

**BONOS DE SOLIDARIDAD PARA LA PAZ - Sujetos pasivos y base gravable / PROCEDIMIENTO DE COBRO DE LOS BONOS DE SOLIDARIDAD PARA LA PAZ - Difiere sustancialmente de la liquidación oficial de revisión / RECURSO DE REPOSICION - Procede contra la Resolución que liquida oficialmente los Bonos de Solidaridad**

La Sala observa que la Ley 487 de 1998 estableció a cargo de las personas naturales y jurídicas que reunieran las condiciones prescritas en el artículo 3º íb., una inversión forzosa en bonos de solidaridad para la paz durante los años 1999 y 2000, la cual se calculaba con base en el patrimonio líquido poseído a 31 de diciembre de 1998, en los términos previstos en el artículo 4º íb. Ahora bien, aunque la citada Ley establece facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario contra quienes no realicen la citada inversión, lo hagan de manera extemporánea, o la realicen por una suma menor a la que corresponda, tales facultades se contraen únicamente a la determinación del monto de la base de liquidación y a cuantificar el valor total de la inversión, es decir, que ello no implica la revisión de los factores que hacen parte de declaración de renta de los obligados a invertir en bonos de solidaridad, máxime cuando la base para su determinación únicamente se realiza con fundamento en el patrimonio líquido del contribuyente sin observar cualquier otro dato consignado o liquidado en la declaración privada, como sí ocurre con la liquidación oficial de revisión establecida en el artículo 702 E.T., que le permite a la Administración verificar de fondo todos los valores consignados en el denuncia rentístico. De otra parte, la naturaleza del acto y el procedimiento para la determinación de la inversión en mención, difiere sustancialmente de la liquidación oficial de revisión prevista en el artículo 702 E.T., pues mientras la primera, se realiza a través de una Resolución contra la cual procede el recurso de reposición, la liquidación oficial de revisión sólo puede ser proferida una vez ha sido enviado al contribuyente el requerimiento especial y contra ella se puede interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 720 íb.

**PROVISION PARA PASIVOS ESTIMADOS - No es deducible hasta tanto no sea contabilizada como un costo o gasto real / COSTOS Y DEDUCCIONES - Su causación se presenta sólo cuando nace la obligación / OBLIGADOS A LLEVAR CONTABILIDAD - La causación de costos y deducciones se produce sólo cuando nace la obligación**

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas para comerciantes (PUC), los entes económicos pueden realizar una estimación de sus costos y gastos, porque existe la posibilidad de que se hagan efectivos o reales posteriormente en un valor o monto que se calcula por aproximación. Lo anterior permite señalar que existen costos o gastos reales y estimados. Ahora bien, la estimación de tales costos y gastos se hace reconociendo en el respectivo ejercicio contable, una provisión en los pasivos, concretamente en la cuenta 2605, la cual, una vez se hace efectivo o *real* el costo o gasto, debe reclasificarse en la cuenta del pasivo en la que se refleje la obligación como tal y ajustarse por defecto la respectiva provisión al valor exacto de la erogación. No obstante, la Sala debe precisar, que contrario a lo estimado por el Tribunal y por la parte demandada, tal estimación de costos o gastos tiene reconocimiento contable pero no fiscal<sup>1</sup>, por cuanto de conformidad con los artículos 59 y 105 E.T., la causación del costo o deducción, para los obligados a

---

<sup>1</sup> En materia tributaria las provisiones deducibles son taxativas y corresponden a las previstas en los artículos 112, 145 y 146 del E.T.

llevar contabilidad como ocurre en el *sub lite*, se presenta sólo cuando nace la obligación. Entonces, para la fecha en que se *estima* el costo o gasto y se hace la provisión, todavía no ha surgido la obligación y, por tanto, no puede ser reconocida para efectos tributarios, de acuerdo con las normas antes citadas, sino hasta el momento en que sea contabilizado como un costo o gasto real. Es por lo anterior, que la actora no podía haber solicitado la deducción en el año gravable 1998.

