

PRESUNCIONES – Las establecidas por la ley proceden siempre que los hechos en que se fundan estén debidamente probadas / INDICIO – En este medio de prueba la relación entre los hechos está determinada por el juzgador / PRESUNCION TRIBUTARIA – Sirve para determinar hechos gravados y tiene respaldo en el principio constitucional de la eficiencia

3.1 La presunción es un juicio lógico que consiste en tener como cierto o probable un hecho, a partir de hechos debidamente probados. El artículo 176 del Código de Procedimiento Civil señala que las presunciones establecidas por la ley son procedentes, siempre que los hechos en que se funden estén debidamente probados. 3.2 Tanto en la ley procesal civil como en el régimen probatorio tributario, las presunciones y los indicios constituyen medios de prueba. En uno y otro caso existe un determinado hecho que por un proceso lógico conduce a dar por establecido otro hecho, que es el que trata de probarse. La diferencia entre una y otra figura radica en que la relación lógica entre uno y otro hecho es establecida directamente por la ley en el caso de la presunción, a tiempo que en el caso del indicio es determinada por el juzgador. 3.3 Como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Sección, *“las presunciones constituyen un recurso de la Administración tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser allegada con mayor facilidad por el contribuyente. El establecimiento de presunciones para determinar hechos gravados, está respaldado constitucionalmente en el principio de eficiencia y busca que el Estado controle en la mejor forma posible la evasión tributaria, para que recaude lo que a cada contribuyente le corresponda en virtud de la ley y del principio de equidad”*.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 176

NOTA DE RELATORIA: Sobre la diferencia entre las presunciones y los indicios se cita a Juan Rafael Bravo Arteaga, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Editorial. U. del Rosario, Pág. 341, Edición. 1997.

RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES BANCARIAS – Se refiere a las consignaciones realizadas en cuentas bancarias de terceros o no registradas en la contabilidad / INGRESOS POR CONSIGNACIONES NO REGISTRADAS – Las consignaciones no registradas se consideran renta líquida en un 15 por ciento del valor de aquellas / CUENTAS BANCARIAS COMO INGRESOS PRESUNTOS EN EL IMPUESTO DE RENTA – Son las de terceros detectadas mediante indicios o del contribuyente pero no registradas en la contabilidad

4.1 La presunción consagrada en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario tiene como presupuesto principal la existencia de consignaciones realizadas en las cuentas bancarias o de ahorro, de terceros, o en cuentas que no correspondan a las registradas en la contabilidad. De allí se deducen los ingresos provenientes de las operaciones realizadas por el contribuyente. De esta forma se parte de la información suministrada, en este caso, en las cuentas bancarias a nombre del contribuyente. De acuerdo con el artículo 755-3 ib, si existen indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorros, que figuren a nombre de terceros o no figuren en la contabilidad del contribuyente, registran ingresos originados en operaciones de éste, se presume que el total de las consignaciones efectuadas en dichas cuentas en el periodo gravable, originó una renta líquida equivalente al 15% del total de éstas. Respecto de las cuentas en que deben depositarse los supuestos ingresos, la Sección ha dicho que deben ser de terceros o que estén a nombre del contribuyente y que no figuren en su contabilidad, es decir, aquellas que el contribuyente decide manejar

“extracontablemente”. (...) 4.2 Así, las cuentas bancarias a que se refiere la norma pueden estar en dos situaciones: 1) Que figuren a nombre de un tercero, en cuyo caso se parte de la base de que formalmente el contribuyente no es su titular, pero se establece, mediante prueba indiciaria, que las utiliza para consignar sus ingresos; 2) Que estén a nombre del contribuyente, pero no correspondan a las registradas en su contabilidad, si estuviere obligado a llevarla.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 755-3

PRESUNCION DE INGRESOS POR OMISION DEL REGISTRO DE COMPRAS – Se presenta al omitir compras destinadas a operaciones gravadas con el ánimo de omitir ingresos / CONCURRENCIA DE PRESUNCIONES DE INGRESOS GRAVADOS – Es procedente la aplicación simultánea de las presunciones de los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario al tratarse de hechos económicos diferentes

5.1 Observa la Sala que los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario parten de supuestos diferentes para adicionar ingresos gravados, así, la presunción contenida en el artículo 755-3 ib tiene como presupuestos principales la existencia de indicios graves de los cuales se pueda interpretar que las consignaciones realizadas en las cuentas bancarias o de ahorro, de terceros, o en cuentas del contribuyente que no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos derivados de las operaciones realizadas por este. La presunción establecida en el artículo 760 ib, parte del presupuesto de que el contribuyente no reporta compras destinadas a operaciones gravadas, omitiendo informar costos con el ánimo de omitir ingresos. Por esto, el legislador busca castigar el no registrar la totalidad de las compras efectuadas y se toman como ingreso. 5.3 Para la Sala, contrario a lo afirmado por el a quo, por tratarse de hechos económicos diferentes, si es procedente la aplicación simultánea de las presunciones establecidas en los artículos 760 y 755-3 del Estatuto Tributario, circunstancia que fue debidamente sustentada en los actos demandados. (...) 5.4 Según lo expuesto, se trata de hechos económicos diferentes que no se contraponen, los que fueron debidamente identificados y valorados por la administración, razón por la que es procedente su aplicación simultánea. Prospera el cargo. 5.5 Por otra parte, anota la Sala que, contrario a lo afirmado por el a quo, no existe norma en el Estatuto Tributario que prohíba la aplicación simultánea de las presunciones contempladas en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 755-3 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 760

