

FACULTAD DE REGISTRO - Finalidad / REGISTRO - Es un medio de prueba señalado por la ley tributaria / ACTO QUE ORDENA REGISTRO DE INSTALACIONES DE CONTRIBUYENTE - El deber de motivarlo no implica la necesidad de señalar en forma precisa las supuestas irregularidades objeto de la diligencia de registro porque éstas se encuentran sujetas a verificación y a la constatación de su existencia en desarrollo de la respectiva diligencia

1.2. [...] El registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, constituye un medio de prueba señalado por la ley tributaria, como facultad de la autoridad administradora y recaudadora de los impuestos, para la correcta determinación de los tributos.

1.3. Para que proceda la práctica de esta prueba, la norma exige que la misma debe ordenarse en un acto administrativo que exprese los motivos que tiene la Administración para llevar a cabo el registro.

1.4. La Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, consideró *“que las intromisiones al lugar de trabajo y a los establecimientos del comerciante deben obedecer a razones que se encuentren claramente vinculadas a las funciones legales de la DIAN para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. De ahí pues que la motivación del acto administrativo que autoriza la diligencia debe justificar suficientemente las razones que conducen a tomar la decisión del registro y debe precisar igualmente el ámbito material, el cual debe estar directamente vinculado al objeto de la investigación tributaria”* [...] la resolución de registro señaló como fundamento de derecho los artículos 684-1 y 779-1 del Estatuto Tributario, que le otorgan a la Administración facultades de fiscalización e investigación y, de registro de las instalaciones de los contribuyentes, respectivamente. Así mismo, se encuentra que el motivo que conllevó la orden del registro consistió en la verificación de posibles irregularidades de carácter tributario de que tuvo conocimiento la DIAN. Para la Sala, estos hechos justifican suficientemente la orden de registro, toda vez que, conforme lo señala el artículo 684 del Estatuto Tributario, cuando la Administración tenga conocimiento de un hecho que constituye una posible inexactitud, se encuentra facultada para realizar las diligencias necesarias a fin de establecer el cumplimiento de la obligación tributaria. No es necesario que en el acto de registro se señalen de manera precisa las supuestas irregularidades en que incurrió el contribuyente, en tanto las mismas se encuentran sujetas a verificación y solo se constatará su existencia con el desarrollo de esa diligencia.

1.6. En ese sentido, encuentra la Sala que la resolución de registro se encuentra debidamente motivada, habida consideración de que se fundamentó en las facultades legales que permiten la realización de esa diligencia y explicó la razón que condujo a tomar la decisión del registro, la cual se encuentra vinculada a las funciones legales de la DIAN para determinar la correcta determinación de los tributos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 779-1

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos de la DIAN que modificaron la declaración de renta que Central de Aceites y Grasas Cenagra E.U. presentó por el año 2004, en el sentido de adicionar ingresos, rechazar costos, aumentar el impuesto a cargo y sancionar por inexactitud. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de dichos actos al considerarlos ajustados a derecho. Lo anterior, porque concluyó que los documentos recaudados en la diligencia de registro, demostrativos de la procedencia de la adición de ingresos, tenían pleno valor probatorio, toda vez que el acto que ordenó el registro no estaba viciado de nulidad por falta de motivación, dado que se fundó en la verificación de posibles irregularidades tributarias de que la DIAN conoció, sin que

para el efecto se requiriera señalarlas en forma precisa, pues tales irregularidades se sujetan a verificación y a la constatación de su existencia en desarrollo de la respectiva diligencia. En cuanto a los costos, señaló que éstos se prueban con la factura o el documento equivalente, lo que no ocurrió en el caso, razón por la cual procedía su rechazo. Consideró improcedente aplicar el costo presunto para el reconocimiento de los costos asociados a los ingresos adicionados, dado que el art. 82 del E.T. no incluye el incumplimiento de los requisitos formales para dicho reconocimiento ni la falta de comprobación de los costos, a través de los medios idóneos, como supuestos que lo permitan. Finalmente, mantuvo la sanción por inexactitud al estimar que no hubo diferencia de criterios en cuanto al derecho aplicable, sino falta de prueba de los costos de ventas y de la improcedencia de los ingresos adicionados, omisión probatoria que no excluye de la imposición de la sanción.

FALSA MOTIVACION - Es un vicio que afecta el elemento causal del acto administrativo

El artículo 84 del Código Contencioso Administrativo establece como una de las causales para que proceda la nulidad de los actos administrativos, la falsa motivación. Sobre esta causal se debe precisar que es el vicio que afecta el elemento causal del acto administrativo, por lo que debe ser entendido en su exacto contexto, es decir, determinando aquellos necesarios antecedentes reales que han debido ser tenidos en cuenta por la Administración, así como su relación con la voluntaria valoración que ésta haya podido otorgarle.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - ARTICULO 84

DECLARACION TRIBUTARIA - Presunción de veracidad / DECLARACION TRIBUTARIA - Si la administración la cuestiona la carga de la prueba se invierte para que el contribuyente demuestre la veracidad de los datos consignados en la declaración privada / COSTOS - Para su procedencia deben estar soportados en facturas o documento equivalente

2.3.4. En cuanto a la carga de la prueba, se debe señalar que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre y cuando sobre los mismos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley lo exija. Esta norma consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. A su vez, establece que las declaraciones pueden ser cuestionadas por la Administración con la solicitud de una comprobación especial o la que la ley exija, caso en el cual la carga de la prueba se invierte a cargo del contribuyente, a quién le corresponde demostrar la realidad de los datos registrados en la liquidación privada. En este caso, la Administración cuestionó los costos declarados por el contribuyente; por tanto, le correspondía a éste demostrar la veracidad de los datos registrados. Así mismo, para la procedencia de los costos, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece una comprobación especial, que consiste en que esas erogaciones deben estar soportadas en la factura respectiva o en un documento equivalente. A su vez, el artículo 618 del Estatuto Tributario establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, de exigir facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija. Y, el artículo 616-2 precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura, por lo que debe entenderse que en los casos no contemplados en esa norma, como el analizado, **le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva.** 2.3.5. Así las cosas, teniendo en cuenta que la Administración

cuestionó el costo de ventas declarado, le correspondía al contribuyente demostrar que las erogaciones llevadas por ese concepto eran reales, porque tratándose de costos la ley determinó un soporte especial, sin el cual no pueden ser reconocidos fiscalmente. Además, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, la parte que afirma tener un derecho debe probarlo. Esto determina que la declaración rentística ya no estaba cobijada por la presunción de veracidad y, por tanto, no recaía en la Administración sino en el contribuyente la carga de la prueba de desvirtuar la glosa planteada [...] 2.3.7. En el presente caso no es posible proporcionarle valor probatorio a los documentos allegados en la visita de verificación, pues los mismos no constituyen el medio de prueba idóneo y eficaz para la demostración de los costos que, como se observó, en este caso, lo constituye la factura respectiva. En efecto, le correspondía a la sociedad demostrar que cada uno de los costos solicitados estaba debidamente soportado, con los documentos idóneos para ese fin; sin embargo, la falta de actividad probatoria en tal sentido, impide que se reconozcan.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 616-2 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 618 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 771-2 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL - ARTICULO 177

