

NOTIFICACION POR CORREO - La prevista en el artículo 566 del Estatuto Tributario era una presunción que admitía prueba en contrario / PRESUNCION DE NOTIFICACION POR CORREO - Aún en vigencia del artículo 566 del Estatuto Tributario podía desvirtuarse / TERMINO PARA NOTIFICAR LIQUIDACION OFICIAL - No puede exceder de los 3 años contados desde la fecha de presentación de la declaración

Debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, la inexecutable parcial del precepto, declarada por la Corte Constitucional, rige hacia el futuro, de ahí que para la fecha en que se profirió la actuación era plenamente aplicable el artículo 566 del Estatuto Tributario, que establecía que la notificación por correo se practicaba mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entendía surtida en la fecha de su introducción al correo. Ahora bien, se trataba de una presunción legal que consideraba realizada la diligencia de notificación en la fecha de introducción del sobre en el correo, presunción que por su naturaleza "juris tantum" admitía prueba en contrario, de tal manera que podía ser desvirtuada, si el contribuyente demostraba que la notificación realmente se produjo en una fecha diferente. La Sala ha señalado respecto a la expresión "y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo" que contenía el artículo 566 del Estatuto Tributario, declarada inconstitucional mediante sentencia C-096 de 2001, que si bien dicha providencia tiene efectos futuros, aún en vigencia de esta disposición existía la posibilidad de desvirtuar la presunción. En el sub examine se observa que en la Liquidación Oficial de Revisión aparece sello de enviado a correspondencia el 11 de abril de 2000, que coincide con el sello de Adpostal que aparece impreso en el sobre en donde se envió el acto, como lo alegó la entidad a lo largo del debate, para demostrar que la notificación por correo se efectuó en la fecha de introducción en las oficinas de correo. En consecuencia, como la declaración de renta de la vigencia fiscal de 1996, fue presentada el 11 de abril de 1997 y el acto se presume notificado por correo el 11 de abril de 2000, se encuentra dentro de la oportunidad legal respectiva, lo que hace que el cargo no tenga vocación de prosperidad.

CONTRIBUYENTES CON CONTABILIDAD DE CAUSACION - Deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable / CAUSACION DEL INGRESO - Definición legal / CUENTA DE COBRO - Concepto / INGRESO CAUSADO - Es el cobrado a través de las cuentas de cobro

En efecto, si bien a la luz del artículo 27 del Estatuto Tributario se entiende realizado el ingreso cuando se recibe en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, esa regla no se aplica a los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación quienes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable. Y se entiende causado el ingreso [art. 28 ib.] "cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro." Ahora, la "cuenta de cobro" es el documento por medio del cual el acreedor reclama de su deudor el pago de una obligación. En el Régimen Contable Colombiano [Decreto 2649 de 1993, art. 62] está concebida para representar derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito. Por tanto, cuando el contribuyente dentro de su manejo contable emite una serie de cuentas de cobro, está significando que con ese instrumento pretende el reconocimiento de una obligación por parte de su acreedor, en otras palabras, espera la consecución de un ingreso, aún cuando no se haya efectuado su pago, motivo por el cual debe ser denunciado en la declaración de renta respectiva.

CUENTAS DE COBRO - Ameritan la causación del ingreso para el deudor aunque no hayan sido aceptadas por el acreedor / HECHOS ECONOMICOS - Deben registrarse la totalidad soportados en comprobantes / ADICION DE INGRESOS - Procede cuando no se contabilizan cuentas de cobro no aceptadas por el acreedor

Al respecto la Sala previa evaluación de los elementos probatorios que supuestamente corroboran la afirmación anterior, entre ellos, el dictamen pericial, observa que se basó en la contabilidad de la sociedad actora, cuestionada por el ente fiscal al no cumplir con las reglas contables que ordenan registrar la totalidad de los hechos económicos respectivos soportados en comprobantes de orden interno [cuentas de cobro], como figura en las conclusiones plasmadas en el Acta contable visible a folio 119 del informativo. Lo anterior hace incongruente la aseveración de los peritos de haber encontrado debidamente contabilizadas cuentas de cobro por \$267.236.917, correspondientes a números 201, 224, 257, 281, 160, 195, 196, y 175, cuando en la inspección contable la Administración no las encontró registradas, lo cual le resta credibilidad frente al hecho que se pretende demostrar y por el contrario, indica que efectivamente no causó la totalidad de los ingresos. Ahora bien, la certificación expedida por PIRELLI DE VENEZUELA C.A. Lo único que señala es que las cuentas de cobro no fueron aceptadas, ni contabilizadas, no obstante, las referenciadas con los números 195 y 196, las recibió en el año de 1996 y las pagó en 1997, lo que de ninguna manera desnaturaliza la causación del ingreso adicionado, en la medida en que se entiende que la sociedad tenía el derecho a exigir el pago contenido en esos documentos, aún cuando su acreedor no los contabilizara en sus registros contables. Así las cosas, para la Sala las pruebas aducidas por la demandante, para desvirtuar la improcedencia de la adición de ingresos en cuantía de \$467.535.774, demuestra que efectivamente existieron una serie de cuentas de cobro que no se registraron dentro de la contabilidad, más no que el ingreso no se hubiera causado, razón por la cual no tiene prosperidad el cargo.

CUENTAS DE COBRO - Deben ser contabilizadas como ingresos e incluidas en la declaración de renta / CONTABILIDAD - Requisitos de su registro y prueba / HECHOS ECONOMICOS - No se reflejan debidamente al contabilizar parcialmente cuentas de cobro

Según la investigación adelantada por la Administración de Impuestos, la sociedad realizó un registro parcial de las cuentas de cobro, cuya diferencia originó una adición de ingresos por valor de \$158.926.218. La apelante argumenta al igual que en el punto anterior, que no se contabilizó en su totalidad, puesto que no fueron reconocidas por el proveedor (Pirelli de Venezuela). Para la Sala el hecho de que no se reconozca y se contabilice la cuenta de cobro por parte del deudor, en nada desnaturaliza que se emitió por un valor determinado, que debía coincidir con el ingreso causado y por supuesto consignado en la declaración de renta. Y es que los principios o normas contables aceptados en Colombia, señalan que la contabilidad debe permitir identificar en forma clara, completa y fidedigna las operaciones del ente económico [art. 1° del Decreto 2649 de 1993], lo que guarda armonía con el artículo 774 del Estatuto Tributario que establece dentro de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, que deben estar respaldados por comprobantes internos y externos y reflejar completamente la situación del ente social. De tal suerte, que un registro parcial de las cuentas de cobro contraviene los parámetros contables, al no reflejar debidamente los hechos económicos, en detrimento de la verdadera situación financiera de la empresa y de paso la realidad fiscal que precisamente se soporta

en el manejo contable, deviene en que la certificación contable no ofrezca certeza al juzgador sobre los hechos que con esta se pretenden probar.

