierte que la pérdida de los libros de contabilidad no puede ser considerada como un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, pues se trata de una circunstancia previsible que el contribuyente pudo superar. En efecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 del Código de Comercio, aplicable por la remisión expresa que hace el 773 del Estatuto Tributario, el comerciante debe conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, con el fin de facilitar la verificación de su exactitud, lo cual es acorde con lo previsto en el artículo 60 del Código de Comercio, según el cual, los libros y documentos contables deben ser guardados durante un término de diez años, contados desde el cierre de aquellos o desde la fecha del último asiento, documento o comprobante. Lo anterior, es concordante con el artículo 780 del Estatuto Tributario, según el cual *“La obligación de presentar los libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos”*. En esas condiciones, la guarda y cuidado de la información contable no es una actividad potestativa del contribuyente, sino una obligación y, por tal motivo, el hurto o la pérdida de los libros de contabilidad de la actora era un hecho previsible que se dio por razones a ésta imputables, dada la precaria vigilancia que de tales documentos efectuó [...]. Se suma a lo anterior que el contribuyente, con anterioridad al inicio del procedimiento adelantado por la Administración, pudo reconstruir la información de sus asientos contables mediante el seguimiento del procedimiento establecido por el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 [...] Cabe anotar que la actora pudo recomponer total o parcialmente la información contable de la cooperativa mediante la copia que la correspondencia comercial que debe reposar en sus archivos, como lo dispone el artículo 54 del Código de Comercio, [...] Así las cosas, el hurto o pérdida de la información contable de la cooperativa no es una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, porque la actora no adoptó las medidas necesarias para la guarda de sus soportes contables y, además, no realizó ningún trámite

para reconstruir la información supuestamente extraviada, como lo exige el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

FUENTE FORMAL: LEY 95 DE 1890 - ARTICULO 1 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 780 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 781 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 54 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 55 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 60 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 135

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que la DIAN modificó la declaración de renta que la Cooperativa Agropecuaria del Nororiente Ltda. - COAGRANOR Ltda. presentó por el año gravable 2005, en el sentido de fijar un mayor impuesto y sancionarla por inexactitud y por irregularidades en la contabilidad. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Santander que negó la nulidad al constatar que dichos actos se ajustaron a derecho, porque no se demostró la existencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito que eximieran a la actora de la obligación de presentar los soportes contables al momento en que la DIAN se los exigió, además de que no desvirtuó las glosas de la declaración privada, lo que implicó que los hechos consignados en la misma quedaran sin soporte y se impusiera la sanción por inexactitud. Al respecto, la Sala precisó que el hurto o pérdida de la información contable, que se alegó como constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, no lo es, porque la actora no adoptó las medidas necesarias para la guarda de sus soportes contables, de modo que se trató de un hecho previsible que se podía superar, a lo que agregó que la actora tampoco hizo ningún trámite para reconstruir la información extraviada, como lo exige el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la pérdida de los libros de contabilidad se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 17 de noviembre de 1995, Exp. 7321, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de enero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 68001-23-31-000-2010-00756-01(19245)

Actor: COOPERATIVA AGROPECUARIA DEL NORORIENTE LIMITADA – COAGRANOR LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

El 18 de abril de 2006, la cooperativa demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005.

Mediante el Auto de Apertura N° 040762008000395 del 1° de abril de 2008, proferida en el marco del programa VR "EVASIÓN SIMPLE", la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos Nacionales de Bucaramanga inició investigación administrativa a la actora, en relación con la declaración señalada.

El 1° de abril de 2008, la mencionada dependencia expidió el Auto de Inspección Tributaria N° 040762008000116 y el 16 de mayo del mismo año, profirió el Auto de Inspección Contable N° 040762008000014, diligencia que se llevó a cabo el 5 de junio siguiente.

El 3 de julio de 2008, la División de Fiscalización expidió el Requerimiento Especial N° 040762008000021, al cual la actora dio respuesta el 1° de octubre del mismo año.