**DEVOLUCION DE BIENES VENDIDOS - Al no estar debidamente soportada se rechazan / PAGOS POR GARANTIAS DE BIENES VENDIDOS - Se rechazan al no existir soportes adecuados**

De la revisión de los documentos que obran en el cuaderno de antecedentes como pruebas de las garantías por valor de \$85.000.000, que según la demandante corresponden a giros directos que se realizaron por garantías que inicialmente fueron rechazadas por funcionarios de WILLARD y que posteriormente fueron reconsideradas y aceptadas, se advierte que para tales pagos no existe soporte contable y la relación que se adjunta a folios 101 a 103 c.a., no indica los valores discriminados de las devoluciones, sino que se limita a enlistar el número de baterías “rechazadas” en diferentes ciudades del país y al final consigna el valor promedio de las baterías. Además se observa que tal listado no está suscrito por revisor fiscal ni funcionario de la sociedad demandante. En cambio, se advierte que la certificación de revisor fiscal en la cual fundamenta su alegato la sociedad actora, sólo se hace respecto de las garantías reconocidas y que fueron aceptadas por la DIAN, por cuanto de ellas existe pleno sustento probatorio del valor solicitado por \$261.325.454. Por tal motivo tal certificación no puede tener el alcance pretendido por la demandante para soportar la suma que es ahora objeto de controversia. En tales condiciones, se observa, que correspondía a la demandante demostrar mediante pruebas idóneas, la procedibilidad de las devoluciones reclamadas a la Administración, sin embargo ni en vía gubernativa ni ante esta jurisdicción, desplegó actividad probatoria alguna que permitiera tener certeza sobre los pagos a los que se ha hecho referencia y el concepto de los mismos.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**MAGISTRADA PONENTE: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de octubre de dos mil nueve (2009).

**Radicación número: 08001-23-31-000-2003-01071-01(16736)**

**Actor: BATERIAS WILLARD S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## **FALLO**

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 7 de febrero de 2007, mediante la cual el Tribunal Administrativo del Atlántico, denegó las pretensiones de la demanda contra los actos administrativos por los cuales la Administración de Impuestos Nacionales de Barranquilla modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta del año gravable 1999, presentada por la sociedad actora.

## **ANTECEDENTES**

La sociedad demandante presentó declaración de renta por el año gravable 1999, el 7 de abril de 2000, en la que liquidó un saldo a favor de \$152.465.000<sup>2</sup>, cuya devolución fue solicitada por la actora el 31 de agosto de 2000<sup>3</sup>.

La Administración mediante auto de trámite 0132 de 9 de octubre de 2000<sup>4</sup>, decidió suspender por 90 días el trámite de la solicitud de devolución, para verificar algunos renglones de la declaración.

Como consecuencia de la anterior investigación, se profirió Requerimiento Especial 020632001000016 de 19 de febrero de 2001<sup>5</sup>, en el que se propuso modificar la liquidación privada, por cuanto el contribuyente no pudo demostrar el total de costos, deducciones, devoluciones, rebajas y descuentos en ventas y por garantías de baterías, todo lo cual ascendió a la suma de \$800.807.013. Además adicionó ingresos por ajuste a la cuenta de provisión general de cartera a diciembre 31 de 1999, por valor de \$43.320.668. Por lo anterior propuso un saldo a pagar de \$615.689.000 y se liquidó sanción por inexactitud de \$472.710.000.

La contribuyente dio respuesta oportuna al requerimiento especial<sup>6</sup> y la Administración profirió Liquidación Oficial de Revisión 020642001000225 de 19 de noviembre de 2001<sup>7</sup>, en la que revocó algunas de las glosas del requerimiento especial y, en consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$275.529.000 y la sanción por inexactitud en \$263.381.000.

---

<sup>2</sup> Fl. 963 c.a.

<sup>3</sup> Fl. 964 c.a.

<sup>4</sup> Fls. 856 a 857 c.a.

<sup>5</sup> Fl. 409 c.a.

<sup>6</sup> Fl. 322 c.a.

<sup>7</sup> Fls. 307 a 319 c.a.

Contra el anterior acto la sociedad actora interpuso recurso de reconsideración<sup>8</sup>, decidido por la Administración en la Resolución 020662002000008 de 29 de noviembre de 2002<sup>9</sup>, en el que modificó el acto recurrido en el sentido de determinar como saldo a pagar \$81.026.000 y sanción por inexactitud de \$160.341.000.

## LA DEMANDA

La sociedad actora, por intermedio de apoderado, formuló demanda en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, a través de la cual pretende la nulidad de los actos administrativos antes mencionados y, a título de restablecimiento del derecho, se deje en firme la liquidación privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999.

Cita como normas violadas los artículos 107, 647, 702 y 777 del Estatuto Tributario.

El concepto de violación se sintetiza así:

Manifiesta que el artículo 702 del E.T. establece la facultad para practicar por una sola vez la liquidación oficial de revisión, no obstante, la Administración, mediante Resolución 0001060 de 19 de septiembre de 2001, modificó la liquidación privada del impuesto de renta de 1999 presentada por la actora, por lo que ya no tenía competencia para practicar la que ahora se demanda y por tal razón es nula.