DIFERENCIA EN CAMBIO DE IMPORTACIONES - Para quien compra fiscalmente constituye un costo de la mercancía / COSTO DE MERCANCIA IMPORTADA - Hace parte del mismo la diferencia en cambio / DEVALUCION MONETARIA - Ocasiona diferencia en cambio a favor del vendedor del exterior / PASIVO - Su disminución mediante cuentas por cobrar constituye un ingreso / INGRESO TRIBUTARIO - No pierde su connotación aunque se compense con una diferencia en cambio

Para la Sala el contrato en comento, evidencia que se convino una tasa de cambio específica, la vigente durante la primera semana de cada mes, razón por la cual la fluctuación o devaluación monetaria que se suscitara entre la fecha de facturación de las compras realizadas por la actora y la de pago, sería asumida por la vendedora Pirelli de Venezuela. Para reconocer tal diferencia en cambio, la sociedad Llantandina emitía cuentas de cobro, que no registraba porque el ajuste contable respectivo lo realizaba contra el pasivo por concepto de importaciones. De todas maneras, la Administración verificó que dichas cuentas de cobro fueron debidamente pagadas a la accionante. La Sala advierte que la mercancía vendida por la sociedad venezolana a la contribuyente, se pactó en dólares, cuya fluctuación o diferencia en cambio, fiscalmente constituye un costo de la mercancía, solo que por convenio entre las partes, le era reembolsado ese valor a la actora, lo que se traduce en un “menor costo de venta” que equivale tributariamente a un ingreso. En efecto, independientemente de que la accionante manejara a nivel contable la diferencia en cambio dentro de las cuentas por pagar (por importaciones) ajustadas con cuentas por cobrar, lo cierto es que efectuaba el pago de los productos que importaba en dólares, cuya diferencia en cambio (devaluación monetaria) entre la fecha de facturación y la de cancelación, se refleja como un valor que hace parte del costo de adquisición, cuyo reembolso a través de las cuentas de cobro emitidas para ese fin, en atención a lo convenido en el contrato de compraventa, constituye una disminución del pasivo, que configura la entrada de recursos susceptibles de incremento patrimonial (art. 26 E.T). Entonces, el efecto es neutro dentro del proceso de depuración tributaria, en la medida en que aparejado al ingreso reembolsado va la diferencia en cambio como costo, pero de ello no es posible inferir que por ese resultado matemático, pierda la connotación de “ingreso”, pues de todas formas representa un beneficio económico en el desarrollo del giro normal de la actividad comercial dentro del ejercicio fiscal.

DEDUCCION POR PROVISION PARA GASTOS DE PUBLICIDAD - Se rechaza al no estar soportados los gastos con comprobantes externos / INFORMACION TRIBUTARIA - Debe ser conservada para fines fiscales / CONTABILIDAD COMO PRUEBA - Debe estar respaldada en comprobantes internos y externos / CERTIFICADO DE REVISOR FISCAL - Es improcedente cuando los registros contables son desvirtuados por la DIAN

Sostuvo la apelante que la deducción por provisión de publicidad, se acreditó con certificado de revisor fiscal en el que se relacionaron los beneficiarios de los pagos, por lo que corresponde a una expensa efectivamente realizada. No obstante, se verificó que tales gastos no estaban respaldados en soportes, es decir, no contaban con documentos que acreditaran la deducción, lo que necesariamente llevaba a su rechazo. Y es que el artículo 632 numeral segundo del Estatuto Tributario obliga a los contribuyentes a conservar las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho y

permiten acreditar costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios. Además, para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada en comprobantes internos y externos, y no haber sido desvirtuada por el ente fiscal por medios probatorios directos o indirectos (art. 774 del E.T.). De tal manera, que si bien es cierto que la certificación de revisor fiscal es suficiente como prueba contable, no lo es menos, que al mediar comprobación de la Administración sobre la ausencia de soportes externos que respalden el registro contable de los gastos cuestionados, hace inadmisiblemente probatoriamente que la sociedad actora, en ese punto, invoque su propia contabilidad. En síntesis como la actora no aporta prueba alguna que demuestre la deducción rechazada, y el certificado de revisor fiscal es improcedente porque los registros contables pertinentes los desvirtuó la Administración en la verificación directa, la Sala considera que el guarismo modificado se ajusta a la legalidad.

SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD - Procede cuando la contabilidad no permite establecer las bases de liquidación de los impuestos / LIBROS DE CONTABILIDAD - Cuando no permiten establecer la base de liquidación de los impuestos procede la sanción

De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina sancionable el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones. En el caso en estudio, en la inspección contable se determinó que la contabilidad no registraba la totalidad de las cuentas de cobro, lo que originó que no se causaran en debida forma los ingresos, a más de que no contaba con los comprobantes de origen externo que respaldaban los gastos rechazados, no obstante lo cual se pudo realizar la verificación o determinación exacta de las partidas que fueron glosadas, tal como se advierte de los cuadros atrás insertos. Así las cosas y tal como lo decidió esta Corporación en sentencia de septiembre 7 del 2001, Expediente 12179, Actor: Cales y Cementos de Toluviejo S.A., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, se reitera que la norma contenida en el artículo 654 literal e) del E.T. es de interpretación restrictiva, por lo que el análisis de los hechos debe efectuarse teniendo en cuenta si la contabilidad del contribuyente permite “verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones”, toda vez que en el evento contrario, esto es, cuando debe acudir a elementos diferentes de la misma contabilidad, es procedente la aplicación de la sanción.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARIA INES ORTIZ BARBOSA

Bogotá D.C., veinticuatro (24) de mayo de dos mil siete (2007)

Radicación número: 25000-23-27-000-2001-02105-01(15370)

Actor: LLANTANDINA S.A. EN LIQUIDACION

Demandado. DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Debe la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, contra la Sentencia del 16 de febrero de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-Sección A, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

La sociedad actora presentó declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios por el año gravable de 1996, el 11 de abril de 1997, corregida el 10 de septiembre del mismo año, en la que liquidó un total saldo a favor de \$328.986.000.

Dicho saldo fue solicitado en devolución el 22 de septiembre de 1997, reconocido por la DIAN con la Resolución 01071 del 5 de noviembre de 1997.

La División para el Control y Penalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de Grandes Contribuyentes de Bogotá, profirió el Auto de Apertura de la Investigación No. 900010 del 13 de abril de 1999.

Se profirieron requerimientos ordinarios del 22 de abril y 29 de junio de 1999, los cuales se respondieron oportunamente.

El 15 de abril de 1999 se dictó el Auto de Inspección Contable No. 900007 y se levantó la respectiva acta el 20 de septiembre de ese año.

La División de Fiscalización de la misma Administración, profirió el Requerimiento Especial No. 310631999000038 del 22 de septiembre de 1999, en donde propuso la modificación de la liquidación privada para adicionar ingresos por \$1.079.731.602 provenientes de la falta de contabilización y registro parcial de cuentas de cobro y por diferencia en cambio; el rechazo de deducciones de \$133.250.800 registrados como provisiones para gastos de publicidad; sanción

por libros de contabilidad por \$62.540.860 y sanción por inexactitud de \$679.270.000, para un total saldo a pagar de \$837.469.000.

Previa la respuesta al acto preparatorio mencionado, se expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 31064200000046 del 11 de abril del 2000, que modifica la declaración tributaria bajo los lineamientos planteados en el requerimiento especial.