TESTIMONIOS PRACTICADOS EN DILIGENCIA DE REGISTRO - Se deben poner en conocimiento de la parte a quien puedan afectar para que ejerza el derecho de defensa y contradicción so pena de que no se puedan valorar probatoriamente

[...] en cuanto a los testimonios practicados en desarrollo de la diligencia de registro, se debe señalar que conforme con el artículo 750 del Estatuto Tributario, los hechos consignados en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, se tendrán como testimonios, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba. En ese sentido, la prueba testimonial debe ser puesta en conocimiento de la parte que pueda verse afectada con la misma, a fin de que tenga la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de contradicción. En este caso se encuentra demostrado que la prueba testimonial no fue puesta en conocimiento del contribuyente, razón por la cual no puede ser valorada probatoriamente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 750

DETERMINACION DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS - Eventos en los que procede / DETERMINACION DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS - Dentro de los eventos legales en los que se permite su aplicación no se encuentra el incumplimiento de los requisitos formales para el reconocimiento de los costos o la falta de comprobación de éstos por los medios probatorios idóneos para el efecto

4.1. Manifiesta el apelante que en el caso de que sean procedentes los ingresos glosados por la Administración, deben incluirse en la determinación del impuesto de renta del año gravable 2004 los costos asociados a esos ingresos. Que en virtud del principio de equidad tributaria, se debe aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario, que consagra los casos en que procede la determinación de los costos presuntos [...] 4.2. Con la mencionada norma la ley faculta a la Administración para determinar los costos presuntos o estimados, cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones: (i) Cuando existan indicios de que el costo informado en la declaración no es real, (ii) Cuando no se conozca el costo de los activos

enajenados; (iii) o cuando no sea posible establecerlos mediante pruebas directas, que cita, en forma no taxativa, tales como las declaraciones de renta del propio contribuyente o de terceros, su contabilidad o los comprobantes internos y externos, es decir, los documentos que dan cuenta de la adquisición de los activos que se enajenan. 4.3. Ninguna de estas circunstancias ha ocurrido en el caso en examen, en el cual el contribuyente solicita el reconocimiento de los costos asociados a los ingresos adicionados, sin demostrar por qué no fueron declarados, así como tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera soportar esas erogaciones, evento en el cual no hay lugar a aplicar el costo presunto, habida cuenta de que el legislador, como se observa de la norma transcrita, no incluye el incumplimiento de requisitos formales o su no comprobación como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto. 4.4. En ese sentido, el contribuyente no puede pretender la aplicación de esta norma para que se desconozca que la ley tributaria condiciona la aceptación de los costos a que se encuentren soportados probatoriamente en facturas o documentos equivalentes. En manera alguna puede pensarse que la norma constituye un permiso para que el contribuyente incumpla las exigencias mínimas establecidas en la ley para el reconocimiento de costos, ni que por tal sistema obtenga el reconocimiento de costos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 82

SANCION POR INEXACTITUD - Presupuestos / SANCION POR INEXACTITUD - La falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no excluye su imposición. Reiteración jurisprudencial

[...] el artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor y, en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor. 5.3. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que los costos cumplieran con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, ni desvirtuó la existencia de los ingresos adicionados por la Administración, se debe mantener la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados. 5.4. Para la Sala es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente, entre otras cosas, por la falta de prueba de los costos de ventas y los ingresos adicionados. Además, los artículos 742, 750 y 779-1 del Estatuto Tributario establecen de manera clara la motivación que deben tener las decisiones de la Administración, las formalidades de la prueba testimonial y de la diligencia de registro, respectivamente, sin que admitan interpretaciones diferentes. La Sala reitera que, si bien, en el análisis de las pruebas allegadas se determinó que la prueba testimonial no debía ser tenida en cuenta para la determinación de los ingresos adicionados, ello no afecta la legalidad de los actos demandados, en tanto se encuentran sustentados en pruebas documentales que permitieron establecer la existencia de esos ingresos. 5.5. La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud [...] 5.6. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

NOTA DE RELATORIA: Sobre la imposición la sanción por inexactitud ante la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 5 de mayo de 2011, Radicación 47001-23-31-000-2002-00306-01(17306), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00049-02(19090)

Actor: CENTRAL DE ACEITES Y GRASAS CENAGRA E.U.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "A", que declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y denegó las pretensiones de la demanda.

I) ANTECEDENTES

El 4 de abril de 2005, la sociedad Central de Aceites y Grasas Cenagra E.U. presentó la declaración del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año 2004, en la que registró ingresos brutos operacionales por valor de \$692.220.000, costos por \$645.230.000, renta líquida de \$24.900.000, y el impuesto neto de renta en \$8.715.000.

Mediante el Requerimiento Especial No. 300632007000051 del 27 de marzo de 2007, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos de la Personas Jurídicas de Bogotá propuso la modificación de la mencionada declaración tributaria, en el sentido de adicionar ingresos en cuantía de \$763.467.134 y desconocer costos en la suma de \$110.781.000 al establecer un error aritmético en la liquidación privada, lo que llevó a determinar una renta líquida

de \$899.148.000, el impuesto de renta en \$314.702.000, e imponer una sanción por inexactitud de \$538.536.000.

La sociedad presentó respuesta al anterior requerimiento en la que expuso sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642007000092 del 4 de diciembre de 2007, la División de Liquidación, de la citada Administración, modificó la declaración de renta del año 2004, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Contra el anterior acto administrativo, la sociedad interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 300662008000069 del 29 de octubre de 2008, que confirmó el acto liquidatorio recurrido.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la sociedad Central de Aceites y Grasas Cenagra E.U., solicitó:

"1. La nulidad de los actos administrativos proferidos por la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá que a continuación se describen:

a) Liquidación Oficial de Revisión No. 300642007000092 del 4 de diciembre de 2007, emanada de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá.

b) La Resolución Recurso de Reconsideración No. 300662008000069 del 29 de octubre de 2008, notificada personalmente el 14 de noviembre de 2008, mediante la cual se confirma la liquidación oficial anterior.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad contribuyente Central de Aceites y Grasas Cenagra EU declarando la improcedencia de la adición de ingresos, la procedencia de los costos de ventas, y que, en consecuencia, la declaración privada correspondiente al año 2004, quede en firme.

3. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue temeraria, se realizó de mala fe con el contribuyente cumplido y, fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio alguno".

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 29 de la Constitución Política, 779-1 del Estatuto Tributario y 35 del Código Contencioso Administrativo

La Resolución de Registro No. 01196 del 10 de febrero de 2006 carece de los motivos de hecho que sustentan su expedición, en tanto no señaló las supuestas

irregularidades en que incurrió el contribuyente, ni la investigación de la que estaba siendo objeto, ni los soportes de la misma. Esta situación impidió que la empresa conociera las razones que conllevaron al allanamiento de la misma y ejerciera el derecho de defensa.

Por tal motivo, las pruebas recaudadas en esa diligencia son nulas de pleno derecho por violación del artículo 29 de la Constitución Política.

Violación de los artículos 711 y 730 del Estatuto Tributario, y 44 de la Ley 962 de 2005

La sociedad no incurrió en error aritmético al registrar los costos en la declaración de renta, puesto que la suma de \$645.230.000 corresponde a la cifra correcta del costo de venta. Este hecho pudo ser verificado por la DIAN en la diligencia de registro en la que se puso a su disposición la contabilidad del contribuyente, que registraba el valor del costo de ventas del año 2004.