Conocida la respuesta al requerimiento especial, la Administración, modificó la declaración privada mediante la Liquidación Oficial de Revisión N° 042412009000008 del 26 de marzo de 2009, en la que estableció un mayor impuesto de \$4.096.985.000; impuso sanción por inexactitud en la suma de \$6.555.176.000 y por irregularidades en la contabilidad por valor de \$441.080.000, para un total mayor valor determinado de \$11.093.241.000.

Frente a la liquidación señalada, la actora interpuso recurso de reconsideración el 28 de mayo de 2009, recurso que fue resuelto mediante la Resolución N° 900044 del 22 de abril de 2010, en el sentido de confirmar el acto recurrido.

LA DEMANDA

La demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se decrete la nulidad de la liquidación oficial practicada; que se condene a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN a pagar a la COOPERATIVA AGROPECUARIA DEL NORORIENTE LTDA. COAGRONOR LTDA., por su injusto actuar, como perjuicios materiales y morales, el equivalente al doble del valor de la sanción impuesta, a la fecha del cumplimiento de su decisión; que se confirme la liquidación privada que presentó y que se condene en costas y agencias en derecho a la entidad demandada.

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 2º, 6º, 29 y 228 de la Constitución Política;
- Artículos 27, 742, 745 y 781 del Estatuto Tributario;
- Artículo 4º del Código de procedimiento Civil.

Concepto de la violación.

Aseveró la cooperativa que los actos administrativos demandados parten de premisas que no están soportadas en el Estatuto Tributario, pues si bien no se presentó la contabilidad en el momento en que la solicitó la Administración, fue por circunstancias constitutivas de fuerza mayor y caso fortuito, en razón a que la totalidad de los documentos fueron hurtados, lo cual fue objeto de denuncia ante las autoridades competentes.

Se refirió a los artículos 742, 745 y 781 del Estatuto Tributario, para señalar que las circunstancias anotadas justifican la no presentación de los libros y documentos exigidos por la autoridad fiscal y, en ese contexto, la Administración debió absolver las dudas generadas a favor del contribuyente, en razón a que los actos en materia tributaria se deben fundar en hechos debidamente comprobados.

Indicó que de conformidad con el artículo 228 de la Constitución Política, los funcionarios deben velar por la efectividad del derecho material y deben establecer la realidad de los hechos, para lo cual deben observar las pruebas legal y oportunamente incorporadas al proceso.

Señaló que los datos consignados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2005 son veraces y de estos se puede inferir que la cooperativa no realizó ninguna actividad de la que pudiera generar ingresos. Por lo tanto, consideró que los actos demandados le impusieron un impuesto por una renta que no le pertenece.

Alegó que la Administración no efectuó las diligencias necesarias para determinar la obligación fiscal que le asiste, como lo es acudir a la información exógena suministrada por otros contribuyentes.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda por las razones que se sintetizan a continuación:

Afirmó que los actos administrativos demandados modificaron la declaración privada del contribuyente porque éste no probó los hechos económicos denunciados y, en consecuencia, fue desvirtuada la presunción de veracidad de la misma.

Alegó que la falta de demostración por parte de la actora sobre los hechos económicos llevados a la declaración tributaria, dio lugar a la aplicación de la sanción por inexactitud prevista en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Adujo que el hurto de documentos y libros de contabilidad atribuidos a la fuerza mayor o caso fortuito, no tienen la virtualidad de exonerar a la demandante de la obligación de llevar los libros de contabilidad y de exhibirlos cuando lo disponga la autoridad fiscal.