El 12 de junio del 2000 interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante la Resolución No. 310662001000072 del 30 de abril del 2001, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio.

LA DEMANDA

La sociedad por conducto de apoderado solicita la nulidad de la actuación administrativa conformada por la Liquidación Oficial de Revisión y la Resolución que falló el recurso de reconsideración y en consecuencia que a título de restablecimiento del derecho se confirme la liquidación privada por el Impuesto de Renta del año gravable de 1996.

Consideró que la actuación impugnada vulnera los artículos 4, 29, 83, 95 y 228 de la Constitución Política; 26,27, 28, 145, 146, 566, 615, 647, 654, 655, 683, 710, 730, 742, 743, 745 y 746 del Estatuto Tributario; 50 del Código de Comercio y el Decreto 2649 de 1993.

Argumentó que conforme a las consideraciones de la Corte Constitucional contenidas en la sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, se violó el derecho fundamental de defensa de la sociedad contribuyente, al pretender entender notificada la Liquidación de Revisión en el momento de su introducción al correo, el 11 de abril de 2000, en aplicación de la presunción que establecía el artículo 566 del Estatuto Tributario, antes de la declaratoria de inexequibilidad parcial, por lo que no debe aplicarse su texto, en desarrollo de la figura de excepción de inconstitucionalidad.

Explicó que aún cuando la norma legal mencionada se encontraba vigente al momento de notificarse el acto oficial, la presunción sólo operaba si el

contribuyente no la desvirtuaba con la prueba de la fecha en que recibió físicamente el acto.

En el caso analizado se demostró que la notificación de la Liquidación de Revisión se surtió cuando la oficina de correos le entregó la actuación (18 de abril de 2000), lo que deja sin piso la presunción de su notificación por correo.

Por lo anterior, aseveró que la actuación fue notificada después de los tres años de que trataba el artículo 710 del Estatuto Tributario, término que vencía el 11 de abril de 2000, por lo que al recibirse el 18 de abril del mismo año, es extemporánea.

Frente a la adición de ingresos adujo que las cuentas de cobro no son equivalentes a las facturas, por lo que la Compañía distinguía claramente entre el uso de unas y otras, la factura la utilizaba para todos los ingresos que estimaba causados, en cambio las cuentas de cobro, solo cuando no existía la realización del ingreso, por estar sujeto a una condición, según el convenio que regía sus relaciones comerciales.

Estimó que la Administración no cumplió con la obligación de motivar y apreciar debidamente las pruebas, lo que constituye una violación al debido proceso, pues no tuvo en cuenta el contrato suscrito entre la demandante y Pirelli de Venezuela C.A., que reconoce que las notas de cobro correspondientes a los ingresos que presuntamente no declaró total o parcialmente, no fueron aceptadas ni contabilizadas por esa sociedad.

En cuanto a la supuesta omisión de ingresos por diferencia de cambio, explicó que el costo de las importaciones que efectuaba Llantandina de los bienes vendidos por Pirelli, se determinaba en pesos colombianos por la tasa de cambio pactada en el contrato de distribución, que se fijaba en la primera semana de cada mes.

La fluctuación la asumía Pirelli de Venezuela, y así lo materializaba la actora en las cuentas de cobro objetadas oficialmente. El registro contable de dichas cuentas de cobro la hacía Llantandina para ajustar el pasivo de las importaciones a la TCRM según las exigencias legales colombianas, pero la devaluación monetaria la asumía la vendedora, cargada como una "cuenta por cobrar".

Respecto al rechazo de la deducción por provisión de gastos de publicidad y propaganda, señaló que se utilizó con cargo a los pagos o abonos en cuenta reales causados en el año por la misma cuantía, por lo que si bien inicialmente no eran deducibles, se sustituyeron por cifras aceptables fiscalmente.

Indicó que no es aplicable la sanción por libros de contabilidad, pues las falencias advertidas por el ente fiscal no están tipificadas legalmente como una irregularidad sancionable. Explicó que ninguna de las modificaciones a los ingresos y deducciones efectuadas por la Administración están plenamente demostradas.

Con fundamento en el derecho sancionatorio aplicable en materia tributaria y en la sentencia C-690 de 1996 de la Corte Constitucional, hace referencia al principio de tipicidad e indica que en el caso la sanción que se pretende imponer es la establecida en el artículo 654 del E.T., por lo que concluye que en estricta aplicación del mencionado principio y el de legalidad no puede sostenerse válidamente que hecha una inspección contable y encontrar diferencias de criterio sobre la forma de registrar en la contabilidad determinadas cuentas de cobro – hacerlo cuando se emiten, según la Administración, en lugar de cuando las reconocía el destinatario o registrarlas afectando determinadas cuentas- es un hecho tipificado con la sanción impuesta a la actora.

Sostuvo que la demandada con la contabilidad de la sociedad y sin necesidad de acudir a terceros, pudo verificar los factores y determinar lo que en su criterio implicaba una modificación de los ingresos declarados. Indicó que el hecho de que la Administración establezca modificaciones a las bases de liquidación del impuesto, derivadas de la inspección contable, no significa que surja inevitablemente la sanción, pues lo que se evidencia es todo lo contrario a la conducta sancionable, es decir que gracias a la contabilidad se pudieron modificar las bases de liquidación sin necesidad de acudir a pruebas recaudadas de terceros.

De otra parte manifestó que dentro del estricto marco de legalidad de las sanciones en el campo tributario, no puede aceptarse que para su imposición se acuda a otras normas y menos si estas no son leyes. Expone que sancionar al contribuyente porque en sentir del funcionario aquél no cumple con los principios o

normas de contabilidad aceptables en Colombia (D.R. 2649 de 1993), constituye motivación que viola el principio de legalidad.

Finalmente, adujo que es improcedente la sanción por inexactitud, al configurarse diferencias de criterio sobre el derecho aplicable.

LA OPOSICIÓN

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

Las glosas por diferencias en cambio son procedentes al producirse por las fluctuaciones del dólar en los mercados internacionales, por eso al bajar la diferencia en cambio respecto del peso se considera un ingreso, así como en caso contrario será costo, de conformidad con los artículos 32-1, 81, 118 y 120 del Estatuto Tributario.

En relación con el rechazo de las deducciones por gastos de publicidad y propaganda, adujo que la demandante presenta serias irregularidades en su contabilidad, porque los asientos contables no están respaldados con documentos internos y externos idóneos. Por ende, no cumple con los presupuestos establecidos en el Decreto 2649 de 1993, de lo cual da cuenta la respectiva Acta de Inspección Contable.

Al no desvirtuar las glosas propuestas por la Administración, se producía la sanción por libros de contabilidad y por inexactitud.

Frente a la extemporaneidad de la Liquidación Oficial de Revisión y la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad, consideró que el hecho de haberse proferido un fallo de la Corte Constitucional sobre la inexecutable parcial del artículo 566 del Estatuto Tributario, releva al ente administrativo de su aplicación y otorga presunción de legalidad a la actuación.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub – Sección A, mediante sentencia de fecha 16 de febrero de 2005, denegó las súplicas de la

demanda, al encontrar que los actos se ajustaron a derecho, con fundamento en las siguientes consideraciones:

La actora presentó declaración de renta por el año gravable de 1996 el 11 de abril de 1997, lo que significa que el término para proferir la liquidación vencía el 11 de abril de 2000, por lo que a la luz del texto vigente del artículo 710 del Estatuto Tributario, al notificarse por correo certificado el 11 de abril de 2000, no se evidencia extemporaneidad.

