

CERTIFICADO DE CONTADOR PUBLICO - No tiene eficacia cuando carece de requisitos legales y ha sido desvirtuado / CONTABILIDAD COMO PRUEBA – Para tenerse como tal no puede ser desvirtuada por medios probatorios directos o indirectos

Este tipo de falencias dio lugar a que la Administración encontrara que la contabilidad de la sociedad incurría en la conducta contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, por cuanto no permitió verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos. De ahí que no era admisible la certificación de contador público aportada por la actora como prueba su propia contabilidad, pues de una parte ésta no cumplía con los parámetros legales y de otra, se desvirtuó a través de otros medios probatorios [Art.774 E.T.]. Sobre la ineficacia de la prueba contable certificada por contador público, cuando la Administración objeta los libros de contabilidad y los soportes y se desvirtúa por otro tipo de mecanismos probatorios, la Sala ha dicho: “ Es cierto, que la certificación de contador público y de revisor fiscal, son pruebas suficientes, lo cual surge del artículo 777 del Estatuto Tributario, disposición que los equipara a la prueba contable, pero no puede pasarse por alto que para que la contabilidad sea "suficiente" como prueba, debe reunir, entre otros requisitos, el "No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley" artículo 774 E.T.; de suerte que si como ocurrió en el sublite, mediante los certificados de los retenedores, se estableció diferencia con lo registrado en los libros de contabilidad de la contribuyente, las certificaciones contables expedidas posteriormente, con base en la misma, no pueden tener el valor probatorio que la ley les otorga.”.

PRUEBA INDICIARIA CON DATOS ESTADISTICOS - Procede para determinar ingresos por arrendamientos / CONTABILIDAD Y SOPORTES CONTABLES - Ante su incongruencia procede la prueba indiciaria con datos estadísticos de sectores económicos / INGRESOS POR ARRENDAMIENTOS - Ante incongruencias contables procede determinarlos mediante la prueba indiciaria del Estatuto Tributario / CERTIFICADO DE CONTADOR - Es ineficaz al desvirtuarse la contabilidad del contribuyente

Así las cosas, la Administración aplicó lo dispuesto en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario sobre la prueba indiciaria con base en datos estadísticos de sectores económicos, en este caso el proveniente del sector inmobiliario sobre el valor del canon de arrendamiento de los apartamentos ubicados en la zona donde se encontraba el Edificio la Pola de propiedad de la accionante, para efectos de determinar el monto de ingresos por arrendamiento sujetos a imposición por Impuesto sobre la Renta. En efecto, la prueba indiciaria exige que de un hecho conocido o indicador, el cual debe estar plenamente probado dentro del proceso, se deduzca como efecto otro hecho desconocido, siendo pertinente su aplicación en la medida en que no existan pruebas directas. En el caso en estudio, existía un hecho conocido y demostrado referente al valor mensual de arriendo de los bienes raíces de la actora, de acuerdo con los estudios enviados por las entidades inmobiliarias, de donde infirió un hecho desconocido, como era el valor de los ingresos anuales por arrendamiento recibidos en el período fiscal de 1995. Ahora

bien, para el ente fiscal no fue posible establecer la renta por ese concepto en dicha vigencia, dado que no llevaba una contabilidad que mostrara fielmente su situación económica, respaldada con los respectivos soportes, y en la etapa gubernativa, ni en la jurisdiccional, allegó pruebas que lo demostraran. Por tanto, la actora no aportó pruebas que dejaran sin sustento la determinación de ingresos a través de prueba indiciaria, toda vez que al desvirtuarse su contabilidad, la certificación de contador público es ineficaz y las declaraciones extrajudiciales allegadas no demuestran los ingresos anuales por arrendamiento correspondientes a los pisos 2, 3 y 4 del Edificio la Pola en la anualidad fiscal discutida.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., diecinueve (19) de abril de dos mil siete (2007)

Radicación número 41001-23-31-000-2000-03710-01(15357)

Actor: NUMAEL TRUJILLO Y CIA S. EN C.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 29 de octubre de 2004, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, mediante la cual se denegaron las pretensiones de la demanda contra los actos administrativos que determinaron oficialmente el Impuesto sobre la Renta del año gravable de 1995.

ANTECEDENTES

El 8 de mayo de 1996 la sociedad NUMAEL TRUJILLO CIA S. EN C. presentó declaración de renta y complementarios por el año gravable 1995, en el Banco de Occidente de Neiva, distinguida con el número 2338001052942-7, con un total de saldo a pagar de \$7.929.000.