Mencionó que si bien es cierto que la cooperativa presentó un denuncia por la pérdida de la documentación referida, lo es también que no reconstruyó la contabilidad como lo ordena el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

Añadió que cuatro meses antes de la supuesta pérdida de los libros de contabilidad, la Administración había requerido al contribuyente para que los presentara pero no lo hizo. Además, tres años después de dicha pérdida se le notificó el auto de inspección contable para los mismos fines, sin que se aportara prueba del inicio de la reconstrucción.¹

Precisó que la carga probatoria sobre los hechos económicos declarados le corresponde a la actora, lo cual no se dio en el presente caso, siendo esta la razón por la que se desconocieron los costos y deducciones denunciadas y se gravara el excedente fiscal que corresponde al beneficio neto para invertir en el año 2006; sin embargo, resaltó que se aplicó el estimativo de costos previsto en el artículo 82 del Estatuto Tributario.

Estimó que la Administración adelantó el procedimiento legalmente establecido para el efecto y, por tanto, no se dio la vulneración a las normas de rango constitucional alegada por la actora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander desestimó las súplicas de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Explicó que conforme con lo dispuesto por el artículo 19 del Estatuto Tributario, los contribuyentes del régimen tributario especial, del cual hace parte la actora en su calidad de cooperativa, deben destinar el 20% de sus excedentes para financiar cupos y programas de educación formal, con el fin de acceder a los beneficios previstos en los artículos 356 y 364 ibídem y les sea aplicada una tarifa única del 20% sobre el beneficio neto o excedente a título de impuesto sobre la renta.

¹ En el folio 90 de la contestación de la demanda, la actora anotó: "...cuatro meses antes de la presunta pérdida de los libros, la administración tributaria había requerido al contribuyente para que presentara los libros de contabilidad y no lo hizo y tres años meses (sic) después de la pérdida de los libros, se le notificó el auto de inspección contable (...)".

Anotó que quien pretenda el efecto jurídico del régimen tributario especial señalado, debe demostrar el cumplimiento del supuesto de hecho previsto en la norma, mediante el aporte de las pruebas respectivas.

Aclaró que, eventualmente, la Administración puede ordenar la práctica de inspecciones tributarias o contables, para constatar directamente la veracidad de los hechos llevados a las declaraciones tributarias privadas.

Se refirió al deber de los comerciantes de llevar en debida forma la contabilidad, pues ésta constituye una prueba a su favor, en razón a su naturaleza técnica. No obstante, precisó que este no es el único medio de prueba con que cuenta el contribuyente para demostrar los supuestos exigidos por el régimen tributario especial.

Estimó que, en el presente caso, la actora no cuenta con prueba alguna para respaldar sus afirmaciones y, por ende, la Dian puede establecer la realidad económica del contribuyente mediante la determinación de unos costos presuntos, en aplicación del artículo 82 del Estatuto Tributario.

Mencionó que el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 estableció los pasos a seguir en caso de la pérdida de los libros contables, así: denunció ante las autoridades competentes sobre la pérdida de la documentación, constancia del registro de los libros antes de la pérdida y reconstrucción de los mismos dentro del término de seis meses.

Al respecto, desestimó la denuncia efectuada por el otrora representante legal de la demandada, porque en esta se relacionó la pérdida de la contabilidad de una empresa diferente a la actora² y, además, no se allegó el documento en el que constara el resultado de la investigación adelantada con ocasión de tal denuncia.

Señaló que el artículo 55 del Código de Comercio le impone al comerciante la obligación de conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, de manera que se facilite verificar su exactitud, lo cual no se dio en el caso de marras.

² En el acervo probatorio obran dos denuncias a saber: la primera visible en el folio 67 relativa a la demandante y la segunda, visible en el folio 147, relacionada con la pérdida de los libros de contabilidad de la empresa "COTRANORTE".

Dijo que la actora no reconstruyó los libros de contabilidad dentro del término previsto en la norma, a pesar de que contaba con los medios suficientes para tal cometido.