Los efectos de la inexecutable decretada en la Sentencia C-96 de 2001, rigen hacia el futuro, por lo que no produce efectos retroactivos, y además no se han probado irregularidades en la entrega por parte del correo, máxime que el recurso de reconsideración se presentó dentro del término legal.

La accionante celebró un contrato de compraventa con la Compañía Pirelli de Venezuela C.A., emitió cuentas de cobro durante el año gravable de 1996 y verificados los registros contables se determinó que no contabilizó ni declaró como ingreso ni como menor valor del costo de ventas en la declaración cuestionada, lo relacionado con las cuentas de cobro.

La sociedad debía llevar contabilidad por el sistema de causación, razón por la cual no puede esgrimir que no contabilizó por falta de certeza en la percepción del ingreso, pues cuando se expide la factura o cuenta de cobro se debe contabilizar, por lo que al no resultar la respectiva operación, existen mecanismos para anularla.

La deducción por provisión de publicidad es improcedente, porque carece de soportes internos o externos debidamente fechados y autorizados, como lo aceptó la misma contribuyente al expresar que los gastos no se encontraban facturados a sus proveedores.

Llevar la contabilidad en forma diferente a lo ordenado en las disposiciones legales, hace aplicable la sanción prevista en el artículo 654 del Estatuto Tributario.

Se mantiene la sanción de inexactitud, pues al no llevarse debidamente la contabilidad, los datos son inciertos, se omitieron ingresos y se desfiguraron los diferentes factores, lo cual derivó en un menor impuesto.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La sociedad actora manifiesta su discrepancia con lo decidido en primera instancia, así:

El Tribunal llega a una conclusión equivocada al tener como fecha de notificación de la Liquidación de Revisión su introducción en el correo, presunción que fue desvirtuada con la fecha en que efectivamente se entregó a la sociedad contribuyente.

No se valoró la prueba de Adpostal que se acompañó en respuesta al requerimiento especial que obra dentro del proceso, la cual informa que el conocimiento del acto se surtió el 18 de abril de 2000.

Por lo anterior, el acto oficial se notificó extemporáneamente de acuerdo a lo que establecía el artículo 710 del Estatuto Tributario, puesto que excedió los tres años contados desde la presentación de la declaración privada, el 11 de abril de 1997.

La interposición del recurso de reconsideración dentro del término legal, no sana el vicio de nulidad que surgió al haberse notificado por fuera de la oportunidad legal el acto de revisión.

No se apreció la prueba pericial en donde los peritos dictaminaron que de los \$467.535.774 de notas crédito que supuestamente no se registraron, si lo estaban \$267.236.917 y el saldo de \$200.298.857 no se contabilizaba porque no había certeza sobre la realización del ingreso. Las notas crédito por la valor de \$158.926.218 que omitió registrar parcialmente, no debían contabilizarse, por no haber sido reconocidas por el supuesto acreedor. Y lo referente a \$453.269.610 no constituía ingreso para la sociedad y fue adecuado el registro contable que se hizo en la contabilidad.

Es equivocada la interpretación del Tribunal del contrato celebrado entre la actora y PIRELLI DE VENEZUELA C.A., porque allí se previó la diferencia en cambio,

bajo la condición de que la fluctuación de la tasa de cambio era a cargo de la segunda, y así se materializaba en las cuentas de cobro objetadas oficialmente por \$453.269.610, pero su efecto era neutro en los resultados.

En relación con la deducción por provisión de publicidad, se acreditó con el certificado de revisor fiscal en el que se relacionaron los beneficiarios de los pagos que generaron la deducción de la renta, por corresponder a una expensa efectivamente realizada.

No son aplicables las sanciones por libros de contabilidad y por inexactitud, porque los supuestos de hecho que originan el mayor impuesto no se encuentran tipificados en el artículo 654 del Estatuto Tributario como sancionables y de otra parte, las modificaciones a la privada obedecen a diferencias de criterio sobre el derecho aplicable.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la apelación.

La **parte demandada** retomó aspectos señalados en los actos administrativos y alegatos en primera instancia, para evidenciar que efectivamente existió una omisión de ingresos, porque no se registraba la totalidad de las cuentas de cobro o se hacía parcialmente, tal como aparece en la respectiva visita contable.

No es deducible la provisión por gastos de publicidad, en atención a lo normado en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario, puesto que los beneficios tributarios son de carácter taxativo, unido a que no contaba con soportes internos o externos que lo respaldaran.

Consideró que el atraso en los libros contables y el hecho de no efectuar debidamente los registros, dieron lugar a la sanción por libros de contabilidad y esas mismas irregularidades inciden en lo reflejado en la declaración tributaria y constituyen inexactitud sancionable.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante la Corporación estimó que la sentencia apelada debía ser confirmada.

Consideró que el operador jurídico estaba impedido para dar efectos retroactivos a la sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, bajo la figura de la excepción de inconstitucionalidad, porque iría en contravía de la seguridad jurídica y del artículo 45 de la Ley 270 de 1995.

No es de recibo la sentencia del Consejo de Estado del 7 de mayo de 1999, en la que el demandante se basa, en la medida en que en ese caso la notificación no llegó a la dirección del contribuyente, lo que impidió que interpusiera los recursos oportunamente.

Concluye que nada impidió que la sociedad ejerciera el derecho de defensa y contradicción, por lo que no prospera la extemporaneidad del acto oficial.

Observó que el dictamen pericial no desvirtúa la adición de ingresos omitidos, los que se deben causar en el momento en que nace el derecho a exigir el pago aunque no se haya hecho efectivo el cobro y corrobora la existencia de cuentas de cobro no registradas en la contabilidad.

Adujo que no son válidas las certificaciones de contador y revisor fiscal, frente a las irregularidades y comprobaciones efectuadas por la Administración y que constan en la respectiva acta contable.

Respecto a los ingresos por diferencia de cambio, de acuerdo con los registros contables utilizados, al abrirse una cuenta por cobrar necesariamente su creación corresponde a un hecho generador de renta, por lo que no es aceptable que se tome como contrapartida, una cuenta del pasivo como es la de proveedores.

En cuanto a la deducción por provisión de publicidad que la sociedad apropió como gastos estimados, señaló que no está contemplada en la norma tributaria como deducible. Además, las erogaciones se entienden causadas cuando nace la obligación de pagarlas, aunque no se haya hecho efectivo el pago, por lo que al aceptar la práctica del contribuyente se deduce un gasto antes de su efectiva realización.

Sostuvo que es procedente la sanción por libros, pues los hechos encuadran en lo normado en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, dado que la contabilidad no permite determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de impuestos.

Así mismo indicó que se debía aplicar sanción por inexactitud, porque no es de libre criterio de cada contribuyente la forma de contabilizar los hechos económicos, máxime que en el caso omitió ingresos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos oficiales mediante los cuales se modificó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable de 1996, a cargo de la sociedad LLANTANDINA S.A.

