

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA
Consejera Ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., julio diecisiete (17) del dos mil ocho (2008).

Radicación número 25000-23-27-000-2005-00495-01(16156)

Actor: FRONTIER DE COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACION

FALLO

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia de agosto 2 de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se niegan las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2002 la sociedad actora presentó declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001, en donde liquidó un saldo a favor de \$119.573.000.

El 10 de julio de 2002 solicitó la devolución y/o compensación del saldo a favor mencionado, reconocido por la División de Recaudación de la Administración Especial de Grandes Contribuyentes de Bogota con la Resolución No. 1252 de agosto 20 de 2002.

Mediante el Auto de Apertura No. 310632002000086 de febrero 17 de 2004, se ordenó iniciar investigación en contra de la actora.

El 26 de marzo de 2004, se expidió el Requerimiento Especial No. 310632004000128, en el que propuso la modificación del denuncia rentístico de 2001, para adicionar ingresos por la suma de \$2.683.311.000 en el renglón 23 IL VENTAS BRUTAS, con un mayor impuesto de \$798.016.000 y una sanción por inexactitud de \$1.276.826.000.

Previa respuesta al acto mencionado, se profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000186 de diciembre 14 de 2004, que mantuvo los guarismos modificados en el requerimiento especial.

LA DEMANDA

La sociedad actora en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, pretende la anulación de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000186 de diciembre 14 de 2004. A título de restablecimiento de derecho pide que se confirme en todas sus partes la liquidación privada.

Invocó como normas violadas los artículos 647, 683, 742, 743, 745, 746, 750, 752, 772 y 773 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

En la declaración de renta del año gravable de 2001, se incluyó en el renglón ventas brutas la suma de \$5.101.907.000, que hacían parte de los ingresos recibidos de la empresa Latin Air Corp discriminados en Comisiones recibidas \$384.820.523, servicio de carga importación \$161.549.842 y servicio de carga de exportación de \$425.964.689.

La exactitud de las cifras anteriores está avalada por la contabilidad del contribuyente y el certificado expedido por el revisor fiscal de la compañía.

Para desvirtuar la presunción de veracidad de la declaración se requieren elementos probatorios de mayor jerarquía y capacidad de convicción, de lo contrario prevalece el principio de buena fe que se presume en las actuaciones de los particulares ante la Administración.

La DIAN ha invocado como pruebas que demostrarían la omisión de ingresos por parte de Frontier de Colombia, la verificación de la contabilidad sobre los ingresos provenientes de la empresa Latin Air, información bancaria, y el testimonio de la contadora Yolima Collazos Perdomo, que en vez de demostrar su omisión indican que los percibidos son únicamente los incluidos en el denuncia rentístico.

Los testimonios de dos exfuncionarios aportados como prueba al proceso no han sido objeto de contradicción, puesto que no se citó a los representantes de Frontier ante quienes se pretende hacer valer.

Ante la existencia de una contabilidad registrada en la Cámara de Comercio, con cumplimiento de todas las exigencias que impone la Ley mercantil y la facturación de todas las operaciones, se hace inadmisibile la prueba testimonial.

Consta que las autoridades fiscalizadoras sobre los documentos suministrados por el contribuyente verificaron los ingresos obtenidos por servicios prestados por Latin Air y que estos se realizaron hasta el mes de mayo de 2001, lo que descarta la posibilidad de haber prestado servicios y recibido ingresos de esa compañía o cualquier otra, durante el segundo semestre de ese mismo año, o que lo percibido por la sociedad Stonewall Comercial Corp en ese lapso [según extractos y facturas], le fuesen imputados a la demandante.

A pesar de no ser pertinentes los testimonios, es conveniente referirse a cada uno de ellos.

El testimonio de Fernando Loaiza Acosta no ofrece credibilidad e imparcialidad y resulta sospechoso, pues es un hecho que resultó de lo narrado por la testigo Fanny Martínez López.

En cuanto al testimonio del excontralor de la empresa Humberto Duque Meneses, sus aseveraciones son absolutamente vagas, teóricas, sobre una supuesta forma de operar entre las compañías, pero sin precisar hechos

concretos que hubieran ocurrido durante el segundo semestre de 2001. De su dicho se desprende que Latin Air trajo aviones a Colombia y Frontier le facturó la totalidad de los servicios prestados, sin que existiera omisión de ingresos.