IMPUESTO DESCONTABLE EN LA PRESUNCION DE INGRESOS – En la presunción por omisión de compras, no se admite deducir el valor del impuesto descontable en el IVA / INGRESO PRESUNTO GRAVADO POR OMISION DE COMPRAS – No procede ser disminuido con el IVA descontable incluido en los costos tomados como ingresos / IMPUESTO DESCONTABLE NO DEDUCIDO EN EL IVA – No procede llevarlo como costo en el impuesto sobre el renta

La Sala precisa que el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario. Con lo anterior, se excluye la posibilidad

de que quede a criterio del contribuyente optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta. La presunción de ingresos prevista en el artículo 760 del E.T. parte del presupuesto de que cuando el contribuyente omite informar compras destinadas a operaciones gravadas omite reportar costos con el fin de omitir ingresos. En estos eventos, los hallazgos que se determinen repercuten en los ingresos pero no en los costos declarados. Por esto, el artículo 760 del Estatuto Tributario dispone que: *“El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno”*, así, una vez determinado el ingreso presunto gravado, este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento. Adicionalmente, la norma en cita permite a la DIAN presumir ingresos gravados en cabeza del responsable del impuesto, si detecta que éste omitió registrar compras, pero una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente. Sin embargo, en la demanda el actor se limitó a alegar que el artículo 760 del Estatuto Tributario permite adicionar ingresos por omisión en el registro de compras pero no se pueden desconocer los correspondientes impuestos descontables, sin aportar pruebas tendientes a refutar las inconsistencias detectadas entre las facturas aportadas por el mismo contribuyente y las cifras reflejadas en la contabilidad, razón por la cual no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados. No prospera el cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 107 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 760

NOTA DE RELATORIA: Sobre el impuesto descontable no deducido en el IVA se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 28 de agosto de 2013, Exp. 25000-23-27-000-2010-00021-01(19004), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., ocho (8) de octubre de dos mil quince (2015)

Radicación número: 05001-23-31-000-2002-04446-01(19495)

Actor: MANUEL ENRIQUE ALVAREZ ACEVEDO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que dispuso:

“PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión No. 110642001000061 de 7 de mayo de 2001 expedida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos de Medellín y de la Resolución No. 110662002000014 de 31 de mayo de 2002, de la División Jurídica de la misma administración, mediante las cuales se determinaron oficialmente los impuestos y sanciones a cargo del contribuyente Manuel Enrique Álvarez Acevedo, por concepto de impuesto sobre la Renta correspondiente al año gravable de 1997.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, fijase a cargo del contribuyente Manuel Enrique Álvarez Acevedo, la suma de CIENTO UN MILLONES NOVECIENTOS CATORCE MIL (\$101.914.000) PESOS M/cte., por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable de 1997, más sanciones”.

1. ANTECEDENTES

1.1 Hechos de la demanda

El 29 de septiembre de 1998, el demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 1997, en la que determinó un saldo a pagar de \$119.000.

El 10 de marzo de 2000, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 110632000000005 y el 11 de septiembre de 2000 expidió la ampliación al requerimiento especial 110642000000002 en el que se propuso modificar la declaración presentada en los siguientes términos:

- Desconocimiento de costos por \$18.435.067
- Desconocimiento de deducciones por \$64.008.000
- Adición de renta líquida gravable (art. 755-3 E.T.) por \$29.913.000
- Adición de renta líquida gravable (art. 760 E.T.) por \$53.361.000.
- Desestimación de retenciones en la fuente por \$1.640.000.
- Sanción por inexactitud por \$92.994.000

Las modificaciones propuestas dieron origen a un mayor valor del impuesto a cargo de \$58.121.000 y una sanción por inexactitud de \$92.994.000.

Previa respuesta al requerimiento especial y su ampliación, el 7 de mayo de 2001 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión 110642001000061 que confirmó las modificaciones propuestas en el requerimiento especial, desestimó retenciones en la fuente por \$717.000 y, en consecuencia, ajustó la sanción por inexactitud impuesta (\$91.517.000)¹.

El 10 de julio de 2001, el demandante interpuso recurso de reconsideración², que fue resuelto mediante la Resolución No. 110662002000014³ del 31 de mayo de 2002, confirmando la liquidación oficial impugnada.