La apelante presenta las siguientes discrepancias con lo decidido en primera instancia, así: - Notificación extemporánea de la Liquidación Oficial de Revisión; - Improcedencia de la adición de ingresos por omisión de cuentas de cobro, contabilización parcial de las mismas y por diferencia de cambio; - Deducibilidad de la provisión por gastos de publicidad; - Inaplicación de las sanciones por libros de contabilidad e inexactitud.

La Sala estudiará en primer término el argumento referente a la extemporaneidad de la notificación de la Liquidación de Revisión, y si ésta no prospera, avocará el conocimiento de las demás glosas.

- Notificación de la Liquidación de Revisión.

Sostiene la impugnante que la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000046 de abril 11 de 2000, si bien fue introducida al correo en esa misma fecha, conforme a certificación de Adpostal allegada en vía gubernativa, fue recibida el 18 de abril del mismo año, es decir, cuando habían vencido los tres años contados desde la fecha de presentación de la declaración privada, que señalaba el inciso cuarto del artículo 710 del Estatuto Tributario, antes de ser derogado por el artículo 134 de la Ley 633 de 2000.

El inciso cuarto de la norma mencionada decía:

“En todo caso, el término de notificación de la liquidación oficial no podrá exceder de tres años contados desde la fecha de presentación de la declaración privada.”

En el caso en estudio, el acto oficial se notificó por correo en atención al artículo 566 del Estatuto Tributario, en su texto vigente para ese momento, el cual disponía que *“La notificación por correo se practicará mediante envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”*.¹

Debe tenerse en cuenta que de conformidad con el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, la inexecutable parcial del precepto, declarada por la Corte Constitucional, rige hacia el futuro, de ahí que para la fecha en que se profirió la actuación era plenamente aplicable el artículo 566 del Estatuto Tributario, que establecía que la notificación por correo se practicaba mediante el envío de una copia del acto correspondiente a la dirección informada por el contribuyente y se entendía surtida en la fecha de su introducción al correo.

Ahora bien, se trataba de una presunción legal que consideraba realizada la diligencia de notificación en la fecha de introducción del sobre en el correo, presunción que por su naturaleza *“juris tantum”* admitía prueba en contrario, de tal manera que podía ser desvirtuada, si el contribuyente demostraba que la notificación realmente se produjo en una fecha diferente.

La Sala ha señalado respecto a la expresión *“y se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo”* que contenía el artículo 566 del Estatuto Tributario, declarada inconstitucional mediante sentencia C-096 de 2001, que si bien dicha providencia tiene efectos futuros, aún en vigencia de esta disposición existía la posibilidad de desvirtuar la presunción.²

¹ La expresión subrayada fue declarada inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-096 del 31 de enero de 2001, M.P. Dr. Álvaro Tafur Gálvis. La Sentencia precisó: *“Ahora bien, para la Corte no se puede considerar que se cumplió con el principio de publicidad, que el artículo 209 superior exige, por la simple introducción al correo de la copia del acto administrativo que el administrado debe conocer, sino que, para darle cabal cumplimiento a la disposición constitucional, debe entenderse que se ha dado publicidad a un acto administrativo de contenido particular, cuando el afectado recibe, efectivamente, la comunicación que lo contiene. Lo anterior por cuanto los hechos no son ciertos porque la ley así lo diga, sino porque coinciden con la realidad y, las misivas que se envían por correo no llegan a su destino en forma simultánea a su remisión, aunque para ello se utilicen formas de correo extraordinarias”*.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias del 13 de marzo de 2003, exp. 13020 y de 7 de octubre de 2004, exp. 14089, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En el sub examine se observa que en la Liquidación Oficial de Revisión (fl. 2428) aparece sello de enviado a correspondencia el **11 de abril de 2000**, que coincide con el sello de Adpostal que aparece impreso en el sobre en donde se envió el acto, como lo alegó la entidad a lo largo del debate, para demostrar que la notificación por correo se efectuó en la fecha de introducción en las oficinas de correo.

Por su parte, la actora para desvirtuar la presunción que contemplaba el artículo 566 ib, aportó con el recurso gubernativo, certificación de Adpostal, que en el aparte pertinente expresa: *“Que el certificado No. 041368 de abril 18 dirigido a LLANTANDINA S.A. a la calle 90 No. 14-16 oficina 601, aparece entregado en abril 18 de 2000...”* (Negrilla fuera de texto).

La Sala observa que la certificación mencionada, no coincide con la fecha en que la Administración de Impuestos introdujo el acto en el correo, **11 de abril de 2000**, como aparece tanto en el acto oficial (fl. 2428 c.a. # 5) como en el sello de Adpostal que figura en el sobre en el que fue enviado (fl.66 e.), razón por la cual no corresponde con la fecha del correo certificado enviado, lo que impide desvirtuar la presunción de notificación que ampara la actuación.

En consecuencia, como la declaración de renta de la vigencia fiscal de 1996, fue presentada el **11 de abril de 1997** y el acto se presume notificado por correo el **11 de abril de 2000**, se encuentra dentro de la oportunidad legal respectiva, lo que hace que el cargo no tenga vocación de prosperidad.

La Sala procede al estudio de fondo de cada uno de los cargos, así:

- *Adición de ingresos no contabilizados por \$467.535.774.*

Sostuvo la apelante que no se apreció la prueba pericial en donde los peritos dictaminaron que de los \$467.535.774 de notas crédito que supuestamente no se registraron contablemente, sí lo estaban \$267.236.917 y el saldo de \$200.298.857, no se contabilizaba porque no había certeza sobre la realización del ingreso.

Igualmente que obra en el expediente constancia de la sociedad PIRELLI DE VENEZUELA en la que establece que las cuentas de cobro no fueron aceptadas o

reconocidas por ellos, junto con el contrato suscrito con ella, del cual se deriva que la actora no tenía derecho a proponer el pago de las cuentas de cobro, así como el experticio de contador público que concluye que el procedimiento utilizado se ajusta a las normas de contabilidad.

Para la Sala las pruebas aludidas no desvirtúan la adición de ingresos en cuantía de \$467.535.774, por las siguientes razones:

En el Acta de Visita a la sociedad Llantandina S.A. fechada el 21 de septiembre de 1999 (fl. 2342 c.a. #5), en concordancia con el Acta de Inspección contable (20-sep-99) (fl. 119 e.), se estableció que verificados los respectivos registros contables, la sociedad LLANTANDINA S.A no declaró como ingreso ni como menor valor del costo de ventas la suma de **\$467.535.774**, por la omisión en el registro de las **cuentas de cobro** distinguidas con los números **169** [\$71.361.170], **191** [\$8.034.306], **199** [\$10.601.271], **201** [\$5.901], **206** [\$15.637.873], **215** [\$78.376.562], **224** [38.330.654], **240** [\$16.287.675], **257** [\$926.460], **281** [\$126.312.771], **160** [\$1.231.064], **196** [\$84.824.799], **195** [\$14.729.803], **175** [\$875.465].