En la liquidación oficial de revisión, la Administración afirmó que el contribuyente no soportó contablemente los costos, a pesar de que en el acta de visita o verificación, consta que el funcionario solo exigió la exhibición de los libros oficiales pero no sus soportes. En esa acta también consta que el contribuyente hizo entrega de los balances de prueba mensual de la cuenta 61 "costos", que registra que a 31 de diciembre los costos de ventas ascienden al valor de \$644.951.167.

En este caso, la carga de la prueba no corresponde al investigado, debido a que por disposición del artículo 44 de la Ley 962 de 2005, norma especial y posterior al artículo 744-4 del Estatuto Tributario, el contribuyente no está obligado a probar un hecho cuyas pruebas fueron suministradas previamente a la DIAN. Se encuentra demostrado en el expediente que la Administración poseía la contabilidad de la compañía desde el 10 de febrero de 2006, fecha anterior a la visita de verificación realizada el 18 de septiembre de 2007.

La violación del artículo 711 *ibídem* se verifica al comparar los argumentos expuestos por la Administración en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de corrección, pues mientras que el primer acto desconoce los costos de

ventas por un error aritmético, el segundo lo fundamenta en el hecho de que el contribuyente no los probó en la contabilidad.

Por lo anterior, se presenta la causal de nulidad prevista en el artículo 730 del Estatuto Tributario, referente a cuando no se expide el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión, en tanto esa omisión también se configura cuando el requerimiento es inconsistente con la liquidación oficial de revisión.

Violación del artículo 82 del Estatuto Tributario

A lo largo del proceso de determinación del impuesto, la DIAN ha establecido la adición de ingresos por la suma de \$763.467.134, pero no verificó cuales son los costos que deberían imputarse a tales ingresos, evento en el cual debió aplicarse el artículo 82 del Estatuto Tributario, con el fin de salvaguardar el principio de equidad tributaria.

Violación de los artículos 29 y 209 de la Constitución Política, 742, 744, 750 y 752 del Estatuto Tributario

En el expediente administrativo del impuesto de renta del año gravable 2004 no existe prueba documental que lleven a concluir que la sociedad obtuvo ingresos en el mes de enero de 2004, por ventas realizadas por el señor Alfonso Carreño Fiallo, por valor de \$55.798.170.

Si bien se allegaron facturas y remisiones del 1º de febrero a 31 de diciembre de 2004, estos documentos fueron aportados al expediente de manera ilegal porque se recaudaron con fundamento en una resolución de registro que no se encuentra motivada. Por tanto, no existe prueba documental de que la sociedad obtuvo ingresos por el mes de enero de 2004.

Por ese motivo, la Administración determinó el tributo sin fundamentarlo en un medio de prueba idóneo y sin que las pruebas obren en el expediente, como lo exige el artículo 744 del Estatuto Tributario.

En el proceso se dictaron varios autos de verificación o cruce y requerimientos ordinarios que decretaron como prueba la práctica de testimonios a algunos de los compradores de la sociedad. Esta prueba no fue informada a la sociedad, por lo

que no tuvo la oportunidad de controvertirla como lo dispone el artículo 750 *ibídem*.

Para que la publicidad y contradicción de los testimonios sea eficaz no puede realizarse con posterioridad al requerimiento especial o a la liquidación oficial de revisión, sino cuando los mismos se rindieron ante las autoridades de impuestos.

Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario

La sanción por inexactitud determinada en los actos demandados es improcedente toda vez que se presentan diferencias de criterios entre la DIAN y la sociedad sobre la interpretación de los artículos 779-1, 750 y 742 del Estatuto Tributario.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El acto de registro se encuentra fundamentado en los indicios que tenía la Administración de las irregularidades contables, financieras y tributarias en que habría incurrido la sociedad, que fueron puestas en conocimiento mediante escrito anónimo.

Como la diligencia de registro es un acto de trámite, es en el requerimiento especial que se le da la oportunidad al contribuyente para que ejerza su derecho de defensa, pues con ese acto preparatorio el contribuyente se hace parte en el proceso y la Administración expone las razones y las pruebas en que se fundamenta para proponer la modificación de la liquidación privada.

No se vulneró el artículo 711 del Estatuto Tributario, toda vez que la liquidación oficial de revisión se limitó a señalar la improcedencia de los costos, teniendo en cuenta la observación realizada en el requerimiento especial, acerca de que el sistema de contabilidad de la empresa registraba costos de ventas por la suma de \$534.449.000, la cual no fue discutida por el contribuyente, pues no aportó medios de prueba que soportaran el costo de ventas declarado por valor de \$645.230.000.

En la visita de verificación realizada en las instalaciones de la sociedad no se encontraron, en los libros de contabilidad ni en documento alguno, soporte de una suma diferente como costo de ventas.

En la diligencia de registro se recopilaron las pruebas documentales que demostraron las ventas realizadas por parte del señor Alfonso Carreño, y los ingresos obtenidos por las ventas de la sociedad, como las facturas de ventas Nos. 4056 a 4097, correspondientes al primer bimestre del 2004, que están dentro del expediente administrativo.

La adición de ingresos no está sustentada en testimonios sino en documentos debidamente allegados al proceso. Los testimonios confirmaron las ventas realizadas por el señor Alfonso Carreño, utilizando los inventarios de la sociedad contribuyente de la cual era gerente y propietario.

En el requerimiento especial el contribuyente podía controvertir la prueba testimonial practicada, toda vez que con ese acto conoció el resultado de la investigación y en la respuesta tuvo la oportunidad de aportar los medios de prueba que desvirtuaran las observaciones realizadas por la Administración.

Resulta procedente la sanción por inexactitud, toda vez que los medios de prueba recopilados a lo largo de la actuación administrativa lograron demostrar que efectivamente la sociedad realizó maniobras de evasión de impuestos en su contabilidad.

Excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa

Los cargos en que se fundamenta la demanda, relativos a la falta de motivación de la resolución que ordenó el registro, el deber de la Administración de establecer costos, la improcedencia de la sanción por inexactitud y de la adición de ingresos por ausencia de soportes contables, no fueron alegados en la vía gubernativa y, por ello, la Administración no tuvo oportunidad de controvertirlos.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub sección "A", mediante providencia del 24 de agosto de 2011, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y denegó las súplicas de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Si bien es cierto que la parte demandante no hizo alusión en la vía gubernativa a los argumentos que ahora plantea en esta instancia judicial, también lo es que el hecho debatido es el mismo y consiste en la adición de ingresos no declarados, la no determinación de costos presuntos y la aplicación de la sanción por inexactitud. Por tanto, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa.

El acto de registro se encuentra debidamente motivado toda vez que se fundamenta en el conocimiento que tenía la DIAN sobre la existencia de posibles irregularidades en la contabilidad de la compañía.

No se presenta una vulneración del artículo 711 del Estatuto Tributario toda vez que el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión se refieren al

mismo hecho, que consiste en el desconocimiento de costos de ventas por la suma de \$110.781.000.

En el presente caso no es posible aceptar los costos de ventas solicitados por la demandante, toda vez que no existe prueba que permita determinarlos, en tanto el contribuyente no presentó los libros de contabilidad sino un listado de los costos.