1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Que es nula la liquidación oficial 110642001000061, proveniente de la DIVISIÓN DE LIQUIDACIÓN de la ADMINISTRACIÓN DE IMPUESTOS NACIONALES DE MEDELLIN; la cual modificó la LIQUIDACIÓN PRIVADA presentada el 29-09-98, con sticker 006029440624582, por el año gravable de 1997, y que fijó los impuestos en la suma de \$148.834.000.

2. Se DECLARE NULA LA RESOLUCIÓN RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Nro. 110662002000014 de la DIVISIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA, de fecha 2002-05-31, mediante la cual se confirma la LIQUIDACIÓN OFICIAL.

3. Como consecuencia de las declaraciones anteriores, en la vía del RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO se disponga que el contribuyente MANUEL ENRIQUE ALVAREZ ACEVEDO, no debe pagar los mayores valores indicados en los actos administrativos que se demandan y en su lugar se declara la firmeza de la liquidación PRIVADA, presentada por el AÑO GRAVABLE de 1997”.

1.3 Normas violadas y concepto de violación

El demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; y 647, 745, 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se resume de la siguiente forma:

¹ Folio 5 c.p.

² Folio 2 c.p.

³ Folio 27 c.p.

La DIAN afirmó que la contabilidad carece de soportes, sin embargo, no analizó las cuentas bancarias, las retenciones practicadas, las compras ni el movimiento de caja y de inventarios, circunstancia que vulnera el debido proceso.

Por otra parte la Administración no demostró que las consignaciones correspondían a ingresos, más aún cuando el contribuyente alegó que algunas concernían a traslados de una cuenta a otra, en efectivo y para cubrir sobregiros.

La DIAN parte de suposiciones, no de hechos verdaderos y demostrados, razón por la que violó el artículo 745 del Estatuto Tributario.

También se violó el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, en cuanto a la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro, porque no demostró que los valores consignados corresponden a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente; si bien el actor no presentó todos los soportes contables, con los allegados se podían identificar los ingresos y las consignaciones que pertenecían a los establecimientos de comercio, y las consignaciones de otras actividades del contribuyente.

La Administración tomó las compras como ingresos aplicando la presunción establecida en el artículo 760 del E.T., pero omitió tenerlas en cuenta como descuentos.

Se violó el artículo 647 del Estatuto Tributario al deducir como sanción hechos que no constituyen violación de las normas sobre omisión de ingresos, impuestos generados por operaciones gravadas, ni descuentos inexistentes.

1.4 Oposición

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

Propuso la excepción de inepta demanda por omisión en el señalamiento de las normas violadas y el concepto de violación, según el numeral 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo.

En cuanto al fondo del asunto, señaló que en las inspecciones tributaria y contable practicadas al contribuyente se estableció que los registros contables carecen de los correspondientes comprobantes debidamente soportados.

En el acta de inspección tributaria se registraron las siguientes inconsistencias⁴:

- El comerciante es titular de varias cuentas corrientes y de ahorros en diferentes entidades bancarias y las mismas no se encuentran registradas en la contabilidad.
- La cuenta de caja en la contabilidad presenta saldos negativos en repetidas oportunidades.
- En los libros de contabilidad por el año 1997 solo aparecen como cuentas del activo, caja e inventarios, cuando en la declaración de renta por el referido año gravable se informan otros activos como cuentas por cobrar y activos fijos depreciables.
- No se presentaron documentos de orden interno y externo que soporten o justifiquen los registros contables, no obstante haberlos solicitado en forma reiterada.
- Los registros contables carecen por completo de los documentos soporte y algunos comprobantes de egreso no aparecen registrados en los libros de contabilidad, pese a que fueron expedidos mediante giro de cheques.

Se observa que la contabilidad del contribuyente carece de los principios o normas básicas que deben ser observados y fundamentan la información contable, y por tanto no goza de los atributos que le son propios, como la confiabilidad, utilidad, comprensibilidad, integridad, objetividad, razonabilidad y verificabilidad.

Se debe tener en cuenta que según el artículo 772 del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen un medio de prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

Toda vez que la información contable del actor carece del objetivo básico consagrado en el numeral 7 del artículo 3º del Decreto 2649 de 1993, ya que ninguna de las cuentas corrientes y de ahorros que el titular posee en diferentes entidades bancarias aparecen registradas en los libros de contabilidad, y porque

⁴ Folio 193 c.a.

además, los registros contables carecen de los documentos soporte que los justifiquen, la DIAN dio aplicación al artículo 755-3 del Estatuto Tributario que establece la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias o de ahorros.

Los hechos planteados y demostrados por la DIAN para establecer la realidad económica y fiscal del contribuyente no fueron desvirtuados en sede administrativa, ni en la jurisdiccional. La demandante se limitó a cuestionar el procedimiento de la Administración sin aportar los medios de prueba tendientes a desvirtuar los presupuestos en los que se fundamenta la actuación oficial.

En cuanto a las facturas de compra aportadas con la respuesta al requerimiento especial, a través de las cuales se pudo establecer la omisión de compras, pues si bien constituyen costo, éstas exceden los valores contabilizados, y se convierten en un hecho confesado que sirvió como prueba para determinar los ingresos gravados omitidos en cuantía de \$53.361.000 que corresponden a omisiones presentadas durante el año gravable 1997, según el artículo 760 del Estatuto Tributario.