Con fundamento en lo anterior, la Administración Fiscal propuso la modificación de la liquidación privada, dado que la actora lleva contabilidad por el sistema de causación y en el ordenamiento tributario esta plenamente sentado el momento en que se entiende causado el ingreso.

En efecto, si bien a la luz del artículo 27 del Estatuto Tributario se entiende realizado el ingreso cuando se recibe en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, esa regla no se aplica a los contribuyentes que llevan su contabilidad por el sistema de causación quienes deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable.

Y se entiende causado el ingreso [art. 28 ib.] *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro.”*

Ahora, la “cuenta de cobro” es el documento por medio del cual el acreedor reclama de su deudor el pago de una obligación. En el Régimen Contable Colombiano [Decreto 2649 de 1993, art. 62] está concebida para representar

derechos a reclamar efectivo u otros bienes y servicios, como consecuencia de préstamos y otras operaciones a crédito.

Por tanto, cuando el contribuyente dentro de su manejo contable emite una serie de cuentas de cobro, está significando que con ese instrumento pretende el reconocimiento de una obligación por parte de su acreedor, en otras palabras, espera la consecución de un ingreso, aún cuando no se haya efectuado su pago, motivo por el cual debe ser denunciado en la declaración de renta respectiva.

A pesar de lo anterior, y en contra de lo verificado por la Administración en la propia contabilidad de la sociedad, ha manifestado que esas cuentas de cobro eran una simple formalidad, puesto que su expedición no comprometía su reconocimiento y aceptación por parte de la sociedad PIRELLI DE VENEZUELA, con quien celebró un convenio comercial de distribución de productos, de tal manera, que la ausencia de registro de algunas cuentas de cobro obedecía a que en realidad no configuraron un ingreso o un menor valor del costo de ventas.

Al respecto la Sala previa evaluación de los elementos probatorios que supuestamente corroboran la afirmación anterior, entre ellos, el dictamen pericial, observa que se basó en la contabilidad de la sociedad actora, cuestionada por el ente fiscal al no cumplir con las reglas contables que ordenan registrar la totalidad de los hechos económicos respectivos soportados en comprobantes de orden interno [cuentas de cobro], como figura en las conclusiones plasmadas en el Acta contable visible a folio 119 del informativo. Lo anterior hace incongruente la aseveración de los peritos de haber encontrado debidamente contabilizadas cuentas de cobro por \$267.236.917, correspondientes a números 201, 224, 257, 281, 160, 195, 196, y 175, cuando en la inspección contable la Administración no las encontró registradas, lo cual le resta credibilidad frente al hecho que se pretende demostrar y por el contrario, indica que efectivamente no causó la totalidad de los ingresos.

Ahora bien, la certificación expedida por PIRELLI DE VENEZUELA C.A. (fl. 232 e) lo único que señala es que las cuentas de cobro no fueron aceptadas, ni contabilizadas, no obstante, las referenciadas con los números 195 y 196, las recibió en el año de 1996 y las pagó en 1997, lo que de ninguna manera desnaturaliza la causación del ingreso adicionado, en la medida en que se entiende que la sociedad tenía el derecho a exigir el pago contenido en esos

documentos, aún cuando su acreedor no los contabilizara en sus registros contables.

En cuanto a los certificados de revisor fiscal (fl.2398 c.a #5) y de contador público (fl. 169 e.), que expresan que de acuerdo con el contrato celebrado entre Pirelli de Venezuela C.A y Llantandina S.A., los gastos de publicidad y ajustes técnicos que se solicitaban a través de las cuentas de cobro, constituían una propuesta de reconocimiento, sujeta a autorización del proveedor (Pirelli), y que por ello no se registraron contablemente, corroboran el manejo contable inadecuado y no la ausencia de causación de los ingresos adicionados en los actos oficiales.

En efecto, los términos del contrato celebrado por las sociedades mencionadas, evidencian que existían una serie de erogaciones que la actora esperaba recuperar con la emisión de cuentas de cobro, y que a la luz del ordenamiento fiscal obligaban a causar el ingreso y a su declaración en la vigencia fiscal correspondiente, en concreto en el año gravable de 1996, de tal forma, que si en realidad no se configuraba el derecho a exigir el pago, es apenas obvio que no se expedieran cuentas de cobro, y que en caso de emitirse en forma equivocada, se reversara la operación.

Reitera la Sala que por tratarse de una sociedad con una contabilidad de causación, no tiene aplicación que los ingresos se declaren cuando se realice el pago, como quiera que con el nacimiento del derecho a exigirlo, aún cuando no se haga efectivo el cobro, deben denunciarse tributariamente y así debe estar reflejado en la contabilidad.

Así las cosas, para la Sala las pruebas aducidas por la demandante, para desvirtuar la improcedencia de la adición de ingresos en cuantía de \$467.535.774, demuestra que efectivamente existieron una serie de cuentas de cobro que no se registraron dentro de la contabilidad, más no que el ingreso no se hubiera causado, razón por la cual no tiene prosperidad el cargo.

- *Omisión de ingresos por el registro parcial de cuentas de cobro.*

Según la investigación adelantada por la Administración de Impuestos (Acta de Visita, folio 2341 c.a. #5), la sociedad realizó un registro parcial de las cuentas de cobro, cuya diferencia originó una adición de ingresos por valor de \$158.926.218, como se muestra en el siguiente cuadro:

Cuenta de Cobro	Valor	Valor registrado	Diferencia
159	\$1.807.750	\$1.198.412	\$609.338
188	\$10.398.100	\$2.081.220	\$8.316.880
187	\$107.443.370	\$57.443.370	\$50.000.000
284 ^a	\$167.630.046	\$107.630.046	\$60.000.000
311	\$133.859.420	\$93.859.420	\$40.000.000
TOTALES	\$421.138.686	\$262.212.468	\$158.926.218

La apelante argumenta al igual que en el punto anterior, que no se contabilizó en su totalidad, puesto que no fueron reconocidas por el proveedor (Pirelli de Venezuela).

Para la Sala el hecho de que no se reconozca y se contabilice la cuenta de cobro por parte del deudor, en nada desnaturaliza que se emitió por un valor determinado, que debía coincidir con el ingreso causado y por supuesto consignado en la declaración de renta.

Y es que los principios o normas contables aceptados en Colombia, señalan que la contabilidad debe permitir identificar en forma clara, completa y fidedigna las operaciones del ente económico [art. 1° del Decreto 2649 de 1993], lo que guarda armonía con el artículo 774 del Estatuto Tributario que establece dentro de los requisitos para que la contabilidad constituya prueba, que deben estar respaldados por comprobantes internos y externos y reflejar completamente la situación del ente social.

De tal suerte, que un registro parcial de las cuentas de cobro contraviene los parámetros contables, al no reflejar debidamente los hechos económicos, en detrimento de la verdadera situación financiera de la empresa y de paso la realidad fiscal que precisamente se soporta en el manejo contable, deviene en que la certificación contable no ofrezca certeza al juzgador sobre los hechos que con esta se pretenden probar.