La Administración funda la decisión de modificar la declaración de la sociedad en un contrato de servicio de carga suscrito el 25 de abril de 2001 con la empresa Latin Air domiciliada en E.U., el cual por si sólo no constituye hecho generador de ingresos susceptibles de gravamen. En el caso ocurrieron situaciones extraordinarias que impidieron que las partes cumplieran las obligaciones pactadas en el convenio, lo cual consta en el testimonio rendido por la Dra. Fanny Martínez López.

La DIAN tomó medidas que paralizaron la empresa y la colocaron en imposibilidad de seguir ejerciendo su actividad productora de renta, de desarrollar su objeto social, hasta proceder a su disolución, de ahí que los únicos ingresos obtenidos consistieron en arrendamientos sobre la infraestructura poseída dentro del territorio nacional y en algunos servicios aeroportuarios prestados a un tercero.

Se debe aplicar el artículo 745 del Estatuto Tributario, referente a que las dudas surgidas en la determinación del impuesto se resuelven a favor del contribuyente. Además, no se calificó la idoneidad de los medios de prueba de acuerdo con las exigencias de los artículos 750 y 752 del Estatuto Tributario, lo que de paso vulneró el artículo 743 ib., de fundar la liquidación de los tributos e imposición de las sanciones en los hechos demostrados en el expediente.

Al desvirtuarse la adición de ingresos se descarta la imposición de la sanción por inexactitud.

LA OPOSICION

La entidad demandada se opuso a la prosperidad de las pretensiones con los siguientes argumentos:

El recaudo probatorio que sustentó el requerimiento especial, como es la contabilidad de la actora, la información bancaria y los testimonios recepcionados, entre otros, constituyen información contundente que llevan a establecer con claridad que Frontier de Colombia recibió ingresos provenientes de la prestación de servicios en el año de 2001, originados en el contrato suscrito con Latin Air, los cuales no fueron incluidos en la declaración de renta del año gravable de 2001, con la simulación de operaciones a través de empresas que se prestaron para la comisión de tal irregularidad.

Es un hecho incontrovertible la existencia de un contrato de servicios de carga celebrado el 21 de abril de 2001 entre la empresa LATIN AIR de Miami EEUU y la demandante FRONTIER DE COLOMBIA S.A., mediante el cual la última se obligaba para con la primera a ser su representante como agente exclusivo de carga aérea que se origine en el territorio colombiano, para ser transportada en su totalidad o parcialmente con destino a Estados Unidos, Sur América y Centro América, además de los servicios de agente general de carga, venta de carga, instalaciones debidamente adecuadas y equipadas, y el

cobro a nombre de la entidad extranjera a sus clientes dentro del territorio, de todos los costos por los servicios de carga vendidos.

No existe documento alguno que demuestre que el contrato se dio por terminado.

En desarrollo de la investigación administrativa tributaria se garantizaron al contribuyente todas las oportunidades procesales para contradecir las actuaciones, de acuerdo con las oportunidades legales previstas en la Ley.

Los testimonios fueron rendidos por personas calificadas y poseedoras de un vasto conocimiento en las operaciones realizadas por Frontier, dado que fueron trabajadores de dicha sociedad, en donde se destaca la realización de operaciones tendientes a evadir sus obligaciones tributarias, concretamente encaminadas a la omisión de ingresos, al crear empresas para efectuar la triangulación de los cobros provenientes de los servicios prestados en desarrollo del contrato de exclusividad de prestación de servicios celebrado entre Frontier y Latin Air Corp.

En la contabilidad de Frontier no figuran registradas transacciones de junio a diciembre de 2001 por ejecución del contrato, de lo cual puede deducirse que no registró las transacciones correspondientes a ese período, las cuales se encuentran plenamente probadas a través de los documentos externos aportados por los denunciantes, que evidencian la realización de operaciones en el territorio nacional encaminadas a dar continuidad y cumplimiento del convenio, que se trató de ocultar con sociedades paralelas.

De lo anterior se evidencia que la contabilidad no refleja la realidad de los hechos económicos, por tanto no es confiable, ni merece ser tenida como prueba a favor del contribuyente.