Consideró que la fuerza mayor y el caso fortuito alegados por la demandante, sólo podría justificar el deber de exhibir los libros de contabilidad, pero no cuenta con la virtualidad de demostrar el cumplimiento de los requisitos del artículo 19 del Estatuto Tributario, ni menos para eximir su responsabilidad en la sanción prevista en el artículo 647 del mismo compendio normativo.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Expresó que los actos administrativos demandados le impusieron una sanción sustentada en la no presentación de los libros de contabilidad; que, sin embargo, en la liquidación oficial de revisión se afirma que dichos documentos sí se presentaron, aunque no haya sido en debida forma, en razón a la pérdida de la mayor parte de dichos documentos, lo que corresponde a una circunstancia constitutiva de fuerza mayor.

En cuanto a la fuerza mayor y el caso fortuito alegados, sostuvo que el entonces representante legal de la Cooperativa fue objeto de ataques contra su vida, lo que lo obligó a realizar múltiples desplazamientos y, en uno de estos, se presentó la pérdida de la documentación referida.

Sobre el análisis efectuado por el *a-quo* sobre la inaplicación del artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, relativa a la reconstrucción de los libros de contabilidad, dejó entrever la imposibilidad de reunir la información pertinente en razón a “*la cantidad de transacciones comerciales de la cooperativa*”, así como también a la situación personal del entonces representante legal de la cooperativa.

Resaltó que el fallo impugnado no se fundó en los principios orientadores de las actuaciones administrativas, incorporados en los artículos 2º y 3º del Código Contencioso Administrativo, por cuanto desconoció la situación personal de quien fungía como representante legal de la cooperativa durante la pérdida de los libros de contabilidad, que le impidió la recopilación de la información respectiva.

Manifestó que el Tribunal no analizó los elementos de juicio expuestos, lo que vulneró el deber de velar por la efectividad del derecho material y de establecer la realidad de los hechos, y añadió que las decisiones judiciales deben soportarse en las pruebas legal y oportunamente aportadas al proceso, que para este caso demuestran que la cooperativa no violó las normas del Estatuto Tributario que se mencionan.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

- **La actora** reiteró lo dicho en la demanda y en el recurso de apelación.
- **La demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.
- **El Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año 2005, presentada por la actora.

Para tal efecto, la Sala debe establecer si la pérdida de la contabilidad de la demandante constituye una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito, que la exime de la imposición de las sanciones previstas en los artículos 647 y 655 del Estatuto Tributario.

El artículo 781 del Estatuto Tributario establece que la única causal justificativa para la no presentación de los libros de contabilidad por parte del contribuyente, cuando la Administración los exija, es *“la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito”*.

Al respecto, cobra especial relevancia la definición de fuerza mayor y caso fortuito traída por el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, que dispone:

“Se llama fuerza mayor o caso fortuito el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc.”.
(Resalta la Sala).

Se advierte, en primer lugar, que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o caso fortuito como circunstancia eximente de responsabilidad, debe demostrar³ que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos a saber: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.

Bajo los supuestos indicados, desde ya la Sala advierte que la pérdida de los libros de contabilidad no puede ser considerada como un hecho constitutivo de fuerza mayor o caso fortuito, pues se trata de una circunstancia previsible que el contribuyente pudo superar.

En efecto, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 del Código de Comercio⁴, aplicable por la remisión expresa que hace el 773 del Estatuto Tributario⁵, el comerciante debe conservar archivados y ordenados los comprobantes de los asientos de sus libros de contabilidad, con el fin de facilitar la verificación de su

³ Según el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil *“Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen”*.

⁴ Código de Comercio *“Art.55. OBLIGATORIEDAD DE CONSERVAR LOS COMPROBANTES DE LOS ASIENTOS CONTABLES. 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”*.

⁵ Estatuto Tributario *“Art. 773.- Formas 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”*.

exactitud, lo cual es acorde con lo previsto en el artículo 60 del Código de Comercio, según el cual, los libros y documentos contables deben ser guardados durante un término de diez años, contados desde el cierre de aquellos o desde la fecha del último asiento, documento o comprobante.

Lo anterior, es concordante con el artículo 780 del Estatuto Tributario, según el cual *“La obligación de presentar los libros de contabilidad deberá cumplirse, en las oficinas o establecimientos del contribuyente obligado a llevarlos”*.