Las pruebas recaudadas en la visita de verificación permiten concluir que la sociedad no declaró la totalidad de las ventas ni los ingresos derivados de ellas.

Los testimonios no pueden valorarse probatoriamente toda vez que no fueron ordenados como prueba, ni las partes fueron citadas para hacerse presentes en la diligencia. No obstante, los testimonios no son el único medio probatorio que sustentó los actos acusados, pues también están respaldados en la información bancaria y las pruebas documentales recaudadas en la visita de verificación.

Resulta procedente la sanción por inexactitud toda vez que no se presenta la diferencia de criterios alegada por el demandante sobre la interpretación de normas relativas a pruebas y procedimientos. Además, se encuentra demostrado que la sociedad incurrió en una de las conductas sancionadas por el artículo 647 del Estatuto Tributario, como es la omisión de ingresos gravables.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

La Administración no motivó la Resolución de Registro No. 01196 del 10 de febrero de 2006, toda vez que no señaló los fundamentos de hecho y de derecho que llevaron a la DIAN a realizar el allanamiento en las instalaciones del contribuyente.

La sociedad no incurrió en un error aritmético al declarar que los costos de ventas ascendían a \$645.230.000, porque ese valor corresponde a la determinada en sus registros contables, y lo pudo verificar la DIAN en la contabilidad de la sociedad desde el inicio de la investigación.

No es cierto que la sociedad no hubiera aportado los soportes de los costos, ya que lo solicitado por la Administración se limitó a la presentación de los libros oficiales. Además, la carga de la prueba no recaía sobre el contribuyente, en virtud de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 962 de 2005.

No existe correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión puesto que, en el primero, el rechazo de los costos se fundamentó en un error aritmético y, en la segunda, se sustentó en que los costos no se encuentran soportados contablemente.

En los actos administrativos demandados no se establecieron los costos imputables a los ingresos adicionados, razón por la cual, con el fin de salvaguardar el principio de equidad tributaria, debe aplicarse el artículo 82 del Estatuto Tributario.

La prueba documental que soporta la adición de ingresos realizada en los actos demandados, fue obtenida de manera ilegal, debido a que fue recaudada con fundamento en el acto de registro que carece de motivación.

La prueba testimonial fue practicada sin informarle a la parte demandante, por lo que no tuvo la oportunidad de controvertirla y de contrainterrogar a los testigos.

No es procedente la sanción por inexactitud toda vez que se presentan diferencias de criterios entre la Administración y la sociedad, en cuanto a la interpretación de los artículos 742, 779-1 y 750 del Estatuto Tributario. Además, no se encuentra demostrada la ocurrencia de los hechos que ameritan la imposición de la sanción.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos 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 rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 24 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", que denegó las súplicas de la demanda.

Corresponde a la Sala establecer la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales se determinó el impuesto sobre la renta del año 2004 a cargo de la sociedad demandante, para lo cual se debe verificar (i) la motivación de la resolución de registro, del requerimiento especial y de la liquidación oficial de revisión y, (ii) la procedencia de la solicitud de determinación de costos presuntos, (iii) la adición de ingresos y (iv) la sanción por inexactitud.

1. Falta de motivación de la Resolución de Registro

1.1. Según la parte demandante, la Resolución No. 01196 del 10 de febrero de 2006, que ordenó el registro de las instalaciones de la sociedad, carece de motivación en tanto no señaló los fundamentos de hecho y de derecho que conllevaron la expedición de ese acto administrativo.

1.2. Al respecto, el artículo 779-1 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTÍCULO 779-1. FACULTADES DE REGISTRO. Adicionado por el artículo 2º de la Ley 383 de 1997. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ordenar mediante resolución motivada, el registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, o de terceros depositarios de sus documentos contables o sus archivos, siempre que no coincida con su casa de habitación, en el caso de personas naturales.

En desarrollo de las facultades establecidas en el inciso anterior, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá tomar las medidas necesarias para evitar que las pruebas obtenidas sean alteradas, ocultadas o destruidas, mediante su inmovilización y aseguramiento.

Para tales efectos, la fuerza pública deberá colaborar, previo requerimiento de los funcionarios fiscalizadores, con el objeto de garantizar la ejecución de las respectivas diligencias. La no atención del anterior requerimiento por parte del miembro de la fuerza pública a quien se le haya solicitado, será causal de mala conducta.

PARAGRAFO 1o. *La competencia para ordenar el registro y aseguramiento de que trata el presente artículo, corresponde al Administrador de Impuestos y Aduanas Nacionales y al Subdirector de Fiscalización de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Esta competencia es indelegable.*

PARAGRAFO 2o. *La providencia que ordena el registro de que trata el presente artículo será notificada en el momento de practicarse la diligencia a quien se encuentre en el lugar, y contra la misma no procede recurso alguno”.*

El registro de oficinas, establecimientos comerciales, industriales o de servicios y demás locales del contribuyente o responsable, constituye un medio de prueba señalado por la ley tributaria,

como facultad de la autoridad administradora y recaudadora de los impuestos, para la correcta determinación de los tributos.

1.3. Para que proceda la práctica de esta prueba, la norma exige que la misma debe ordenarse en un acto administrativo que exprese los motivos que tiene la Administración para llevar a cabo el registro.

1.4. La Corte Constitucional, al declarar la exequibilidad del artículo 779-1 del Estatuto Tributario, consideró “*que las intromisiones al lugar de trabajo y a los establecimientos del comerciante deben obedecer a razones que se encuentren claramente vinculadas a las funciones legales de la DIAN para combatir el incumplimiento de las obligaciones tributarias. De ahí pues que la motivación del acto administrativo que autoriza la diligencia debe justificar suficientemente las razones que conducen a tomar la decisión del registro y debe precisar igualmente el ámbito material, el cual debe estar directamente vinculado al objeto de la investigación tributaria*”.

1.4. En el presente caso, la Resolución No. 01196 del 10 de febrero de 2006 expresó las siguientes razones para ordenar el registro en las instalaciones de la sociedad demandante:

*“El subdirector de Fiscalización Tributaria, **en ejercicio de las facultades consagradas en los artículo 684 y 779-1 del Estatuto Tributario**, en concordancia con el parágrafo primero del artículo 1º del Decreto 3050 del 23 de diciembre de 1997 y,*

CONSIDERANDO

(...)

*Que la Subdirección de Fiscalización Tributaria, **tiene conocimiento acerca de posibles irregularidades de carácter tributario**, por parte de la sociedad CENTRAL DE ACEITES Y GRASAS E.U. –CENAGRA Nit. 830.027.769-3 ubicado en la Cra. 43 No. 74 36 de Bogotá, D.C. y demás establecimientos de comercio que posee el contribuyente en esta ciudad.*

Que con base en los hechos objeto de la investigación y de las verificaciones realizadas por esta Subdirección, es necesario realizar diligencia de registro, a fin de esclarecer las presuntas anomalías cometidas por los contribuyentes directamente, a través de sus socios o vinculados económicos, representantes legales, directivos, asesores, funcionarios o terceras personas.

(...)¹”

1.5. Como se observa, la resolución de registro señaló como fundamento de derecho los artículos 684-1 y 779-1 del Estatuto Tributario, que le otorgan a la Administración facultades de fiscalización e investigación² y, de registro de las instalaciones de los contribuyentes, respectivamente.