La División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Neiva, mediante Auto del 7 de julio de 1997 ordenó abrir la respectiva investigación tributaria.

El 6 de agosto de 1998 la Administración levantó Acta de Inspección Contable No. 0537, en la cual concluyó que el contribuyente en el año gravable de 1995 no aplicó el artículo 13 del Decreto 2650 de 1993, por cuanto la contabilidad no refleja su situación económica, ya que los soportes no coinciden con los datos suministrados a través de cruces con terceros y presenta indicios de inexactitud.

De igual manera se llevó a cabo Inspección Tributaria el 6 de agosto de 1998, en donde se determinó una diferencia patrimonial en bienes raíces de \$208.998.000, de acuerdo con el avalúo catastral suministrado por el Instituto Geográfico Agustín Codazzi, que en su explotación económica a través de arrendamientos de acuerdo con los estudios estadísticos del sector inmobiliario, arrojó una diferencia de ingresos de \$29.487.013.

El 6 de agosto del mismo año se expidió el Requerimiento Especial No.0076, en el cual propuso modificar la liquidación privada del año gravable 1995, conforme a lo detectado en la inspección tributaria, razón por la cual incrementó el patrimonio con el valor de los avalúos catastrales de los activos fijos; en el renglón de servicios adicionó ingresos por el arrendamiento del Edificio la Pola en la suma de \$29.487.000, con el consecuente aumento del Impuesto Neto de Renta de \$5.388.000; la determinación de la sanción por inexactitud de \$8.621.000, por actividad económica de \$186.000, para un total saldo a pagar de \$22.124.000.

En escrito del 6 de noviembre 1998, el actor responde el acto mencionado.

El 6 de mayo de 1999, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 063, en el que dejó el valor patrimonial declarado por activos fijos porque el Catastro no mencionó el año gravable al que pertenecían los avalúos, en lo demás, acogió las glosas propuestas en el requerimiento especial, salvo el

reconocimiento de un mayor valor con concepto de retención en la fuente, lo que disminuyó el saldo a pagar a \$21.931.000.

El actor interpuso recurso de reconsideración, decidido con la Resolución No. 0013-1239 de 28 de marzo de 2000, que confirmó en todas sus partes el Acto Oficial de Revisión.

LA DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho demandó la actuación administrativa conformada por la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que decidió desfavorablemente el recurso gubernativo, para que sean declaradas nulas y como restablecimiento del derecho se deje en firme la privada del año gravable de 1995.

Invoca como normas violadas los artículos 188, 647, 654 literal a), 683, 742, 743, 745, 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario; artículos 176, 248, 151 del Código de Procedimiento Civil; artículo 128 del Decreto 2649 de 1993, artículos 48, 56, 2035 y 1396 del Código de Comercio y artículo 363 de la Constitución Nacional.

El concepto de violación se sintetiza así:

Señaló que la Administración al no aceptar como prueba contable el certificado del contador público allegado con el recurso de reconsideración, vulneró los artículos 772, 773, 774 y 777 del E.T.

Explicó que dicha certificación cumplió con todos los requisitos que ha exigido el Consejo de Estado en la sentencia del 19 de marzo de 1999, M.P. Daniel Manrique G., en donde dijo que no existe la obligación de llevar y registrar libros específicos de contabilidad, porque la ley no los ha señalado, y en consecuencia los comerciantes deben llevar los libros que consideren necesarios para tener el conocimiento y la prueba clara, completa y fidedigna de los negocios.

Indicó que la Administración con el fin de asignarle un valor a los arrendamientos de los inmuebles declarados requirió a varias empresas inmobiliarias, quienes establecieron unos valores sin practicar visita a los inmuebles para fijar el avalúo técnico y sin tener en cuenta que esos apartamentos se encuentran ubicados en un sector no residencial, por su proximidad a la antigua galería central de Neiva.

Manifestó que las dudas provenientes de vacíos probatorios existentes en el momento de practicar las liquidaciones o de fallar los recursos deben resolverse, si no hay modo de eliminarlas, a favor del contribuyente, cuando éste no se encuentre obligado a probar determinados hechos.

Concluyó que durante el proceso se acompañó el certificado de retención en la fuente de las sociedades Inversiones Herjau Ltda. y Jáuregui y Cia, que confirma lo asentado en los libros de contabilidad y certificado por el contador público, lo que constituye una prueba no desvirtuada por la DIAN.

LA OPOSICION

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Respecto al certificado de contador público consideró que era insuficiente en la medida en que no se refiere en concreto a los soportes de los ingresos, costos y deducciones, por lo que no desvirtúa la glosa determinada por la Administración. Además, se basa en la contabilidad del contribuyente que fue glosada por el ente fiscal porque no reflejaba su situación económica, tal como aparece en el Acta de Inspección contable.