De ahí que para la Sala es indiscutible que la falta de aceptación y contabilización de las cuentas de cobro por la sociedad deudora, para no registrarlas o hacer en

forma parcial, no puede catalogarse como una sana práctica contable, en la medida en que desdibuja el estado económico del ente social y no justifica la omisión de ingresos.

Además, se advierte que la sociedad pretende desconocer el manejo contable de causación y sustituirlo por el de caja, dado que registraba contablemente lo efectivamente pagado, y dejaba de lado los ingresos inicialmente causados, para luego alegar que no le fueron pagados, cuando debió contabilizar los ingresos que efectivamente esperaba recibir (causados) y realizar los pertinentes registros respecto de los pagos no recibidos.

Unido a lo anterior, las prácticas contables estipulan que se reconocen los hechos económicos realizados [art. 12 del Decreto 2649/93], o sea, cuando pueda comprobarse que, como consecuencia de transacciones o eventos pasados, internos o externos, el ente económico tiene o tendrá un beneficio o un sacrificio económico, por ello es que las cuentas de cobro manifiestan una obligación de pago a favor del acreedor y por eso son soporte de los ingresos.

En este orden de ideas, para la Sala no existen elementos de juicio que induzcan a aseverar que no se causaron los ingresos glosados oficialmente, pues la emisión de unas cuentas de cobro por un valor determinado, lleva a su contabilización por esa misma suma y en contrapartida el respectivo ingreso, de tal forma que si eran por un valor inferior, esa circunstancia económica debió estar fundada en el respectivo comprobante o nota de crédito. En consecuencia no prospera el cargo.

- *Ingresos por diferencia de cambio*

La glosa se fundamenta en que Llantandina S.A no contabilizó ingresos por diferencia de cambio contenidos en las cuentas de cobro, de acuerdo con lo acordado en el contrato de compraventa.

De acuerdo con las condiciones contractuales plasmadas en el contrato de distribución firmado entre PIRELLI DE VENEZUELA C.A. Y LLANTANDINA S.A. (fl. 1820 c.a.#4), numeral 10. Pagos, 10.3, se expresa *“El vendedor elaborará las facturas para EL COMPRADOR en la divisa acordada en el Anexo A, sección c), la cual será la divisa de este contrato. Si un control de cambio o regulaciones y*

reglas sobre divisas hicieran imposible para EL COMPRADOR hacer las importaciones en dicha divisa, EL COMPRADOR deberá notificarlo a EL VENDEDOR a la mayor brevedad posible. Ante este evento, la facturación será realizada en Dólares de los Estados Unidos de Norteamérica a la tasa de cambio acordada por ambas partes durante la primera semana de cada mes...”

La misma sociedad ha reconocido y no es objeto de discusión, que en atención a lo pactado, la fluctuación del dólar en el año de 1996, es decir, la diferencia en cambio entre la fecha de compra (a la tasa pactada) y el pago efectivo por la actora, era reconocido por la sociedad Pirelli de Venezuela C.A., a través de las cuentas de cobro que Llantandina emitió para tal fin.

En la verificación contable, la Administración de Impuestos advirtió que revisados los registros de los libros auxiliares, no se encontraron contabilizados ingresos provenientes de las siguientes cuentas de cobro, como se menciona en el requerimiento especial:

Número	Descripción	Valor
165	Dif. cambio	\$179.038.119
190	Dif. cambio	\$58.409.695
207	Dif. cambio/abril	\$46.032.885
214	Dif. cambio/mayo	\$71.335.849
223	Dif. cambio/junio	\$46.957.485
235	Dif. cambio	\$51.495.577

TOTAL **\$453.269.610**

Las cuentas utilizadas fueron 1380950101 - cuentas por cobrar Pirelli Venezuela – contra la 221015 –cuentas por pagar a Pirelli Venezuela.

Así mismo se constató que la sociedad mencionada efectuó giros directos a la cuenta del Banco de Crédito World Trade Center 012-14001-8 a nombre de la sociedad Llantandina S.A., de las cuentas de cobro expedidas.

La sociedad expresa que el Tribunal se equivoca al interpretar el contrato celebrado entre la accionante y la compañía Pirelli de Venezuela, porque allí se previó la diferencia de cambio, bajo la condición de que la fluctuación de la tasa

de cambio era a cargo de la segunda y así se materializaba en las cuentas de cobro objetadas oficialmente por \$453.269.610, pero su efecto era neutro, porque el registro contable de las cuentas de cobro se hacía para ajustar el pasivo (cuentas por pagar) de las importaciones a la TCRM según las exigencias legales colombianas.

Para la Sala el contrato en comento, evidencia que se convino una tasa de cambio específica, la vigente durante la primera semana de cada mes, razón por la cual la fluctuación o devaluación monetaria que se suscitara entre la fecha de facturación de las compras realizadas por la actora y la de pago, sería asumida por la vendedora Pirelli de Venezuela.

Para reconocer tal diferencia en cambio, la sociedad Llantandina emitía cuentas de cobro, que no registraba porque el ajuste contable respectivo lo realizaba contra el pasivo por concepto de importaciones. De todas maneras, la Administración verificó que dichas cuentas de cobro fueron debidamente pagadas a la accionante.

La Sala advierte que la mercancía vendida por la sociedad venezolana a la contribuyente, se pactó en dólares, cuya fluctuación o diferencia en cambio, fiscalmente constituye un costo de la mercancía, solo que por convenio entre las partes, le era reembolsado ese valor a la actora, lo que se traduce en un “menor costo de venta” que equivale tributariamente a un ingreso.

En efecto, independientemente de que la accionante manejara a nivel contable la diferencia en cambio dentro de las cuentas por pagar (por importaciones) ajustadas con cuentas por cobrar, lo cierto es que efectuaba el pago de los productos que importaba en dólares, cuya diferencia en cambio (devaluación monetaria) entre la fecha de facturación y la de cancelación, se refleja como un valor que hace parte del costo de adquisición, cuyo reembolso a través de las cuentas de cobro emitidas para ese fin, en atención a lo convenido en el contrato de compraventa, constituye una disminución del pasivo, que configura la entrada de recursos susceptibles de incremento patrimonial (art. 26 E.T)

Entonces, el efecto es neutro dentro del proceso de depuración tributaria, en la medida en que aparejado al ingreso reembolsado va la diferencia en cambio como costo, pero de ello no es posible inferir que por ese resultado matemático, pierda

la connotación de “ingreso”, pues de todas formas representa un beneficio económico en el desarrollo del giro normal de la actividad comercial dentro del ejercicio fiscal.

Por tanto, los asientos contables que utilizó la sociedad, no tienen la capacidad de desnaturalizar tributariamente que la cuentas de cobro que expidió la actora para reclamar la diferencia en cambio, conforme a los artículos 27 y 27 del ordenamiento tributario, constituyen ingresos causados. Por ende, se rechaza el cargo.

- *Deducción impropcedente de la provisión para gastos de publicidad por \$133.250.800*

Sostuvo la apelante que la deducción por provisión de publicidad, se acreditó con certificado de revisor fiscal en el que se relacionaron los beneficiarios de los pagos, por lo que corresponde a una expensa efectivamente realizada.