¹ Fls 2 y 3 c.a.1

² **ARTICULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- 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.

Así mismo, se encuentra que el motivo que conllevó la orden del registro consistió en la verificación de posibles irregularidades de carácter tributario de que tuvo conocimiento la DIAN. Para la Sala, estos hechos justifican suficientemente la orden de registro, toda vez que, conforme lo señala el artículo 684 del Estatuto Tributario, cuando la Administración tenga conocimiento de un hecho que constituye una posible inexactitud, se encuentra facultada para realizar las diligencias necesarias a fin de establecer el cumplimiento de la obligación tributaria.

No es necesario que en el acto de registro se señalen de manera precisa las supuestas irregularidades en que incurrió el contribuyente, en tanto las mismas se encuentran sujetas a verificación y solo se constatará su existencia con el desarrollo de esa diligencia.

1.6. En ese sentido, encuentra la Sala que la resolución de registro se encuentra debidamente motivada, habida consideración de que se fundamentó en las facultades legales que permiten la realización de esa diligencia y explicó la razón que condujo a tomar la decisión del registro, la cual se encuentra vinculada a las funciones legales de la DIAN para determinar la correcta determinación de los tributos.

En consecuencia no prospera el cargo.

2. Falsa motivación y violación del principio de correspondencia respecto del requerimiento especial y la liquidación oficial de corrección por el rechazo de costos de ventas (\$110.781.000)

Para el apelante, tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión incurrieron en falsa motivación, el primero, por cuanto afirmó que la sociedad había cometido un error aritmético en el valor declarado por costo de ventas, no obstante que esa suma corresponde a la registrada en la contabilidad y, el segundo, en tanto sostuvo que la compañía no había aportado los soportes contables de los mencionados costos, a pesar de que esa documentación no fue solicitada por el funcionario de la Administración en la visita de verificación practicada al contribuyente. Considera que la anterior situación evidencia la falta de correspondencia entre esos actos administrativos.

Además afirmó que por disposición del artículo 44 de la Ley 962 de 2005, la carga de la prueba no corresponde al investigado, en tanto la Administración tuvo acceso a los soportes de los costos desde la diligencia de registro.

2.1 Falsa motivación

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.

2.1.1. El artículo 84 del Código Contencioso Administrativo establece como una de las causales para que proceda la nulidad de los actos administrativos, la falsa motivación. Sobre esta causal se debe precisar que es el vicio que afecta el elemento causal del acto administrativo, por lo que debe ser entendido en su exacto contexto, es decir, determinando aquellos necesarios antecedentes reales que han debido ser tenidos en cuenta por la Administración, así como su relación con la voluntaria valoración que ésta haya podido otorgarle³.

2.1.2. Verificado el Requerimiento Especial No. 300632007000051 del 27 de marzo de 2007, se encuentra que la Administración indicó:

“La declaración de renta del año gravable 2004, presentada por el contribuyente Central de Aceites y Grasas – Cenagra E.U. con NIT. No. 830.027.769-3, el día 4 de abril de 2005, con número de sticker 0718926001314, presenta un error aritmético en cuanto al renglón de los COSTOS; consistente en que el contribuyente de la referencia registró en el renglón COSTO DE VENTA el valor de \$534.449.000 y en Total de Costos llevó la suma de \$645.230.000, no obstante lo anterior la Administración toma como valor la suma de \$534.449.000 que es la que arroja el sistema”.

Sobre el particular, en el recurso de reconsideración, el contribuyente afirmó:

*“La Administración toma como valor de costo de ventas el tomado en el renglón 53 por \$534.449.000 y no toma el escrito en el renglón 55 de total costo de ventas por valor de \$645.230.000, **teniendo en cuenta que el contribuyente tuvo un error en la digitación del documento** y que este tipo de errores dan pie a una corrección de la declaración y, en ningún momento prueban que los costos se hayan decidido aumentar sin sus debidos soportes, si se requiere se presentaran las pruebas para soportar dicho costo⁴”*

En ese sentido, resulta evidente que la Administración no incurrió en falsa motivación al afirmar que la declaración de renta del año 2004, en el renglón de los costos, presentaba un error aritmético, pues ese hecho es aceptado por la sociedad y, además, se verifica en la citada liquidación privada, en la que el contribuyente registró⁵:

COSTOS DE VENTA	53	534.449.000
OTROS COSTOS	54	-0-
TOTAL COSTOS (Sume renglones 53 + 54)	55	645.230.000

Claro lo anterior, se debe precisar que el valor real de los costos de ventas del año 2004 se establecerá con el análisis de las pruebas allegadas al expediente.

2.1.3. En cuanto a la falsa motivación alegada sobre la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642007000092 del 4 de diciembre de 2007, se encuentra que en ese acto administrativo se indicó:

³ Jaime Orlando Santofimio Gamboa, Tratado de derecho administrativo, Tomo II Acto administrativo, Capítulo 7º Teoría de los vicios invalidantes, Pag. 401, Universidad Externado de Colombia, 4ª ed, 2007.

⁴ Fl 82 c.p.

⁵ Fl 23 c.p.

“De otro lado a efectos de establecer el valor consignado en el renglón costo de ventas de la declaración de renta del año gravable 2004 del contribuyente, este despacho profirió Auto de Verificación o Cruce No. 30064200700001 del 13 de septiembre de 2007 notificado el 14 del mismo mes y año (folio 1514).

(...)

En desarrollo de la visita el funcionario de la División de Liquidación solicitó al señor Ismael Bohórquez los libros de contabilidad y demás soportes contables que permitieran verificar el costo de ventas llevado a la declaración de renta del año gravable 2004.(...)⁶

En el expediente obra el Auto de Verificación o cruce No. 300642007000001 del 13 de septiembre de 2007, mediante el cual se ordenó la diligencia de verificación del impuesto de renta del año 2004⁷. En el acta de verificación consta que el funcionario de la DIAN solicitó los *libros oficiales de 2004* y que se revisaron facturas de compraventa⁸.

En ese sentido, la Administración no incurrió en falsa motivación cuando indicó que el funcionario de la División de Liquidación solicitó los libros de contabilidad y demás soportes contables, en tanto en el acta de visita consta que se requirieron los libros oficiales del año 2004 y se revisaron otros documentos contables, como facturas de compraventa.

2.2. Principio de correspondencia

2.2.1. En cuanto a la violación del principio de correspondencia, se debe tener en cuenta que el artículo 711 del Estatuto Tributario exige que el contenido de la liquidación oficial de revisión debe contraerse a los hechos contemplados en el requerimiento especial o en su ampliación, habida consideración de que el requerimiento es el acto en el que la Administración fija por primera vez los puntos que considera inexactos en la declaración.

2.2.2. En el caso concreto la Administración, desde el acto preparatorio, propuso el rechazo del costo de ventas por la suma de \$110.781.000. Por tanto, la liquidación oficial de revisión se contrae al hecho planteado en el requerimiento especial (rechazo de costo de ventas).

2.2.3. Es importante precisar que si bien los costos fueron rechazados en el requerimiento especial por el evidente error aritmético en que incurrió la sociedad, al haberse discutido en la respuesta del requerimiento la procedencia del valor declarado⁹, la Administración ordenó la práctica de una visita de verificación para establecer la exactitud del costo de ventas¹⁰, lo que conllevó su desconocimiento en la liquidación oficial de revisión, por falta de soporte probatorio.