En cuanto a las glosas de fondo formuladas por la Administración expuso lo siguiente:

### **1. Asesorías técnicas por \$16.000.000 (Exide Corporation).**

Indica que la demandada rechazó este pago porque no aparece en las cuentas del Balance de Prueba a diciembre 31 de 1999. Al respecto sostiene que esta no es causal de rechazo para una expensa ordinaria, cuyo pago en el año gravable 1999

---

<sup>8</sup> Fls. 54 a 62 c.a.

<sup>9</sup> Fls. 23 a 44 c.a.

se acreditó en la respuesta al requerimiento especial, con copia del comprobante de contabilidad respectivo y de los documentos de la transferencia bancaria a favor de *Exide Corporation*.

Afirma que para este gasto se hizo una provisión en 1998, lo cual no significa que se hubiera contabilizado en dicho año, pues no se causó ni se solicitó su deducción en ese período gravable, sino que lo que se demuestra es que se pagó en 1999.

## **2. Devoluciones, descuentos y rebajas por \$454.325.000**

Precisa que las ventas de baterías en 1999 ascendieron a \$13.280.352.000 y, que respecto de tales ventas, la sociedad demandante otorga garantía en la que se deja constancia de que en caso de fallas por defecto de fabricación, se reemplazará la batería por una totalmente nueva durante los primeros 12 meses a partir de la fecha de compra.

Afirma que la mencionada garantía es una obligación según Resolución 0645 de 17 de mayo de 1982 de la Superintendencia de Industria y Comercio, que exige a los fabricantes de baterías otorgar garantías de calidad, funcionamiento y servicios por el término de un año.

Señala que el procedimiento contable de tales garantías es el siguiente:

- (i) Las baterías que presentan defectos son devueltas a Peláez Hermanos S.A. (principal vendedor), quien envía a la actora la relación de las baterías para su reposición y descarga de la cuenta de proveedores.
- (ii) La relación de las baterías defectuosas es recibida por funcionarios de la actora, quienes elaboran las respectivas planillas. Sobre éstas últimas indica que en la respuesta al requerimiento especial se aportaron a título demostrativo dos de ellas, sin embargo la Administración indicó que tales planillas no tienen numeración consecutiva, lo cual no es una omisión legal pues no se trata de facturas respecto de las que sí se exige ese requisito (art. 617 E.T.).
- (iii) Con base en las planillas de baterías con desperfectos, se elaboran las respectivas notas crédito (fls. 504-509) en donde se reversa la operación de ventas.

Manifiesta que las garantías concedidas cuentan con el aval del Revisor Fiscal, quien en su condición de contador público, certificó que el total de garantías de baterías defectuosas reconocidas fue de \$454.325.454 (cuenta 41750510).

Expone que de conformidad con el artículo 9 de la Ley 145 de 1960, el certificado de contador público se presume fidedigno y, según el artículo 10 de la Ley 43 de 1990, el contador da fe pública en materia contable. Agrega que acorde con lo dispuesto en el artículo 777 del E.T., las certificaciones de Contador Público son pruebas suficientes para la Administración de Impuestos, como la misma parte demandada lo expone en el Concepto 177347 de 25 de agosto de 1992, del cual transcribe algunos apartes.

### **3. Sanción por inexactitud.**

Sostiene que la demandante no se encuentra dentro de ninguna de las cuatro causales que establece el artículo 647 E.T., porque no hubo omisión de ingresos ni inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, retenciones o anticipos inexistentes, como tampoco se incluyeron datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados en la declaración de renta del año gravable 1999, que hubieran generado un menor impuesto.

Indica que existen en el caso diferencias de criterios con la Administración en cuanto a las garantías de baterías, lo cual es un gasto real y no constituye una deducción inexistente. Agrega que la objeción por gastos efectuados en el exterior, tampoco es inexistente. Sobre este punto transcribe apartes de diferentes sentencias del Consejo de Estado.

## **LA OPOSICIÓN**

La UAE-DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos.

Explica que la Resolución 001060 de 19 de noviembre de 2001 proferida por la Administración, tiene su origen en la Ley 487 de 1998 que consagró la inversión forzosa en bonos de solidaridad para la paz para todos los contribuyentes personas jurídicas durante los años gravables 1999 y 2000. Agrega que la

mencionada Resolución fue revocada al encontrar que la demandante había suscrito los mencionados bonos.