Expresó que es evidente que la sociedad actora no ha presentado pruebas idóneas que desvirtúen la adición de ingresos y el rechazo parcial de costos y deducciones.

Adujo que la Administración en uso de las facultades consagradas en el artículo 684 del Estatuto Tributario, encontró que la actora recibió ingresos por arrendamientos de los pisos 2,3 y 4 del Edificio la Pola, dado que según declaraciones juramentadas rendidas y cruces de información, fueron recibidos por el Señor Numael Trujillo en calidad de representante legal.

Así mismo, obran en el informativo declaraciones de algunos arrendatarios del inmueble mencionado, que manifestaron que el canon de arrendamiento era recibido por dicho señor, y no por Manuel Vásquez Mendoza, situación que no fue desvirtuada, como quiera que el contrato de arrendamiento en el que éste actuaba como arrendatario carecía de fecha cierta.

Afirmó que ante el hecho de que el contribuyente presenta un elevado patrimonio líquido representado en activos fijos, que generaba un valor inferior al exigido por el artículo 188 del Estatuto Tributario, la Administración solicitó a las empresas inmobiliarias de la ciudad de Neiva, el envío de información relacionada con el valor del canon de arrendamiento que por el año gravable de 1995 se debía cancelar por los apartamentos de habitación, ubicados en el Edificio la Pola de propiedad de la accionante, por lo que se determinó un valor promedio de \$2.663.875 mensual, que multiplicado por la anualidad generaba un ingreso de 31.996.500, por los locales \$5.302.513, para un total de \$37.269.013, que frente a los declarados por \$7.782.000, arrojaba una diferencia de \$29.487.013.

Por lo anterior, consideró que la conducta de la sociedad encaja dentro de los parámetros señalados por el artículo 647 del Estatuto Tributario, para imponerle la respectiva sanción de inexactitud, al originarse un mayor impuesto a su cargo.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila, en sentencia del 29 de octubre de 2004, negó las pretensiones de la demanda.

Señaló que la Administración con base en los artículos 754 y 754-1 del Estatuto Tributario sobre prueba indiciaria, de un hecho probado infirió uno desconocido, que en el caso en concreto se refiere a los datos estadísticos relacionados con sectores económicos de contribuyentes que ejecutan una actividad comercial similar, por lo cual acudió a empresas del sector inmobiliario de la ciudad de Neiva para que indicaran el valor de los arrendamientos que podrían devengar bienes inmuebles similares en extensión y ubicación del Edificio la Pola, de donde resultó un quantum de \$37.269.000.

Advirtió que el ente fiscal concluyó que la empresa cuyo objeto es la administración de bienes propios a través de la figura de la rentabilidad por cánones de arrendamiento, debe producir unos ingresos equivalentes a los que normalmente se causan en la explotación económica de predios similares en la ciudad de Neiva.

Con fundamento en lo anterior, encontró que la Liquidación Oficial se ajustó a las normas tributarias, por cuanto el indicio sobre el canon de arrendamiento, unido a otros indicios tales como la propiedad del inmueble, el contrato de arrendamiento celebrado entre la sociedad y el señor Manuel Vásquez Mendoza, las declaraciones de los arrendatarios, la contabilidad y el certificado del contador público, indican que los datos suministrados en la declaración de renta son incompletos, pues no corresponden a la realidad, lo que ameritaba la adición de ingresos no declarados con la imposición de la respectiva sanción por inexactitud, al igual que la sanción por omitir declarar la verdadera actividad comercial.

Resaltó que la sociedad ni en vía gubernativa, ni jurisdiccional aportó prueba alguna que desvirtuara los argumentos jurídicos y las pruebas recaudadas por la Administración Tributaria en los actos administrativos cuestionados.

EL RECURSO DE APELACION

El demandante impugnó el fallo de primera instancia y solicitó que se revocara, para en su lugar acceder a las pretensiones de la demanda, al considerar que

el representante legal de la sociedad, presentó y pagó el denunció rentístico en tiempo oportuno y la DIAN violó el debido proceso con la notificación de varios actos en un mes.

Adujo que por las inconsistencias de los avalúos catastrales en donde aparecía el valor de los bienes casi doblado, hace que la investigación no sea digna de credibilidad.

Finalmente manifestó que a pesar de las explicaciones y las pruebas presentadas, tales como las declaraciones extraproceso, la contestación de los requerimientos por parte de los inquilinos, certificados del Agustín Codazzi, certificados de retención en la fuente, no fueron tenidos en cuenta por los funcionarios de la DIAN.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** no se pronunció en esta oportunidad.