En efecto, debido a que el contribuyente, en la respuesta al requerimiento, no aceptó la existencia del error aritmético, la Administración tuvo que verificar si el costo de venta declarado bajo ese concepto cumplía con los requisitos señalados en las normas tributarias para su procedencia, encontrando que no estaba sustentado probatoriamente.

⁶ Fls 62-63 c.p.

⁷ FI 1514 c.a. 2

⁸ FI 1515 c.a.2

⁹ Fls 39-50 c.p.

¹⁰ Fls 1514 y 1515 c.a.2

En consecuencia no procede el cargo.

2.3 Procedencia de los costos de ventas (\$110.781.000)

2.3.1. Previo a verificar las pruebas recaudadas en el expediente, debe analizarse el argumento de la parte demandante en el que sostiene que por disposición del artículo 44 de la Ley 962 de 2005, la carga de la prueba no corresponde al investigado, en tanto la Administración tuvo acceso a los soportes de los costos desde la diligencia de registro.

Al respecto, la mencionada norma dispone:

“ARTÍCULO 44. INFORMACIÓN SOBRE CONTRIBUYENTES. *La Administración Tributaria no podrá requerir informaciones y pruebas que hayan sido suministradas previamente por los respectivos contribuyentes y demás obligados a allegarlas. En caso de hacerlo el particular podrá abstenerse de presentarla sin que haya lugar a sanción alguna por tal hecho.*

Los requerimientos de informaciones y pruebas relacionados con investigaciones que realice la administración de impuestos nacionales, deberán realizarse al domicilio principal de los contribuyentes requeridos.

PARÁGRAFO. *Para los efectos previstos en el presente artículo se entiende por información suministrada, entre otras, la contenida en las declaraciones tributarias, en los medios magnéticos entregados con información exógena y la entregada en virtud de requerimientos y visitas de inspección tributaria”.*

2.3.2. Como se observa, la disposición transcrita tiene por objeto evitar que en el proceso administrativo tributario se presenten dilaciones injustificadas originadas en la solicitud de pruebas que han sido allegadas previamente por los contribuyentes.

2.3.3. En este caso no se puede dar aplicación al artículo 44 de la Ley 962 de 2005 toda vez que, como se advierte en el expediente administrativo, antes de la solicitud realizada por la Administración, las pruebas relativas a los costos no habían sido suministradas por el contribuyente. Así mismo, se verifica que en la diligencia de registro no se aportaron los documentos que soportaran los costos, ni los mismos se encuentran dentro de las pruebas recaudadas en esa diligencia¹¹.

2.3.4. En cuanto a la carga de la prueba, se debe señalar que de conformidad con el artículo 746 del Estatuto Tributario, se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, siempre y cuando sobre los mismos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley lo exija.

Esta norma consagra la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias. A su vez, establece que las declaraciones pueden ser cuestionadas por la

¹¹ Fls 2 -41 c.a.1

Administración con la solicitud de una comprobación especial o la que la ley exija, caso en el cual la carga de la prueba se invierte a cargo del contribuyente, a quién le corresponde demostrar la realidad de los datos registrados en la liquidación privada.

En este caso, la Administración cuestionó los costos declarados por el contribuyente; por tanto, le correspondía a éste demostrar la veracidad de los datos registrados.

Así mismo, para la procedencia de los costos, el artículo 771-2 del Estatuto Tributario establece una comprobación especial, que consiste en que esas erogaciones deben estar soportadas en la factura respectiva o en un documento equivalente.

A su vez, el artículo 618 del Estatuto Tributario establece la obligación, a cargo de los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios, de exigir facturas o documentos equivalentes y de exhibirlas cuando el fisco las exija¹².

Y, el artículo 616-2¹³ precisa los casos en los cuales no se requiere la expedición de la factura, por lo que debe entenderse que en los casos no contemplados en esa norma, como el analizado¹⁴, **le corresponde al contribuyente aportar la factura respectiva.**

2.3.5. Así las cosas, teniendo en cuenta que la Administración cuestionó el costo de ventas declarado, le correspondía al contribuyente demostrar que las erogaciones llevadas por ese concepto eran reales, porque tratándose de costos la ley determinó un soporte especial, sin el cual no pueden ser reconocidos

¹² El artículo 616-1 del Estatuto Tributario establece que la factura de venta o documento equivalente se expedirá en las operaciones que se realicen con comerciantes, como la sociedad demandante.

¹³ **Artículo 616-2.** Adicionado L. 223/95, art.38. **Casos en que no se requiere la expedición de factura. No se requerirá la expedición de factura en las operaciones realizadas por bancos, corporaciones financieras, corporaciones de ahorro y vivienda y las compañías de financiamiento comercial. Tampoco existirá esta obligación en las ventas efectuadas por los responsables del régimen simplificado, (y cuando se trate de la enajenación de bienes producto de la actividad agrícola o ganadera por parte de personas naturales, cuando la cuantía de esta operación sea inferior a dos millones de pesos) y en los demás casos que señale el Gobierno Nacional.** La parte insertada entre paréntesis fue derogada por el artículo 118 de la Ley 788 de 2002.

¹⁴ En este caso, la sociedad no alega que los costos se hayan derivado de operaciones realizadas con alguna de sociedades señaladas en el artículo 616-2 ET.

fiscalmente. Además, de conformidad con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, la parte que afirma tener un derecho debe probarlo¹⁵.

Esto determina que la declaración rentística ya no estaba cobijada por la presunción de veracidad y, por tanto, no recaía en la Administración sino en el contribuyente la carga de la prueba de desvirtuar la glosa planteada.

2.3.6. No obstante lo anterior, la Administración ordenó mediante Auto de verificación o cruce No. 300642007000001 del 13 de septiembre de 2007, la práctica de una visita en las instalaciones de la sociedad a fin de verificar la procedencia de los costos. En el desarrollo de esa diligencia, el funcionario le solicitó al contribuyente la exhibición de los libros oficiales del año 2004, sin que los mismos hubieran sido presentados¹⁶ y, en su lugar, la sociedad entregó *balances de prueba mensuales*, en los que se relacionan los costos de ventas correspondientes a la vigencia gravable 2004, discriminando los débitos, créditos y nuevo saldo, para un total de \$644.951.167.46¹⁷.

2.3.7. En el presente caso no es posible proporcionarle valor probatorio a los documentos allegados en la visita de verificación, pues los mismos no constituyen el medio de prueba idóneo y eficaz para la demostración de los costos que, como se observó, en este caso, lo constituye la factura respectiva.

En efecto, le correspondía a la sociedad demostrar que cada uno de los costos solicitados estaba debidamente soportado, con los documentos idóneos para ese fin; sin embargo, la falta de actividad probatoria en tal sentido, impide que se reconozcan.

En consecuencia, no prospera el cargo.

3. Adición de ingresos (\$763.467.134)

3.1. Según la parte demandante no resulta procedente la adición de ingresos determinada en los actos demandados, toda vez que está sustentada en una prueba documental que fue obtenida con fundamento en una resolución de registro que no se encuentra motivada y en unos testimonios que se practicaron sin notificársele a la sociedad.