Señala que el acto en mención no revisa la declaración de renta de 1999, ni modifica las bases gravables o determina una nueva liquidación privada al contribuyente, pues se limita a liquidar una obligación en la que se toma como base algunos de los renglones de la declaración de renta año gravable 1998.

Con fundamento en lo anterior, afirma que el mencionado procedimiento administrativo es completamente diferente al establecido en el artículo 702 y siguientes del E.T., para la revisión de las declaraciones tributarias, por lo que se demuestra que la Administración no perdió competencia para modificar la liquidación privada de la actora.

Sostiene, en cuanto al desconocimiento del pago de la asesoría técnica, que no está probada la causación en el año gravable 1999, sino el pago, con los documentos a que hace referencia el demandante. Agrega que con el comprobante de contabilidad lo que se demuestra es la contabilización de la provisión en el año gravable 1998, cargado a la cuenta 2605, que según los artículos 14 y 15 del Decreto 2650 de 1993, dichos cargos corresponden al valor de los pagos parciales o totales efectuados o a traslados o a cuotas por pagar al finalizar el ejercicio.

Señala que el anterior manejo contable es procedente para el año gravable 1998, pero, para el período objeto de estudio, no se observa lo establecido en el artículo 104 E.T.

En relación con el rechazo de devoluciones, rebajas y descuentos, aclara en primer término, que con ocasión del recurso de reconsideración la Administración le reconoce la suma de \$261.325.454 por baterías en mal estado devueltas, lo cual fue demostrado en vía gubernativa.

Frente al desconocimiento de \$85.000.000 por reconocimiento de baterías inicialmente rechazadas por funcionarios de Willard y posteriormente reconsideradas y aceptadas y \$108.000.000 por bonificación a Peláez Hermanos S.A., ratifica lo expuesto en la resolución que falla el recurso de reconsideración, por cuanto como respaldo probatorio, la actora aporta el cálculo hecho por el

revisor fiscal en una hoja de trabajo, donde multiplica 2.562 baterías por un precio promedio que no explica de dónde proviene.

Indica que en los auxiliares de la cuenta con código contable 4175-05-10 Garantías Baterías, se encontró que se realizaron pagos sistemáticos en forma mensual, según comprobantes de egresos cuyo único soporte es un documento llamado solicitud de cheques y por los mismos valores, lo que ascendió a la suma de \$193.000.000.

Manifiesta que no es posible tener como medio de prueba idóneo, las notas crédito elaboradas sin la constancia del recibo de las baterías por la posible devolución de estas por garantías, lo que no demuestra la veracidad de la devolución, como lo exige el artículo 774 numeral 2° E.T. Agrega que los pagos por devolución de baterías amparadas por garantía, son sistemáticos, mensuales y por valores idénticos, por lo que llama la atención que mensualmente se den exactamente las mismas devoluciones y ello lleva a concluir que, el contribuyente de manera 'acomodada', maneja dicho valor para disminuir los ingresos registrados en su declaración de renta.

Indica que para la deducción de un costo o gasto es necesario además de la prueba del pago, cumplir con los requisitos del artículo 107 del E.T., en relación con la necesidad, proporcionalidad y la relación de causalidad con la actividad productora de renta.

En cuanto a la alegada violación del artículo 777 E.T. sostiene que la misma norma dispone que la entidad demandada tiene la facultad de hacer las verificaciones pertinentes y, en el caso, no se cuestiona la contabilización de las deducciones sino su procedibilidad en la declaración de renta.

Finalmente, frente a la sanción por inexactitud, señala que los \$193.000.000 a que se ha hecho referencia, corresponden a una cifra reportada por el contribuyente para disminuir ingresos que han debido ser declarados y pagar sobre ellos el impuesto correspondiente. Agrega que el rechazo de las deducciones se hizo por falta de demostración de la causación de las mismas, por lo que se tornan inexistentes.

## **LA SENTENCIA APELADA**



El Tribunal Administrativo del Atlántico negó las pretensiones de la demanda.

En relación con la falta de competencia de la Administración para practicar la liquidación de revisión, estimó el *a quo*, con fundamento en la copia de la Resolución 001060 del 19 septiembre de 2001 por la que se determinó el valor de la inversión en Bonos de Paz a cargo de la sociedad actora, que tal decisión no implicó modificación alguna a la declaración de renta del año gravable 1999, presentada por la demandante.