En cuanto al rechazo de costos, del monto solicitado por el contribuyente por concepto de costo de venta (\$120.474.067) se rechazó \$18.435.067 por cuanto no aportó las pruebas que demuestren que para determinar el costo de las mercancías vendidas por el año 1997 se utilizó el sistema de inventarios permanentes.

A pesar de que la DIAN solicitó las correspondientes tarjetas de kárdex, éstas no fueron aportadas por el actor, por tal razón, se procedió a determinar los costos por el sistema de juego de inventarios, teniendo en cuenta los valores informados por este rubro en las declaraciones del impuesto sobre la renta por los años 1996 y 1997, así como las compras soportadas con las respuestas a los requerimientos especiales proferidos en materia de IVA por dicho año.

Respecto a las deducciones solicitadas por \$64.008.000, se desconocen de conformidad con el artículo 781 del Estatuto Tributario, por cuanto el actor no aportó los documentos que las acrediten, toda vez que los registros contables no se encuentran soportados con los correspondientes documentos de orden interno y externo, lo que impidió comprobar los gastos.

En cuanto a las retenciones en la fuente declaradas, se tiene que al no encontrarse registradas en los libros de contabilidad, procede su desconocimiento fiscal, conforme al artículo 374 del Estatuto Tributario, razón por la cual se aceptan solo aquellas que fueron efectivamente practicadas, según la información reportada por los agentes retenedores como respuesta a los requerimientos enviados por la DIAN.

1.5 Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, mediante sentencia del 24 de noviembre de 2011, declaró la nulidad parcial de los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La excepción de inepta demanda por omisión en el señalamiento de las normas violadas y el concepto de violación no está llamada a prosperar, por cuanto se observa en los folios 45 a 47 del cuaderno principal que la actora señaló el concepto de violación, razón por la que se cumple con el presupuesto establecido en el numeral 4 del artículo 137 del Código Contencioso Administrativo.

Para el Tribunal las afirmaciones de la parte actora son simplemente teóricas, carentes de suficiente explicación y prueba.

El demandante se limitó a cuestionar el procedimiento empleado en la depuración de los valores de las consignaciones y alegó que no se tuvo en cuenta que los traslados de dineros de las cuentas bancarias del contribuyente fueron para cubrir sobregiros, además que el actor posee otro establecimiento de comercio con sus respectivos movimientos.

Sin embargo, no allegó ningún elemento probatorio que diera cuenta del origen y detalle de las sumas consignadas, pues se limitó a sostener que la entidad oficial no demostró que esas sumas constituían ingresos, argumento que resulta equivocado, toda vez que se trata de la aplicación de un medio de prueba indirecto, en virtud del cual la administración solamente está obligada a probar el indicio grave para que opere la presunción; así, le corresponde al contribuyente desvirtuar el hecho inferido.

En relación con la adición de ingresos por omisión del registro de compras, señaló que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, el contribuyente aportó las facturas de las compras efectuadas, debidamente relacionadas, la Administración las valoró y encontró que exceden los valores contabilizados, dando lugar a que la administración aplicara la presunción establecida en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

La DIAN cotejó las facturas contabilizadas con las aportadas por el contribuyente y detectó una diferencia no contabilizada durante el año en el registro de compras, de \$31.856.658. Al aplicar el artículo 760 del Estatuto Tributario, teniendo en cuenta la renta bruta, arrojó un guarismo omitido de \$53.361.000. Sin embargo, el *a quo* desestimó este ingreso por considerar que no resulta procedente dar aplicación simultánea a las dos presunciones en materia del impuesto sobre la renta, como lo hizo la DIAN.

En cuanto a las deducciones solicitadas, estableció que fueron rechazadas por la Administración por falta de soportes contables y el contribuyente no presentó las pruebas correspondientes, razón por la que se confirmó el rechazo.

Respecto a los costos dijo que la Administración teniendo en cuenta que el contribuyente no presentó las tarjetas de kardex o documentos contables que demostrarán que utilizó el sistema de inventarios permanentes para determinar el costo de las mercancías, procedió a establecerla por el sistema de juego de inventarios, lo que arrojó un menor valor al establecido por el demandante. Igualmente, la Administración desconoció el mayor valor declarado por retención en la fuente al encontrar que de la información suministrada por los agentes retenedores solo se encontraba justificada la suma de \$923.369

El Tribunal concluyó que se debía mantener el desconocimiento de deducciones, costos y de retenciones en la fuente en los montos establecidos por la DIAN, por cuanto, cuestionadas las partidas declaradas por el contribuyente y desestimada la contabilidad, éste no logró demostrar el monto solicitado, con una contabilidad debidamente soportada.