3.2. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que los ingresos adicionados corresponden a los obtenidos en las ventas de productos de panadería que produce la sociedad y que fueron facturados por el señor Alfonso Carreño, representante legal de la sociedad. Esta glosa se sustentó en las siguientes pruebas:

¹⁵ Artículo 177 del C.P.C. Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

¹⁶ FI 1515 c.a.2

¹⁷ FIs 1516-1528 c.a.2

- Mediante la Resolución No. 01196 del 10 de febrero de 2006, la Administración ordenó el registro de las instalaciones de la sociedad¹⁸. En desarrollo de esta diligencia se recaudaron facturas del año 2004 expedidas por el señor Alfonso Carreño y por la sociedad Cenagra EU¹⁹.

- Facturas expedidas por el señor Alfonso Carreño en el año 2004 por concepto de productos de panadería Vita rica Aliñado, Vita rica hidrogenado, Dapan Ponque, Dapan Hojaldre y Vita rica fina²⁰.

- Facturas expedidas por Cenagra EU en los años 2004, 2005 y 2006 por concepto de Vita rica Aliñado, Vita rica hidrogenado, Vita rica fina, Dapan Ponque, Vita rica Hojaldre²¹.

- Certificado de existencia y representación legal de Cenagra EU, en el que consta que el señor Alfonso Carreño es el representante legal de la sociedad²².

- Certificado de Matrícula de persona natural del año 2007, en el que se informa que: *“En el registro mercantil que se lleva en la Cámara de Comercio de Bogotá no aparece inscrita persona natural con el nombre de CARREÑO FIALLO ALFONSO”*²³.

-Con fundamento en el Requerimiento Ordinario No. 300632006001971 del 20 de noviembre de 2006, los Autos de verificación o cruce Nos. 300632006005363 y 300632006005359 del 22 de noviembre de 2006 y 300632006005443 del 30 de noviembre de 2006²⁴, la Administración practicó diligencia de testimonio a los propietarios de los establecimientos de comercio Panadería y Cafetería Nataly, Croiss Pan Muñoz, Comercializadora Avícola Pollo Club y Super Pan Modelia, quienes, en términos generales, afirmaron que las ventas realizadas por Cenagra EU eran facturadas por la sociedad y, otras veces, por el señor Alfonso Carreño²⁵. Consta en los antecedentes administrativos que la práctica de esta diligencia solo fue notificada a los testigos²⁶.

- Con ocasión del Auto de Verificación o cruce No. 300642007000001 del 13 de septiembre de 2007, se practicó una visita de verificación al contribuyente. En el acta de esa diligencia consta:

“Actividades desarrolladas:

*“En desarrollo de la visita se hizo presente el señor **Ismael Bohórquez c.c.79.903.558 de Bogotá** quién manifestó ser asesor de la empresa y que tiene conocimiento de la investigación. Preguntado. **¿El señor Alfonso Carreño vende con facturas a nombre de la empresa unipersonal y a nombre de él. Contestó que las ventas se hacen a***

¹⁸ Fls 2-3 c.a.1

¹⁹ Fls 7 y 8 c.a.1

²⁰ Fls 1421-1425, 1433, y 1465-1467 c.a.1

²¹ Fls 1396-1401,1436-1438, 1447-1452, c.a.1

²² Fls 25-26 c.a.1

²³ Fl 57 c.a.1

²⁴ Fls 1390, 1408, 1417 y 1440 c.a.1

²⁵ Fls 1402-1403, 1412-1413, 1418-1419, y 1444-1446 c.a.2

²⁶ Fls 1392, 1407, 1416 y 1439 c.a. 1.

nombre de la empresa y algunas veces a nombre de Alfonso Carreño con inventario de la empresa Cenagra EU. (...)²⁷

De lo anterior se observa que la adición de ingresos se fundamenta en pruebas documentales y en los testimonios de los clientes de la sociedad.

3.3. En cuanto a las pruebas recaudadas en la diligencia de registro, que dice el contribuyente no deben ser tenidas en cuenta porque se obtuvieron con fundamento en una resolución viciada de falta de motivación, es de señalar que, como se observó anteriormente, la resolución que ordenó la práctica de esa diligencia fue debidamente motivada, razón por la cual esos documentos deben ser valorados probatoriamente.

En ese sentido se advierte que, en desarrollo de esa diligencia, la Administración encontró algunas facturas expedidas por la sociedad Cenagra EU, y otras por el señor Alfonso Carreño, quien ostenta la calidad de representante legal de la sociedad, como consta en el certificado de existencia y representación legal de la compañía.

Así mismo se observa que en el año 2004, el señor Alfonso Carreño facturó la venta de los mismos productos que enajenó la sociedad en los años 2004, 2005 y 2006 (Vita rica Aliñado, Vita rica hidrogenado, Vita rica fina, Dapan Ponque, Vita rica Hojaladre)²⁸.

Aunado a lo anterior, consta en el certificado expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá que el señor Alfonso Carreño no se encuentra inscrito en el registro mercantil²⁹. Si bien ese documento fue expedido en el año 2007, constituye un indicio de que el representante legal de la sociedad no ejerce actos de comercio de manera independiente a la sociedad.

3.4. En este caso le correspondía al contribuyente desvirtuar ese indicio aportando pruebas que demostraran que las ventas facturadas, en el año 2004, por el señor Alfonso Carreño, se derivaban de una actividad comercial distinta a la que realiza la sociedad, en tanto podía acceder a las mismas, toda vez que el referido señor, en su calidad de representante legal, respondió el requerimiento y presentó el recurso de reconsideración, por lo que conocía los hechos glosados por la Administración y pudo allegar el material probatorio necesario para desvirtuarlos.

Así las cosas, el hecho de que las facturas expedidas por el señor Alfonso Carreño hubieran sido encontradas dentro de los documentos contables de la sociedad; que las mismas hubieran sido expedidas por los mismos productos que vende la sociedad y que no está demostrado que para el año 2004 el señor Alfonso Carreño ejercía profesionalmente el comercio de manera independiente de la sociedad, conlleva concluir que las mismas fueron expedidas por ventas realizadas por la

²⁷FI 1515 c.a.2.

²⁸ Fls 1421-1425, 1433, y 1465-1467 c.a.1 (facturas expedidas por el señor Alfonso Carreño), y 1396-1401, 1436-1438, 1447-1452 c.a.1 (facturas expedidas por la sociedad Cenagra EU)

²⁹ **Código de Comercio. Artículo 26.** El registro mercantil tendrá por objeto llevar la matrícula de los comerciantes y de los establecimientos de comercio, así como la inscripción de todos los actos, libros y documentos respecto de los cuales la ley exija esa formalidad.

Artículo 28. Deberán inscribirse en el registro mercantil:

1. Las personas que ejerzan profesionalmente el comercio (...)

sociedad, pero facturadas a nombre del representante legal de la misma, lo que implica una omisión de ingresos.

Lo anterior se corrobora en el acta de la visita de verificación, en la que consta que el asesor de la sociedad Cenagra EU, que atendió la diligencia, afirmó que las ventas se hacen a nombre de la empresa y algunas veces a nombre del señor Alfonso Carreño, con inventario de la empresa³⁰.

3.5. Para la Sala es indudable que las anteriores irregularidades demuestran que el contribuyente no lleva su contabilidad en debida forma y no refleja la realidad económica de la sociedad, en particular, no registra la totalidad de los ingresos que percibe la sociedad por la venta de productos de panadería.