La **parte demandada** reiteró los argumentos expuestos en primera instancia.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Debe la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia que negó las pretensiones de la demanda, al encontrar que la Administración aplicó en debida forma la prueba indiciaria en los actos administrativos impugnados.

De acuerdo con los términos de la impugnación, a pesar de las explicaciones dadas, las pruebas presentadas como las declaraciones extraproceso, las declaraciones de los inquilinos del edificio de propiedad de la sociedad, avalúos

catastrales y certificados de retención en la fuente, no fueron tenidos en cuenta por los funcionarios de la DIAN.

La Sala observa que se encuentra probado en el proceso que la sociedad NUMAEL TRUJILLO Y CIA S EN C, en el período fiscal de 1995, era propietaria de los inmuebles ubicados en la Carrera 3ª No. 8-57, Apartamentos 201 a 206; 301 a 306 y 401 a 406, al igual que de seis locales localizados en la Carrera 3ª No. 8-43, 8-47, 8-51, 8-61, 8-65 y 8-69 (fls. 60 a 84 e.), de la ciudad de Neiva, con un avalúo catastral de \$527.195.000, que corresponde al valor declarado como activos fijos.

La Administración en el Acta de Inspección Contable 053 del 6 de agosto de 1998, concluyó que la contabilidad de la actora no reflejaba su verdadera situación económica, porque no aplicó lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 2650 de 1993 ya que los soportes examinados no coincidían con los datos suministrados a través de cruces con terceros y los ingresos no correspondían con la realidad, dado que lo proveniente del arrendamiento del “Edificio Pola”, pisos 2, 3 y 4 era inexacto, pues las declaraciones juramentadas tomadas a sus residentes, algunos manifestaron que el valor del canon de arrendamiento era cancelado a Numael Trujillo y no a Manuel Vázquez Mendoza, a quien presuntamente le había arrendado el inmueble con el fin de que lo subarrendara, unido a que no se encontraron contratos de arrendamiento o recibos de caja que sustentaran lo contrario (fls. 186 a 190 c.a.)

Este tipo de falencias dio lugar a que la Administración encontrara que la contabilidad de la sociedad incurría en la conducta contemplada en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, por cuanto no permitió verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos. De ahí que no era admisible la certificación de contador público aportada por la actora como prueba su propia contabilidad, pues de una parte ésta no cumplía con los parámetros legales y de otra, se desvirtuó a través de otros medios probatorios [Art.774 E.T.].

Sobre la ineficacia de la prueba contable certificada por contador público, cuando la Administración objeta los libros de contabilidad y los soportes y se desvirtúa por otro tipo de mecanismos probatorios, la Sala¹ ha dicho:

*“ Es cierto, que la certificación de contador público y de revisor fiscal, son pruebas suficientes, lo cual surge del artículo 777 del Estatuto Tributario, disposición que los equipara a la prueba contable, pero no puede pasarse por alto que para que **la contabilidad sea "suficiente" como prueba, debe reunir, entre otros requisitos, el "No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley" artículo 774 E.T.;** de suerte que si como ocurrió en el sublite, mediante los certificados de los retenedores, se estableció diferencia con lo registrado en los libros de contabilidad de la contribuyente, las certificaciones contables expedidas posteriormente, con base en la misma, no pueden tener el valor probatorio que la ley les otorga.”* (Resaltado fuera de texto).

Ahora bien, obra en el informativo declaración juramentada rendida por el señor MANUEL VAZQUEZ MENDOZA (fl.129 c.a.) en el que señaló que no existía un contrato de arrendamiento celebrado con la accionante del inmueble denominado Edificio la Pola (pisos 2, 3 y 4), a pesar de que fue aportado en fotocopia simple (fl.72). Se agrega que no precisó cual era el valor del canon de arrendamiento, ni el promedio de ingresos que por ese concepto recibió la sociedad en el año gravable de 1995.

Aunado a lo anterior, en declaraciones juramentadas de los arrendatarios, se evidenciaron serias contradicciones, pues algunas personas declararon que cancelaban el canon de arrendamiento al señor NUMAEL TRUJILLO SANCHEZ (representante legal de la sociedad) y otras, al señor MANUEL VÁZQUEZ MENDOZA, lo que denotó incongruencias en los valores declarados (fls. 74 a 85, 129 a 158 c.a.)