Advirtió que era inaplicable a este asunto el artículo 745 del E.T., toda vez que *“su observancia esta deferida a aquellos eventos en los cuales existen verdaderas*

dudas provenientes de vacíos probatorios , mas no la inactividad probatoria de los contribuyentes y menos aun tratándose de hechos que como en el asunto en concreto debieron ser debidamente probados por el contribuyentes al hallarse en entredicho y desvirtuarse la presunción de veracidad de la declaración tributaria glosada oficialmente.”.

En cuanto a la sanción por inexactitud observó que la omisión de ingresos e inclusión de deducciones sin soportes contables justifican la sanción establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

1.6 Recurso de apelación

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

1.6.1 Se encuentra probada la omisión del registro de compras, que por expreso mandato del artículo 760 del Estatuto Tributario, da lugar a que se tenga como presunción de ingresos.

1.6.2 La adición de ingresos se encuentra debidamente soportada con las facturas de compra allegadas por el demandante. El a quo, frente a la desestimación de la adición de ingresos por omisión de registro de compras no dio cumplimiento al artículo 304 del Código de Procedimiento Civil, en tanto, se desconoce el fundamento jurídico que impide la acumulación de presunciones, lo que configura una vía de hecho.

1.6.3 Señaló que no está demostrado que dentro del valor de los ingresos adicionados por la presunción establecida en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, se encuentren incluidos los ingresos adicionados con fundamento en el artículo 760 ib, evento en el que resultaría improcedente la acumulación de presunciones.

1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia

La **demandada** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

El demandante no intervino en esta etapa procesal.

1.8 Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

1. Cuestión previa

1.1 Se observa que si bien la sentencia apelada analizó para el caso particular la aplicación de las presunciones establecidas en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario, el único fundamento de la anulación parcial de los actos demandados, derivado de la improcedencia de la adición de ingresos por la presunción de ingresos por omisión del registro de compras (art. 760 E.T.) fue el siguiente:

“La Sala desestimaré este ingreso habida consideración de que no resulta procedente dar aplicación simultánea a las dos presunciones en materia de impuesto sobre la renta, en forma acumulativa como lo hizo la Administración. En este sentido, la Sala modificaré la liquidación oficial”.

1.2 En el recurso de apelación la DIAN alegó que se encuentra probada la omisión del registro de compras, que por expreso mandato del artículo 760 del Estatuto

Tributario, da lugar a que se tenga como presunción de ingresos, circunstancia reconocida por el a quo⁵.

1.3 La DIAN, en los actos administrativos demandados, efectuó el cálculo como lo indica el artículo 760 del Estatuto Tributario y ese cálculo no fue objeto de apelación. Lo que se cuestionó fue la falta de motivación de la sentencia respecto de la improcedencia de la aplicación simultánea de las presunciones establecidas en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

1.4 Así, se precisa que el apelante único (DIAN) alegó que la sentencia apelada vulnera el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil, toda vez que no se encuentra motivada en cuanto a los razonamientos legales que sustentan la decisión y que a pesar de esa falta de argumentación, no existe objeción para que en el caso concreto se adicionen ingresos con fundamento en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que efectivamente la sentencia apelada se limitó a señalar que la aplicación simultánea de las presunciones es improcedente, sin señalar los argumentos en los que soportó dicha afirmación.

1.5 En este orden de ideas, en el presente asunto, le asiste razón a la recurrente en cuanto aduce que la sentencia apelada no se encuentra debidamente motivada y que desconoce el artículo 304 del Código de Procedimiento Civil que obliga al juez a que en la motivación de la sentencia se incluya un debido análisis de los *“...razonamientos legales de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones, exponiéndolos con brevedad y precisión, y citando los textos legales que se apliquen”*. (subraya fuera del texto).

En consecuencia se abordará el problema de fondo a continuación:

2. Problema jurídico

⁵ El a quo precisó lo siguiente: “Al examinar la Sala el procedimiento adelantado, encuentra que la administración al cotejar las facturas contabilizadas con las aportadas por el contribuyente, determinó una diferencia no contabilizada durante el año en el registro de compras, de \$31.856.658. No obstante, al aplicar el procedimiento establecido en la disposición, teniendo en cuenta el porcentaje de renta (utilidad) bruta, arroja un guarismo omitido de \$53.361.000”.

La Sala analizará lo siguiente: i) de las presunciones consagradas en el Estatuto Tributario; ii) Características de las presunciones establecidas en los artículos 755-3 y 760 ibídem; iii) sobre la aplicación simultánea de las aludidas presunciones.

3. Generalidades de las presunciones consagradas en el Estatuto Tributario.

3.1 La presunción es un juicio lógico que consiste en tener como cierto o probable un hecho, a partir de hechos debidamente probados. El artículo 176 del Código de Procedimiento Civil señala que las presunciones establecidas por la ley son procedentes, siempre que los hechos en que se funden estén debidamente probados.