Frente a la contradicción de los testimonios, es necesario recordar que Frontier tuvo conocimiento previo de ellos, antes de expedirse la liquidación de revisión, incluso con el requerimiento especial, por lo que tuvo la oportunidad de controvertirlos. Sobre la validez de la prueba testimonial debe tenerse en cuenta sentencia del Consejo de Estado fechada el 22 de febrero de 2002.

El artículo 123 del Decreto 2649 de 1993 establece que los documentos de orden interno y externo en donde se registran los hechos económicos, constituyen soporte de la contabilidad, lo que permite confirmar el valor probatorio de los documentos aportados.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la sentencia de agosto 2 de 2006, negó las súplicas de la demanda. Las razones de la decisión fueron:

Si bien es cierto conforme al artículo 777 del Estatuto Tributario en aplicación del principio de buena fe, es admisible la prueba contable y la del revisor fiscal, la norma es clara al contemplar que es sin perjuicio de la facultad que tiene la Administración de hacer las comprobaciones pertinentes, que en el caso concreto se reflejan en los reparos a la contabilidad del segundo semestre de 2001.

La información obtenida por la Administración provino de denuncias de personas que laboraron con la sociedad actora en el área de contabilidad, lo que da idoneidad al testimonio. Además se soportó en pruebas documentales que permitieron deducir que la actora no registró la totalidad de los ingresos obtenidos.

Por la concordancia de las denuncias de los terceros y las pruebas allegadas por los mismos, no queda duda de la triangulación en la facturación realizada en las operaciones realizadas entre la actora y la sociedad Latin Air, con el fin de eludir el pago del impuesto sobre la renta.

La actora no hace mención a las facturas emanadas de la sociedad Stonewall ni a los extractos bancarios coincidentes con tales facturas, ni a la razón por la cual no acordaron las partes la terminación o suspensión del contrato, por lo que continuó vigente, con las facturaciones realizadas por un tercero ajeno al convenio, con el fin de eludir la contribución al fisco.

Por tanto, es perfectamente válido que la Administración recibiera los testimonios de los declarantes y posteriormente los pusiera en conocimiento del afectado a través del requerimiento especial, lo que garantizó el principio de publicidad y contradicción.

Es procedente la sanción de inexactitud, pues el artículo 647 del Estatuto Tributario contempla como hecho sancionable la omisión de ingresos, práctica que da lugar a la liquidación de un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

EL RECURSO DE APELACION

La accionante inconforme con lo decidido en primera instancia, manifestó:

La contabilidad del contribuyente inspeccionada y verificada por la propia Administración, la certificación del revisor fiscal y el testimonio de la contadora Yolima Collazos Perdomo son coincidentes en demostrar los ingresos percibidos por Frontier de Colombia S.A. de la empresa Latin – Air durante el año de 2001, son únicamente los incluidos en su denuncia rentística.

De la existencia del contrato de servicio de carga suscrito por las entidades mencionadas por el término de dos años, no puede inferirse la ocurrencia de hechos generadores del impuesto, pues solo hasta que se cumpla y se realicen las prestaciones pactadas, pueden surgir ingresos.

En la certificación del revisor fiscal con base en la contabilidad se establecen los ingresos declarados en el año de 2001, sin que se generaran otros distintos en el segundo semestre de ese período.

El Tribunal deduce la idoneidad del testimonio del denunciante del hecho de provenir de alguien que laboró con la sociedad actora en el área de contabilidad, pero no tuvo en cuenta las circunstancias en que ese funcionario salió de la compañía, con pretensiones laborales que jurídicamente no le correspondían y con amenazas hacía su empleador, que conforme al artículo 217 del C.P.C. afectan su credibilidad e imparcialidad.

Los documentos con los cuales el testigo soportó sus afirmaciones no eran pertinentes, puesto que le pertenecían a una tercera persona.

La sanción por inexactitud fue aplicada sin que existiera evidencia de que los ingresos declarados eran inexactos, en contra del texto y espíritu del artículo 647 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La **parte demandante** no intervino en esta etapa procesal.

La **parte demandada** reiteró lo dicho a lo largo del debate.