Así mismo, existieron indicios de inexactitud sobre los ingresos declarados por arrendamiento respecto de los contratos celebrados con las sociedades Inversiones Herjau Ltda. Y Jaregui & Cia, toda vez que estas sociedades informaron que el valor mensual del arriendo pagado ascendía a \$300.000 y

¹ Consejo de Estado. Sentencia del 6 de octubre de 1995, expediente 5774, Consejero Ponente Dr. Delio Gómez Leyva.

\$250.000 respectivamente, mientras que la actora sostuvo que era de \$125.000 y \$110.000, aspecto evidenciado en las facturas de la sociedad confrontadas con los comprobantes de pago que poseen las arrendatarias (fls. 51 a 63 c.a).

Como la contabilidad y los soportes de la sociedad actora no reflejaban la verdadera cifra de ingresos que recibió por arrendamiento, y dado que poseía activos fijos por valor de \$527.195.000, cuya actividad económica era su explotación económica, que le generaron ingresos de \$7.782.000, la Administración requirió a empresas inmobiliarias de Neiva, para obtener datos estadísticos sobre el valor aproximado del canon de arrendamiento de los apartamentos de habitación ubicados en la Carrera 3 entre calles 8 y 9 de Neiva, sin parqueadero y con áreas de 153, 138, 85, 89,71,79, 69 y 65 Mts², en el año gravable de 1995.

Del estudio estadístico promedio allegado por las Inmobiliarias Buritica, Jorge Barrios Gutiérrez, Felix Trujillo Falla Sucesores Ltda. y Rocha Ltda., la DIAN estableció los valores de arrendamiento mensual para los apartamentos del Edificio la Pola, pisos 2, 3 y 4, que ascendía a \$2.663.875, que por la anualidad fiscal sumaba \$31.966.500, más la renta de los locales de \$5.302.513, resultaba \$37.269.013, es decir, un mayor valor de ingreso de \$29.487.013.

Así las cosas, la Administración aplicó lo dispuesto en el artículo 754-1 del Estatuto Tributario sobre la prueba indiciaria con base en datos estadísticos de sectores económicos, en este caso el proveniente del sector inmobiliario sobre el valor del canon de arrendamiento de los apartamentos ubicados en la zona donde se encontraba el Edificio la Pola de propiedad de la accionante, para efectos de determinar el monto de ingresos por arrendamiento sujetos a imposición por Impuesto sobre la Renta.

En efecto, la prueba indiciaria exige que de un hecho conocido o indicador, el cual debe estar plenamente probado dentro del proceso, se deduzca como efecto otro hecho desconocido, siendo pertinente su aplicación en la medida en que no existan pruebas directas.

En el caso en estudio, existía un hecho conocido y demostrado referente al valor mensual de arriendo de los bienes raíces de la actora, de acuerdo con los estudios enviados por las entidades inmobiliarias, de donde infirió un hecho desconocido, como era el valor de los ingresos anuales por arrendamiento recibidos en el período fiscal de 1995.

Ahora bien, para el ente fiscal no fue posible establecer la renta por ese concepto en dicha vigencia, dado que no llevaba una contabilidad que mostrara fielmente su situación económica, respaldada con los respectivos soportes, y en la etapa gubernativa, ni en la jurisdiccional, allegó pruebas que lo demostraran. Es más, las declaraciones juramentadas de algunos arrendatarios y los cruces con terceros, arrojaron información contradictoria, que impidió calcular la renta producida por los bienes.

Por tanto, la actora no aportó pruebas que dejaran sin sustento la determinación de ingresos a través de prueba indiciaria, toda vez que al desvirtuarse su contabilidad, la certificación de contador público es ineficaz y las declaraciones extrajudiciales allegadas no demuestran los ingresos anuales por arrendamiento correspondientes a los pisos 2, 3 y 4 del Edificio la Pola en la anualidad fiscal discutida.

En atención a todo lo anterior, la Sala colige que fue acertado que los actos administrativos utilizaran el indicio a que se refiere el artículo 754-1 del Estatuto Tributario, conforme a los datos estadísticos informados por las inmobiliarias respecto al canon de arrendamiento de apartamentos del sector en donde estaban ubicados los inmuebles rentados por la accionante, que al no haberse desvirtuado con otro tipo de medios probatorios, lleva a confirmar la providencia impugnada.

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.

F A L L A

- 1. CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

2. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la entidad demandada a la Dra. FLORI ELENA FIERRO MANZANO, conforme al poder que le fue debidamente otorgado y que obra al folio 219 del expediente.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ_

MARIA INES ORTIZ BARBOSA

HECTOR J. ROMERO DIAZ

RAUL GIRALDO LONDOÑO
Secretario