3.6. Ahora bien, en cuanto a los testimonios practicados en desarrollo de la diligencia de registro, se debe señalar que conforme con el artículo 750 del Estatuto Tributario, los hechos consignados en informaciones rendidas bajo juramento ante las oficinas de impuestos, se tendrán como testimonios, sujeto a los principios de publicidad y contradicción de la prueba.

En ese sentido, la prueba testimonial debe ser puesta en conocimiento de la parte que pueda verse afectada con la misma, a fin de que tenga la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y de contradicción.

En este caso se encuentra demostrado que la prueba testimonial no fue puesta en conocimiento del contribuyente, razón por la cual no puede ser valorada probatoriamente.

Sin embargo, la anterior situación no afecta la legalidad de los actos demandados, en tanto los testimonios practicados a ciertos clientes de la sociedad no constituyen la única prueba tenida en cuenta por la Administración sino que, como se reseñó anteriormente, existen otras pruebas documentales como facturas, certificados de la cámara de comercio y el acta de visita practicada a la sociedad, que sustentan la adición de los ingresos.

En consecuencia no procede el cargo.

4. Costos presuntos

4.1. Manifiesta el apelante que en el caso de que sean procedentes los ingresos glosados por la Administración, deben incluirse en la determinación del impuesto de renta del año gravable 2004 los costos asociados a esos ingresos. Que en virtud del principio de equidad tributaria, se debe aplicar el artículo 82 del Estatuto Tributario, que consagra los casos en que procede la determinación de los costos presuntos. Esta norma señala:

³⁰FI 1515 c.a.2.

“ARTICULO 82. DETERMINACIÓN DE COSTOS ESTIMADOS Y PRESUNTOS. Cuando existan indicios de que el costo informado por el contribuyente no es real o cuando no se conozca el costo de los activos enajenados ni sea posible su determinación mediante pruebas directas, tales como las declaraciones de renta del contribuyente o de terceros, la contabilidad o los comprobantes internos o externos, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, puede fijar un costo acorde con los incurridos durante el año o período gravable por otras personas que hayan desarrollado la misma actividad del contribuyente, o hayan hecho operaciones similares de enajenación de activos, atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, por el Banco de la República, por la Superintendencia de Industria y Comercio, por la Superintendencia de Sociedades u otras entidades cuyas estadísticas fueren aplicables.

Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.

Si lo dispuesto en este artículo no resultare posible, se estimará el costo en el setenta y cinco por ciento (75%) del valor de la respectiva enajenación, sin perjuicio de las sanciones que se impongan por inexactitud de la declaración de renta o por no llevar debidamente los libros de contabilidad”.

4.2. Con la mencionada norma la ley faculta a la Administración para determinar los costos presuntos o estimados, cuando se presente cualquiera de las siguientes situaciones: (i) Cuando existan indicios de que el costo informado en la declaración no es real, (ii) Cuando no se conozca el costo de los activos enajenados; (iii) o cuando no sea posible establecerlos mediante pruebas directas, que cita, en forma no taxativa, tales como las declaraciones de renta del propio contribuyente o de terceros, su contabilidad o los comprobantes internos y externos, es decir, los documentos que dan cuenta de la adquisición de los activos que se enajenan.

4.3. Ninguna de estas circunstancias ha ocurrido en el caso en examen, en el cual el contribuyente solicita el reconocimiento de los costos asociados a los ingresos adicionados, sin demostrar por qué no fueron declarados, así como tampoco adelantó una actividad probatoria que permitiera soportar esas erogaciones, evento en el cual no hay lugar a aplicar el costo presunto, habida cuenta de que el legislador, como se observa de la norma transcrita, no incluye el incumplimiento de requisitos formales o su no comprobación como un presupuesto que permita la aplicación del costo presunto³¹.

4.4. En ese sentido, el contribuyente no puede pretender la aplicación de esta norma para que se desconozca que la ley tributaria condiciona la aceptación de

³¹ En igual sentido se pronunció esta Sala en sentencia del 4 de agosto de 2011, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 17628.

los costos a que se encuentren soportados probatoriamente en facturas o documentos equivalentes³².

En manera alguna puede pensarse que la norma constituye un permiso para que el contribuyente incumpla las exigencias mínimas establecidas en la ley para el reconocimiento de costos, ni que por tal sistema obtenga el reconocimiento de costos.

En consecuencia, no es procedente la determinación de costos presuntos.

5. Sanción por inexactitud (\$538.536.000)

5.1. Para la demandante, la sanción por inexactitud determinada en los actos demandados es improcedente toda vez que se presentan diferencias de criterios entre la DIAN y la sociedad sobre la interpretación de los artículos 742, 750 y 779-1 del Estatuto Tributario.

Esta norma establece:

ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. *Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.*

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.

³² Artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

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

PARÁGRAFO. <Parágrafo adicionado por el artículo 28 de la Ley 1393 de 2010. El nuevo texto es el siguiente:> Las inconsistencias en la declaración del impuesto de renta y complementarios derivadas de la información a que hace referencia el parágrafo 1o del artículo 50 de la Ley 789 de 2002 sobre aportes a la seguridad social será sancionable a título de inexactitud, en los términos del presente Estatuto Tributario.

5.2. Como se observa, el artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor y, en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

5.3. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que los costos cumplieran con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, ni desvirtuó la existencia de los ingresos adicionados por la Administración, se debe mantener la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

5.4. Para la Sala es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente, entre otras cosas, por la falta de prueba de los costos de ventas y los ingresos adicionados.

Además, los artículos 742, 750 y 779-1 del Estatuto Tributario establecen de manera clara la motivación que deben tener las decisiones de la Administración, las formalidades de la prueba testimonial y de la diligencia de registro, respectivamente, sin que admitan interpretaciones diferentes.

La Sala reitera que, si bien, en el análisis de las pruebas allegadas se determinó que la prueba testimonial no debía ser tomada en cuenta para la determinación de los ingresos adicionados, ello no afecta la legalidad de los actos demandados, en tanto se encuentran sustentados en pruebas documentales que permitieron establecer la existencia de esos ingresos.

5.5. La doctrina judicial reciente de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud:

“En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de

costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario³³.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos³⁴.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes³⁵.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones ‘falsos, equivocados, incompletos o desfigurados’ no tienen, prima facie, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera³⁶”.

En efecto, a juicio de la Sala, para que una partida declarada se tenga como real y verdadera, como regla general, debe probarse la realización de la misma, que existe, que fue efectuada. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de esos hechos que originan la partida. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero si se requiere que los datos declarados sean reales³⁷.

5.6. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

En consecuencia, los actos administrativos demandados se encuentran ajustados a derecho, razón por la cual se confirmará la decisión apelada.

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,

³³ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

³⁴ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo

³⁵ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

³⁶ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

³⁷ Sentencia del 5 de mayo de 2011, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, exp.17306.

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia apelada.

2. RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la demandante al doctor Juan Esteban Sanín Gómez, de conformidad con el poder de sustitución que obra al folio 311 del expediente.

3. RECONÓCESE personería jurídica para actuar en nombre de la entidad demandada a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, de conformidad con el poder que obra al folio 300 del expediente.

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

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Vienen firmas

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