El **Ministerio Público** estimó que la sentencia debía ser confirmada, dado que resulta claro que la Administración Tributaria a pesar de haber verificado la contabilidad de la sociedad contribuyente y la certificación del revisor fiscal, surgieron dos testimonios de los señores Fernando Loaiza Acosta y José Humberto Duque Meneses, quienes en su orden prestaron servicios profesionales de Auxiliar Contable y Contralor de la Empresa Frontier de Colombia S.A., en la época en que ocurrieron los hechos que dieron lugar a la adición de ingresos, que tienen gran valor probatorio por su desempeño en la estructura interna de la firma citada. Además su dicho fue corroborado con pruebas de carácter documental y fue expuesto al principio de publicidad y contradicción a través del requerimiento especial.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000186 de diciembre 14 de 2004 expedida por la DIAN, por medio de la cual se modificó la declaración de renta y complementarios del año gravable de 2001 a cargo de la sociedad FRONTIER DE COLOMBIA S.A.

La inconformidad de la parte apelante con la decisión de primera instancia radica en que la contabilidad debidamente certificada por revisor fiscal, demuestra que los ingresos percibidos durante el año gravable de 2001 son los que figuran en el denuncia fiscal, por lo que carece de idoneidad el testimonio del denunciante al haber salido de la compañía por diferencias de índole laboral y además porque los documentos que aportó corresponden a una entidad diferente. Al no presentarse una omisión de ingresos, carece de fundamento la imposición de la sanción de inexactitud.

En los antecedentes administrativos la Sala observa:

A folio 191(c.a.) figura el contrato de servicios de carga celebrado el 11 de abril de 2001, entre la compañía LATIN AIR y FRONTIER DE COLOMBIA LTDA, del cual se evidencia la exclusividad de FRONTIER para con la entidad extranjera LATIN AIR LLC, en la prestación de los servicios de agente de ventas de carga aérea y de todo lo relacionado con el manejo de la misma en Colombia.

En denuncia formulada en contra de la accionante por el señor HUMBERTO DUQUE MENESES (excontralor de la sociedad demandante) se aportaron documentos (fls. 276 a 422 c.a.) en los que aparece que la empresas **STONEWALL COMMERCIAL CORP** (con domicilio en Panamá) y el **GRUPO LOGISTICO INTEGRADO LTDA “G.L.I.”** emitieron facturas a la sociedad *LATIN AIR (Miami. Fla)* y/o *INTERNATIONAL AIR LOGISTIC, LLC AIR*, para el cobro del complemento sobre las ventas de carga efectuada y del servicio de carga de importación Miami – Bogotá y de exportación Bogotá-Miami en el segundo semestre de 2001.

En las facturas en comento se solicita a las empresas *LATIN AIR* y/o *INTERNATIONAL AIR LOGISTIC* abonar los dineros en la cuenta No. 492353 del *ATLANTIC SECURITY BANK GRAND CAYMAN*, cuyos extractos de igual forma se anexaron con la denuncia (fls. 276 a 282 c.a.)

En los testimonios rendidos por el señor DUQUE MENESES (fls. 247 a 250 c.a.) y por el señor FERNANDO LOAIZA ACOSTA que en el año de 2001 ejercía el cargo de asistente de contabilidad en la sociedad *FRONTIER DE COLOMBIA S.A.* (fls. 243 a 245 c.a.), en términos generales se afirma que la empresa extranjera **STONEWALL COMMERCIAL CORP** cobraba un porcentaje de las comisiones por los servicios de carga a título de “complemento” a las empresas *LATIN AIR* y/o *INTERNATIONAL AIR LOGISTIC, LLC* por los servicios prestados en Colombia por la empresa *FRONTIER DE COLOMBIA S.A.*, estipulados en el contrato de exclusividad a que se hizo referencia.

De las pruebas recaudadas por la Administración se observa que la adición de ingresos se fundamenta principalmente en testimonios de ex trabajadores de la sociedad actora. Al respecto esta Sala observa que el artículo 752 del E.T. prevé:

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

De acuerdo con lo anterior y teniendo en cuenta que las glosas propuestas por la Administración se contraen a la adición de ingresos, esta Corporación advierte que el respaldo probatorio debe estar conformado por facturas, soportes y documentos contables, extractos bancarios, etc., de la compañía investigada, lo que hace inconducente la prueba testimonial, máxime cuando en el presente caso, no estuvo acompañada de medios probatorios que soportaran lo expresado por los testigos pues estos allegaron facturas expedidas por terceros (STONEWALL) a la sociedad LATIN AIR y extractos bancarios (Atlantic Security Bank) (fl. 445 c.a.) que no vinculan a la sociedad actora, lo cual tampoco permite demostrar que la real beneficiaria de los pagos bien sea directa o indirectamente, por concepto del contrato de prestación de servicios de carga haya sido la demandante y ni siquiera puede tenerse como indicio escrito como exige el precepto.