3.2 Tanto en la ley procesal civil como en el régimen probatorio tributario, las presunciones y los indicios constituyen medios de prueba. En uno y otro caso existe un determinado hecho que por un proceso lógico conduce a dar por establecido otro hecho, que es el que trata de probarse. La diferencia entre una y otra figura radica en que la relación lógica entre uno y otro hecho es establecida directamente por la ley en el caso de la presunción, a tiempo que en el caso del indicio es determinada por el juzgador.⁶

3.3 Como lo ha señalado la jurisprudencia de esta Sección, *“las presunciones constituyen un recurso de la Administración tributaria para establecer hechos cuya prueba puede ser allegada con mayor facilidad por el contribuyente. El establecimiento de presunciones para determinar hechos gravados, está respaldado constitucionalmente en el principio de eficiencia y busca que el Estado controle en la mejor forma posible la evasión tributaria, para que recaude lo que a cada contribuyente le corresponda en virtud de la ley y del principio de equidad”*.⁷

4. De las presunciones establecidas en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

⁶ Juan Rafael Bravo Arteaga, Nociones Fundamentales de Derecho Tributario, Pág. 341, Ediciones Rosaristas, 1997.

⁷ Sentencia del 4 de diciembre de 2003, exp. 13295., C.P. Ligia López Díaz.

4.1 La presunción consagrada en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario tiene como presupuesto principal la existencia de consignaciones realizadas en las cuentas bancarias o de ahorro, de terceros, o en cuentas que no correspondan a las registradas en la contabilidad. De allí se deducen los ingresos provenientes de las operaciones realizadas por el contribuyente. De esta forma se parte de la información suministrada, en este caso, en las cuentas bancarias a nombre del contribuyente.

De acuerdo con el artículo 755-3 ib, si existen indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorros, que figuren a nombre de terceros o no figuren en la contabilidad del contribuyente, registran ingresos originados en operaciones de éste, se presume que el total de las consignaciones efectuadas en dichas cuentas en el periodo gravable, originó una renta líquida equivalente al 15% del total de éstas.

Respecto de las cuentas en que deben depositarse los supuestos ingresos, la Sección ha dicho que deben ser de terceros o que estén a nombre del contribuyente y que no figuren en su contabilidad, es decir, aquellas que el contribuyente decide manejar “*extracontablemente*”. Al respecto, la Sala sostuvo lo siguiente⁸:

“La presunción a que se refiere la norma transcrita [se refiere al artículo 755-3 E.T.], tiene como presupuestos principales, la existencia de indicios graves de los cuales se pueda interpretar que las consignaciones realizadas en las cuentas de terceros, o en cuentas que no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos derivados de las operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, ingresos propios del contribuyente.

De acuerdo con la disposición las cuentas en cuestión, de ahorro o bancarias, pueden hallarse en dos circunstancias de titularidad:

*1. **Figurar a nombre de terceros.** Caso en el cual se parte de la base de que formalmente su titular no es el contribuyente, pero se establece que real y materialmente éste la utiliza para realizar sus operaciones.*

*2. O, que siendo del propio contribuyente “**no correspondan a las registradas en la contabilidad**”. Es claro que las cuentas de ahorro o corrientes que deben registrarse en la contabilidad, son aquéllas que por pertenecer al contribuyente, deben aparecer debidamente incluidas en su contabilidad, no las de terceros. Lo que significa que el legislador sí incluyó las cuentas que figuran a nombre del propio contribuyente (formal y materialmente le pertenecen) pero que “no correspondan a las registradas en la contabilidad”, en otras palabras, cuentas que*

⁸ Sentencia de 1º de marzo de 2002, exp. 12354, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié que se reitera en sentencias de 3 de abril de 2002, exp. 16043, C.P. Ligia López Díaz; de 12 de julio de 2012, exp. 18032, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 5 de junio de 2014, exp. 19789, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, entre otras.

siendo del contribuyente irregularmente no se incluyen en su contabilidad, sino que son manejadas extra-contablemente.

En efecto, tal interpretación es la que se desprende del presupuesto legal contenido en la expresión que “figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad”, por cuanto en aquella no pueden registrarse las de terceros, que es la que se debate en el presente caso”. (Negrillas y subrayas propias del texto)

4.2 Así, las cuentas bancarias a que se refiere la norma pueden estar en dos situaciones: 1) Que figuren a nombre de un tercero, en cuyo caso se parte de la base de que formalmente el contribuyente no es su titular, pero se establece, mediante prueba indiciaria, que las utiliza para consignar sus ingresos; 2) Que estén a nombre del contribuyente, pero no correspondan a las registradas en su contabilidad, si estuviere obligado a llevarla.

4.3 La presunción consagrada en el artículo 760 del Estatuto Tributario parte de un supuesto diferente, relativo a la información del registro de compras, en este caso, la DIAN se basó en la información suministrada por el propio contribuyente en la respuesta a los requerimientos especiales, referente a las facturas de compra que constituyen costo, y respecto de las que según la Administración exceden los valores contabilizados.

4.4 Sobre el alcance de esta disposición, en la sentencia del 26 de mayo de 2012⁹, la Sala precisó que el artículo 756 del Estatuto Tributario, en su redacción original¹⁰, permitía a los funcionarios de la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, aplicando la presunción del artículo 760 ibídem, entre otras¹¹.