En esas condiciones, la guarda y cuidado de la información contable no es una actividad potestativa del contribuyente, sino una obligación y, por tal motivo, el hurto o la pérdida de los libros de contabilidad de la actora era un hecho previsible que se dio por razones a ésta imputables, dada la precaria vigilancia que de tales documentos efectuó.

Prueba de lo anterior es la denuncia presentada el 25 de noviembre de 2005 por la pérdida de la referida información⁶, en la que se lee: *“En los primeros días del mes de septiembre del año dos mil cinco (2005), me encontraba realizando unas diligencias en el Frigorífico Vijagual y tenía los libros de contabilidad de COAGRONOR LTDA. en mi carro y al regresar al vehículo no los encontré. Los libros perdidos son los principales, auxiliares, correspondencia y documentos de los negocios. Hemos esperado su devolución o informes pero hasta el momento no se ha sabido nada”*.

Sobre el hurto o la pérdida de documentos, la Sala precisó⁷:

“De conformidad con el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, consiste la fuerza mayor o el caso fortuito, en el imprevisto a que no es posible resistir, siempre y cuando que quien lo invoca en su beneficio aparezca exento de culpa o dolo. Estas circunstancias eximentes no aparecen probadas en el proceso, pues el hecho alegado por la actora, extravío o hurto de los libros de contabilidad, respaldado con la correspondiente denuncia, es un hecho que por lo general es previsible y su sola ocurrencia no tipifica la fuerza mayor, como desafortunadamente lo sostiene la recurrente, pues para aceptarse tal hecho deben también probarse las circunstancias excluyentes de culpa de la actora, demostrando que no obstante haber tomado las previsiones del caso, para la guarda y conservación, fue imposible evitar el suceso”. (Resalta la Sala).

⁶ Visible en el folio 67 del cuaderno principal.

⁷ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 17 de noviembre de 1995, expediente 7321, consejero ponente Julio E. Correa Restrepo.

Se suma a lo anterior que el contribuyente, con anterioridad al inicio del procedimiento adelantado por la Administración, pudo reconstruir la información de sus asientos contables mediante el seguimiento del procedimiento establecido por el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993, que prevé:

“ARTICULO 135. *Pérdida y reconstrucción de los libros. El ente económico debe denunciar ante las Autoridades competentes la pérdida, extravío o destrucción de sus libros y papeles. Tal circunstancia debe acreditarse en caso de exhibición de los libros, junto con la constancia de que los mismos se hallaban registrados, si fuere el caso.*

Los registros en los libros deben reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a su pérdida, extravío o destrucción, tomando como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y los demás documentos que se consideren pertinentes.

Cuando no se obtengan los documentos necesarios para reconstruir la contabilidad, el ente económico debe hacer un inventario general a la fecha de ocurrencia de los hechos para elaborar los respectivos estados financieros.

Se pueden reemplazar los papeles extraviados, perdidos o destruidos, a través de copia de los mismos que reposen en poder de terceros. En ella se debe dejar nota de tal circunstancia, indicando el motivo de la reposición”. (Resalta la Sala).

A pesar de lo anterior, en el expediente no obra prueba alguna de que la cooperativa haya efectuado el menor esfuerzo por la recomposición de su contabilidad y, por tanto, para la Sala no es de recibo el argumento de que no fue posible realizar dicho procedimiento por la situación que atravesaba el entonces representante legal de la cooperativa, pues además de que este hecho no está demostrado en el proceso, lo alegado en vía gubernativa difiere notablemente de tal aseveración; es así como en la respuesta al requerimiento especial del 3 de julio de 2008, la demandante señaló⁸:

“Así también, precisa la Norma Tributaria – artículo 135 del Decreto 2649 de 1993 - que los Registros en los libros debe (sic) reconstruirse dentro de los seis (6) meses siguientes a la pérdida, extravío o destrucción, toman do (sic) como base los comprobantes de contabilidad, las declaraciones tributarias, los estados financieros certificados, informes de terceros y demás documentos que se consideren pertinentes, infortunadamente la totalidad de la

⁸ Visible en el folio 21 del cuaderno principal.

documentación fue hurtada, y por obvias razones se ha tornado costoso y con tropiezos la recuperación de dicha información". (Resalta la Sala).