La Sala observa que en el Acta de Inspección Contable del 20 de septiembre de 1999 (fls. 108 a 127 e.) se verificó que:

“...la sociedad LLANTANDINA S.A. durante el año de 1996 registró en su contabilidad provisiones de publicidad mediante comprobantes de contabilidad por valor de ciento treinta y tres millones doscientos cincuenta mil ochocientos cuarenta y nueve pesos (\$133.250.849), efectuando para tal efecto los siguientes asientos contables:

<i>523560 Propaganda y publicidad</i>	<i>133.250.849 DB</i>
<i>269510 Provisión auxilio de propaganda y publicidad</i>	<i>133.250.849 CR</i>

Los comprobantes soportes de este registro no tienen anexos que justifiquen el origen del registro en contradicción a lo estipulado en el artículo 123 del Decreto 2649 de 1.993 el cual nos indica que los hechos económicos deben documentarse mediante soportes de origen interno y externo debidamente fechados y autorizados por quienes intervengan en ellos o los elaboren.” (Negrilla fuera de texto)

Por tanto, en la constatación contable efectuada por la DIAN, se encontró que se constituyó una provisión (269510) destinada a propaganda y publicidad por \$133.250.849, que al mismo tiempo se ejecutó o gastó (5233560) esa misma partida.

No obstante, se verificó que tales gastos no estaban respaldados en soportes, es decir, no contaban con documentos que acreditaran la deducción, lo que necesariamente llevaba a su rechazo.

Y es que el artículo 632 numeral segundo del Estatuto Tributario obliga a los contribuyentes a conservar las informaciones y pruebas específicas contempladas en las normas vigentes, que dan derecho y permiten acreditar costos, deducciones, descuentos, exenciones y demás beneficios tributarios.

Además, para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada en comprobantes internos y externos, y no haber sido desvirtuada por el ente fiscal por medios probatorios directos o indirectos (art. 774 del E.T.).

De tal manera, que si bien es cierto que la certificación de revisor fiscal es suficiente como prueba contable, no lo es menos, que al mediar comprobación de la Administración sobre la ausencia de soportes externos que respalden el registro contable de los gastos cuestionados, hace inadmisibile probatoriamente que la sociedad actora, en ese punto, invoque su propia contabilidad.

En síntesis como la actora no aporta prueba alguna que demuestre la deducción rechazada, y el certificado de revisor fiscal es improcedente porque los registros contables pertinentes los desvirtuó la Administración en la verificación directa, la Sala considera que el guarismo modificado se ajusta a la legalidad.

- *Sanción por libros de contabilidad*

Discute el demandante la sanción por libros de contabilidad porque si bien es cierto que se realizó una inspección contable y se encontraron diferencias de criterio sobre la forma de registrar determinadas cuentas de cobro lo cual no es un hecho tipificado en el artículo 654 literal e) del E.T., teniendo en cuenta además que la Administración puede verificar los factores para determinar la modificación de los ingresos declarados precisamente con base en la contabilidad. Concluye que no cumplir las normas de contabilidad establecidas en el Decreto 2649 de 1993 viola el principio de legalidad.

Revisado el Requerimiento Especial se observa que la Administración expone:

“De acuerdo con lo observado, verificado y expuesto en el acta de terminación inspección contable, es claro que la contabilidad de la sociedad LLANTANDINA S.A. viola los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, tales como el de reconocimiento de los hechos económicos de acuerdo a su esencia o realidad económica, adicionalmente la sociedad no registra ingresos contraviniendo lo establecido en los artículos 47 y 48 del Decreto 2649 de 1993, al darse este hecho, la contabilidad carece de confiabilidad, veracidad y consistencia, haciendo imposible de esta forma la verificación o determinación de los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos por parte de la comisión visitadora.” (fls. 104 y 105 c.p.)

De acuerdo con el artículo 654 del Estatuto Tributario dentro de los hechos irregulares que dan lugar a la aplicación de la sanción por libros de contabilidad, el literal e) determina sancionable el hecho de no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones.

En el caso en estudio, en la inspección contable (fl. 108 e.) se determinó que la contabilidad no registraba la totalidad de las cuentas de cobro, lo que originó que no se causaran en debida forma los ingresos, a más de que no contaba con los comprobantes de origen externo que respaldaban los gastos rechazados, no obstante lo cual se pudo realizar la verificación o determinación exacta de las partidas que fueron glosadas, tal como se advierte de los cuadros atrás insertos.

Así las cosas y tal como lo decidió esta Corporación en sentencia de septiembre 7 del 2001, Expediente 12179, Actor: Cales y Cementos de Toluviejo S.A., C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, se reitera que la norma contenida en el artículo 654 literal e) del E.T. es de interpretación restrictiva, por lo que el análisis de los hechos debe efectuarse teniendo en cuenta si la contabilidad del contribuyente permite “verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones”, toda vez que en el evento contrario, esto es, cuando debe acudir a elementos diferentes de la misma contabilidad, es procedente la aplicación de la sanción.

En este caso si bien la Administración objetó el sistema utilizado en la contabilidad por la contribuyente, por encontrar que éste no se ajustaba a los principios contables generalmente aceptados y a las normas tributarias que definen el momento de causación y contabilización de los ingresos, tales irregularidades no tienen la entidad suficiente para configurar el hecho sancionable que es el de

impedir la verificación o determinación de las bases gravables, motivo por el cual tales irregularidades no podían ser materia de sanción.

Encuentra entonces la Sala improcedente la sanción impuesta, por no adecuarse los hechos a la norma que la fundamenta, lo cual conduce a levantarla.

- Sanción por inexactitud

La impugnante alega que se configura una diferencia de criterio en cuanto al derecho aplicable contemplada en el artículo 647 como exonerativa de la sanción por inexactitud.

De conformidad con la norma mencionada, constituye inexactitud sancionable en la declaración tributaria, entre otras causas, cuando el contribuyente omite ingresos y de ello se deriva un menor impuesto, de tal forma que la omisión necesariamente encaja dentro de la conducta descrita por el legislador para ser castigada con la sanción por inexactitud. Por ende, se rechaza el cargo.

En atención a que ha prosperado el cargo relativo a la sanción pro libros de contabilidad, los actos acusados se anularán parcialmente y como restablecimiento del derecho se ordenará que la actora no está obligada a cancelarla.

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

F A L L A:

- 1. REVÓCASE** la sentencia de 16 de febrero del 2005 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar:
- 2. ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642000000046 de 11 de abril del 2000 y la Resolución No. 310662001000072 de 30 de abril del 2001 en cuanto impusieron sanción

por libros de contabilidad a la sociedad LLANTANDINA S.A. EN LIQUIDACIÓN, por valor de SESENTA Y DOS MILLONES QUINIENTOS CUARENTA MIL OCHOCIENTOS SESENTA PESOS M/CTE. (\$62.540.860)

3. A título de restablecimiento del derecho declárase que la sociedad LLANTANDINA S.A. EN LIQUIDACIÓN no está obligada a pagar suma alguna por concepto de sanción por libros de contabilidad impuesta en los actos impugnados.

4. RECONÓCESE personería para actuar a nombre de la Nación, a la Dra. ESPERANZA LUQUE RUSINQUE de acuerdo con el poder otorgado.

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