Ahora bien, la Administración partió de la existencia de un contrato celebrado entre la contribuyente y LATIN AIR, en el que se consagró la exclusividad de la demandante para prestar el servicio de carga a la sociedad extranjera. No

obstante como lo alega la parte recurrente, la sola suscripción del contrato no constituye hecho generador del impuesto de renta, pues para ello se requiere que se ejecuten las obligaciones y se obtenga la contraprestación pactada, es decir la percepción de ingresos.

En efecto, la Sala observa que la recurrente tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción ha sostenido que a pesar de haber celebrado el mencionado contrato a partir del segundo semestre del 2001 no pudo cumplir con las obligaciones pactadas y por ello desde ese momento no aparecen registros contables de ingresos por tal concepto.

Del análisis de la información contable que obra en el expediente como son los estados financieros, las notas a los mismos, el libro mayor y balances, así como la certificación del revisor fiscal (fls. 493 y ss c.a.) se establece que el argumento de la actora no fue desvirtuado por la Administración, toda vez que ni los mencionados documentos ni las demás pruebas recaudadas y que resultarían idóneas para demostrar la percepción de ingresos bien sea directa o indirectamente por la actora como contraprestación del contrato de exclusividad, permiten inferir que aquélla recibió pagos en virtud de éste. De otro lado, la existencia de un contrato de exclusividad y otro con STONEWALL no demuestra necesariamente la percepción de ingresos por concepto de este último, cuya ejecución no aparece demostrada en el expediente.

Por lo anterior esta Corporación estima que la contabilidad de la demandante constituye plena prueba de conformidad con el artículo 774 del E.T. al no haber sido desvirtuada por la Administración. Por su parte los testimonios,

como se explicó, no son pruebas idóneas y suficientes para despojar a los asientos contables de la eficacia probatoria que la ley le ha otorgado cuando se llevan en debida forma (art. 772 E.T.), como ocurre en el presente caso.

Ahora bien, el hecho de que no se haya probado mediante escrito, como lo exige el Tribunal, que las partes dieron por terminado el contrato o que lo suspendieron, tampoco permite inferir que aquél se haya continuado ejecutando, porque la manifestación escrita de las partes en tal sentido no es requisito legal o indispensable para la terminación o suspensión del acuerdo, máxime cuando de conformidad con el artículo 1566 del C.C. todo contrato envuelve una condición resolutoria tácita.

Por lo expuesto, en el caso concreto, no puede la Administración tomar como fundamento de la adición de ingresos pruebas testimoniales, amén de que las normas tributarias le otorgan amplias facultades de investigación y fiscalización (art. 684 E.T.) para desvirtuar la contabilidad del contribuyente y para obtener medios probatorios directos y contundentes que le permitan tener la certeza y veracidad requerida en la determinación de los tributos.

En consecuencia, al no haberse demostrado la percepción de ingresos que fueron objeto de adición por la demandada en el acto acusado, esta Corporación revocará la decisión de primera instancia y en su lugar anulará la liquidación oficial de revisión y declarará en firme el denunciado presentado por la demandante correspondiente al impuesto de renta y complementarios del año gravable 2001.

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. **REVOCASE** la sentencia apelada.
2. **ANULASE** la Liquidación Oficial de Revisión 310642004000186 de 14 de diciembre del 2004 proferida por la División de Liquidación de la Administración de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá.
3. A título de restablecimiento del derecho, **DECLARASE** en firme la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios correspondiente al año gravable 2001 presentada por FRONTIER DE COLOMBIA S.A. EN LIQUIDACIÓN.

RECONOCESE personería para actuar a nombre de la entidad demandada a la Dra. AMPARO MERIZALDE DE MARTINEZ.

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

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

MARIA INES ORTIZ BARBOSA
Presidente de la Sección

LIGIA LOPEZ DIAZ
Salva Voto

JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE

HECTOR J. ROMERO DIAZ