Cabe anotar que la actora pudo recomponer total o parcialmente la información contable de la cooperativa mediante la copia que la correspondencia comercial que debe reposar en sus archivos, como lo dispone el artículo 54 del Código de Comercio, que reza:

Art. 54. Obligatoriedad de conservar la correspondencia comercial. El comerciante deberá dejar copia fiel de la correspondencia que dirija en relación con los negocios, por cualquier medio que asegure la exactitud y duración de la copia. Asimismo, conservará la correspondencia que reciba en relación con sus actividades comerciales, con anotación de la fecha de contestación o de no haberse dado respuesta.

Así las cosas, el hurto o pérdida de la información contable de la cooperativa no es una circunstancia constitutiva de fuerza mayor o caso fortuito, porque la actora no adoptó las medidas necesarias para la guarda de sus soportes contables y, además, no realizó ningún trámite para reconstruir la información supuestamente extraviada, como lo exige el artículo 135 del Decreto 2649 de 1993.

En consecuencia, la Sala confirmará la sanción prevista en el artículo 655 del Estatuto Tributario, relativa al rechazo de costos, gastos, deducciones, exenciones y demás conceptos no soportados, así como la sanción del 0.5% del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición.

Por otra parte, de haberse demostrado la ocurrencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito en la pérdida de los libros de comercio, solo podría eximirse a la actora de la sanción por no presentarlos prevista en los artículos 655 y 781 del Estatuto Tributario, y no de la sanción por inexactitud a que se refiere el artículo 647 de ese mismo compendio normativo, pues en el expediente está demostrado que la Cooperativa llevó a su declaración tributaria datos no soportados.

Si bien es cierto que conforme el artículo 746 del Estatuto Tributario, "se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias", lo es también que dicha presunción se desvirtúa mediante la comprobación especial que la Administración haga de éstos, como en efecto aconteció en el presente caso.

En efecto, en el expediente está probado que la Administración, mediante oficio del 1º de noviembre de 2007 le solicitó al contribuyente la información sobre la liquidación del excedente contable, el valor de la inversión en educación, la información de la entidad en la que efectuó las inversiones y la copia de los soportes correspondientes, debidamente certificados por la entidades competentes.

El 11 de marzo de 2008, la Administración se dirigió a la dirección reportada en el RUT por la actora, con el fin de recopilar la información antes descrita, sin que esto fuera posible pues en dicha dirección no funcionaba la cooperativa demandante.

Asimismo, con ocasión de la notificación de los autos de inspección tributaria y de inspección contable, el representante legal de la cooperativa afirmó que su representada no tenía libros de contabilidad ni soportes contables del año 2005.

Es claro, entonces, que la no presentación de los soportes contables al momento en que fueron exigidos por la Administración, constituye un indicio en contra del contribuyente, quien no demostró la existencia de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, como lo exige el artículo 781 del Estatuto Tributario y, que además, no desvirtuó las glosas hechas por la Administración, lo cual implica que los hechos consignados en la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2005 fueron desvirtuados, dando lugar a la imposición de la sanción por inexactitud dispuesta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

De otro lado, la Sala no se pronunciará sobre la supuesta presentación parcial de los libros de comercio alegada en el recurso de apelación, pues esta argumentación no fue objeto de debate en el procedimiento adelantado en vía gubernativa, lo que por demás se contradice con la supuesta imposibilidad que tuvo la actora para reconstruir la contabilidad de la cooperativa.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las súplicas de la demanda.

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

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 26 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, objeto de apelación.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