4.5 La misma sentencia aclaró que el artículo 760 del Estatuto Tributario, también en su redacción inicial, sólo contenía los cuatro primeros incisos. El inciso quinto, que permitió aplicar la presunción de ingresos por omisión del registro de compras en el impuesto de renta, se adicionó con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992.

4.6 No obstante lo anterior, el inciso quinto del artículo 760 del E.T., adicionado por el artículo 58 de la Ley 6^a de 1992 es claro en precisar que la presunción, para

⁹ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCION CUARTA. Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Bogotá D.C, veinticuatro (24) de mayo de dos mil doce (2012). Radicación número: 25000-23-27-000-2006-00716-01(18766). Actor: ALIMENTOS FINCA S.A. Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES.

¹⁰ Ibídem. Artículo 756. “Las presunciones sirven para determinar la obligación de los responsables. Los funcionarios competentes para la determinación de los impuestos, podrán adicionar ingresos para efectos del impuesto sobre las ventas, mediante liquidación de adición de impuestos, aplicando las presunciones de que tratan los artículos siguientes.”

¹¹ El artículo 756 del Estatuto Tributario fue modificado por el artículo 58 de la Ley 6 de 1992 para permitir la presunción de ingresos en el impuesto sobre la renta.

efectos del impuesto sobre la renta, se entiende en el sentido de que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios ha omitido ingresos, “constitutivos de renta líquida gravable”, esto es, aquella renta que se obtiene cuando ya se ha surtido el proceso de depuración a que alude el artículo 26 del Estatuto Tributario.

5. Sobre la aplicación simultánea de las aludidas presunciones

5.1 Observa la Sala que los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario parten de supuestos diferentes para adicionar ingresos gravados, así, la presunción contenida en el artículo 755-3 ib tiene como presupuestos principales la existencia de indicios graves de los cuales se pueda interpretar que las consignaciones realizadas en las cuentas bancarias o de ahorro, de terceros, o en cuentas del contribuyente que no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos derivados de las operaciones realizadas por este.

La presunción establecida en el artículo 760 ib, parte del presupuesto de que el contribuyente no reporta compras destinadas a operaciones gravadas, omitiendo informar costos con el ánimo de omitir ingresos. Por esto, el legislador busca castigar el no registrar la totalidad de las compras efectuadas y se toman como ingreso.

5.3 Para la Sala, contrario a lo afirmado por el a quo, por tratarse de hechos económicos diferentes, si es procedente la aplicación simultánea de las presunciones establecidas en los artículos 760 y 755-3 del Estatuto Tributario, circunstancia que fue debidamente sustentada en los actos demandados.

En la liquidación oficial de revisión la DIAN, señaló lo siguiente:

“RENTA LÍQUIDA GRAVABLE A ADICIONAR POR \$29.913.000, EQUIVALENTE AL 15% DE \$199.421.325, EN APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 755-3 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO”.

“... ”

La información bancaria que se tiene en cuenta para establecer la presunción consagrada por la norma citada, (artículo 755-3 del E.T.) es la que se relaciona más adelante, suministrada por cada una de las entidades mediante respuestas a los requerimientos

ordinarios números 000072; 000082 y 000083 de Octubre 27 de 1999 enviados a su orden a Bancolombia, al Banco Santander y a Conavi, y en atención a estos, tales entidades enviaron fotocopias de los extractos del movimiento de cada una de las cuentas, advirtiendo que se han tenido en cuenta únicamente las consignaciones netas, o sea que se han excluido las reconsignaciones de cheques devueltos y los traslados entre cuentas”.

“ ...

El cálculo de la renta líquida por la presunción de que trata la norma citada párrafos atrás, se calculó así:

Total de las consignaciones netas realizadas durante 1997	401.246.325
Menos Ingresos informados en la declaración de renta 1997	<u>201.825.000</u>
Diferencia	199.421.325
Porcentaje de presunción	<u>0.15%</u>
Renta líquida por presunción que se adicionará	29.913.000

“ ...

ADICIÓN DE RENTA LÍQUIDA POR VALOR DE \$53.361.000, POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS. (ARTÍCULO 760 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO)

“ ...

Ahora bien, con motivo de las respuestas a los requerimientos especiales proferidos al contribuyente por los bimestres 1º a 6º de 1997 y radicadas bajo los números 42546, 42547, 42548, 42549, 42550 y 42551 de junio 14 de 2000, el contribuyente aporta relaciones soportadas con facturas de compras que constituyen costo, las cuales exceden los valores contabilizados de acuerdo con el siguiente detalle...”¹²

“ ...

La anterior omisión del registro de compras por valor de TREINTA Y UN MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL SEISCIENTOS CINCUENTA Y OCHO PESOS (\$31.856.658) tiene como consecuencia el establecimiento de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras destinadas a operaciones gravadas de conformidad con lo establecido en el artículo 760 del Estatuto Tributario así:

Porcentaje de utilidad bruta = $\frac{\text{Renta bruta operacional 1997}}{\text{Ingresos brutos operacionales 1997}}$

Ingreso gravado omitido = $\frac{\text{compras omitidas}}{100\% - \% \text{ utilidad bruta 1997}}$

Ingresos brutos operacionales = \$201.825.000

¹² Folio 16 exp.

Renta bruta operacional = 81.350.933
Porcentaje de utilidad bruta = \$0.403 = 40.3%

Ingreso gravado omitido = $\frac{\$31.856.658}{59.70}$ = \$53.361.000

5.4 Según lo expuesto, se trata de hechos económicos diferentes que no se contraponen, los que fueron debidamente identificados y valorados por la administración, razón por la que es procedente su aplicación simultánea. Prospera el cargo.

5.5 Por otra parte, anota la Sala que, contrario a lo afirmado por el a quo, no existe norma en el Estatuto Tributario que prohíba la aplicación simultánea de las presunciones contempladas en los artículos 755-3 y 760 del Estatuto Tributario.

6. Habida consideración de que la Administración podía aplicar las presunciones establecidas en los artículos 755-3 y 760 del E. T. lo que conduce a la revocatoria del pronunciamiento del Tribunal, le corresponde a la Sala analizar el argumento planteado en la demanda, que no fue considerado por el a quo, según el cual, el artículo 760 del Estatuto Tributario permite adicionar ingresos por omisión en el registro de compras pero no se pueden desconocer los correspondientes impuestos descontables.

Lo anterior, para garantizar el principio de congruencia y de igualdad de las partes o simetría procesal, que se informan, ambos, en el derecho a la tutela judicial efectiva –que le impone el estudio y decisión de todo lo reclamado por el actor-, en el derecho de contradicción –que le asegura al demandado que únicamente está llamado a resistirse a lo que le fue formulado de manera expresa- y el derecho a la igualdad –que supone relativa paridad de las partes, sin que pueda encontrarse ninguna de ellas en situación de inferioridad jurídica-.

6.1 Del alegado reconocimiento de impuestos descontables (aplicación del artículo 760 del Estatuto Tributario)

Según el demandante: “... como al decir de la Administración no existían soportes y por ello lo solicitado como compras a la postre se convierten en INGRESO (Artículo 760 del E.T.) y por el principio del non bis ídem, las dichas compras

*deben contener un componente de IVA (Impuesto descontable) que la misma Administración no puede desconocer*¹³.

La Sala precisa que el impuesto sobre las ventas, pagado en la adquisición de bienes o servicios que no deba ser tratado como descontable, será deducible del impuesto sobre la renta, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario y demás condiciones fijadas en el Capítulo V, Título I del Libro I del Estatuto Tributario. Con lo anterior, se excluye la posibilidad de que quede a criterio del contribuyente optar por cualquiera de los beneficios mencionados, pues si legalmente el impuesto pagado debe ser tratado como descontable y el contribuyente no lo utiliza, tampoco podrá llevarlo como costo o gasto deducible del impuesto sobre la renta.¹⁴

La presunción de ingresos prevista en el artículo 760 del E.T. parte del presupuesto de que cuando el contribuyente omite informar compras destinadas a operaciones gravadas omite reportar costos con el fin de omitir ingresos. En estos eventos, los hallazgos que se determinen repercuten en los ingresos pero no en los costos declarados.

Por esto, el artículo 760 del Estatuto Tributario dispone que: *“El impuesto que originen los ingresos así determinados, no podrá disminuirse mediante la imputación de descuento alguno”*, así, una vez determinado el ingreso presunto gravado, este se toma como renta líquida sobre la que se calcula el impuesto correspondiente, que, a su vez, no puede disminuirse con ningún descuento.

Adicionalmente, la norma en cita permite a la DIAN presumir ingresos gravados en cabeza del responsable del impuesto, si detecta que éste omitió registrar compras, pero una vez la DIAN aplique la presunción de ingresos, la carga de la prueba se traslada al contribuyente.

Sin embargo, en la demanda el actor se limitó a alegar que el artículo 760 del Estatuto Tributario permite adicionar ingresos por omisión en el registro de compras pero no se pueden desconocer los correspondientes impuestos descontables, sin aportar pruebas tendientes a refutar las inconsistencias

¹³ Folio 46 c.p.

¹⁴ Cf. Sentencia del consejo de Estado, Sección Cuarta, del 28 de agosto de 2013, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 19004.

detectadas entre las facturas aportadas por el mismo contribuyente y las cifras reflejadas en la contabilidad, razón por la cual no desvirtuó la legalidad de los actos administrativos demandados. No prospera el cargo.

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

FALLA

1. **REVÓCASE** la sentencia del 24 de noviembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de San Andrés, Providencia y Santa Catalina en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurado por Manuel Enrique Álvarez Acevedo contra la DIAN. En su lugar, se dispone.
2. **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda.
3. **Reconócese** personería para actuar como apoderado de la DIAN al abogado Juan Carlos Díaz García.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente
Ausente con excusa

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