Frente al rechazo del gasto efectuado en el exterior por asesoría técnica, considera que la demandante confirma que realizó una provisión por la suma de \$16.000.000 en el año 1998, pero fue cancelada en 1999. Indica que conforme a los artículos 104, 105, 574 y 575 del E.T. en concordancia con el 9° y 48 del Decreto 2649 de 1993, las deducciones de los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, como ocurre en el caso y no fue desvirtuado por la actora, se entienden realizadas en el año o período gravable en que se causen, aun cuando no se hayan pagado todavía, entendiéndose causada la deducción, cuando nace la obligación de pagarla aunque no se haya hecho efectivo el pago.

Sostiene que si la actora no registró la totalidad de operaciones correspondientes al año gravable 1998, bien pudo modificar su declaración de renta del respectivo período fiscal, dentro de los dos años establecidos en el artículo 588 E.T., pero no proceder a registrar gastos que no se declararon en la declaración privada del año gravable 1998 en la de 1999.

En relación con las devoluciones, rebajas y descuentos, el Tribunal aclara que en la resolución que decidió el recurso de reconsideración, la demandada sólo consideró como no probada la suma de \$193.000.000, que el contribuyente declaró así: (i) \$85.000.000 por giros directos que reconocen baterías inicialmente rechazadas por el contribuyente, pero que posteriormente fueron consideradas y aceptadas por la demandante y (ii) \$108.000.000 cancelados como bonificación a la empresa Peláez Hermanos S.A. por volumen de compras.

Luego de analizar el certificado de revisor fiscal, la relación de baterías rechazadas por garantía a Peláez Hermanos S.A. y el listado de bonificación por volumen de compras, concluye que la mencionada relación hecha a mano, no

otorga total credibilidad sin ningún otro documento que permita demostrar la realidad de tales devoluciones y posteriores reconocimientos de garantías que indiquen el valor exacto devuelto por concepto de las baterías en mal estado, con las que se pueda conciliar el monto de \$85.000.000, que según el actor corresponde a 2.562 baterías devueltas por valor de \$33.177 cada una.

Sobre el descuento de \$108.000.000, afirma que no se aportó al expediente material suficiente para demostrarlo, pues en el listado registra varias sumas en manuscrito de \$9.000.000 como “giros directos entregados como bonificación por volumen de compras según certificación de Peláez Hermanos”, al lado de las cuales aparecen números que tienen un escrito de “son números de cheques”, con lo que no se acredita el derecho de la mencionada sociedad a la bonificación.

En cuanto a la certificación del revisor fiscal estima que si bien es prueba contable de conformidad con el artículo 777 del E.T., no es demostrativa de los correlativos derechos y obligaciones que originaron el pago cuestionado, como tampoco de la relación de causalidad que dicho gasto tiene con la actividad productora de renta, según lo prescrito en el artículo 107 íb.

Finalmente, en cuanto a la sanción por inexactitud, advierte el Tribunal que no se trata de una diferencia de criterios sobre el derecho aplicable sino de la no aplicación de las normas pertinentes que son obligatorias.

## **EL RECURSO DE APELACIÓN**

**La parte demandante** sustenta el recurso con fundamento en los mismos argumentos expuestos en la demanda.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandada** afirma que comparte las consideraciones del Tribunal en relación con los tres aspectos que modificaron la liquidación privada de la sociedad demandante, correspondiente a la vigencia fiscal de 1999.

Reitera, en relación con la deducción por asesorías técnicas en el exterior, que la actora no tiene registro contable de ello en el año que se revisa, por lo que mal puede ser aceptado un gasto con la mención de haberse incurrido en él y cuando

no se cumplieron las exigencias del artículo 104 inciso 3° del E.T., a las cuales estaba sometida la actora por estar obligada a llevar libros de contabilidad.

Precisa que como los gastos efectuados al exterior no están en los registros contables de la vigencia 1999, no pueden ser reconocidos y menos aún si se extracta de la certificación contable que esta suma aparece registrada en el año 1998.

En relación con el rechazo parcial de devoluciones, rebajas y descuentos, reitera que los documentos aportados para comprobar que se incurrió en el gasto, como son las notas débito sin la constancia del recibo de las baterías por los beneficiarios, sólo constituyen indicios y no tienen valor probatorio para refutar el rechazo oficial, además que los soportes del revisor fiscal son notas elaboradas en formatos simples y fotocopiados, sin numeración consecutiva del recibo de las baterías. Agrega que sobre este punto se remite a lo señalado en el acta de la inspección tributaria.

Finalmente solicitó que se confirme la sanción por inexactitud.

La **demandante** no intervino en esta oportunidad procesal.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

**La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación** solicitó que se confirme la sentencia apelada.

En primer término explica que no procede el cargo formulado por el recurrente en cuanto a la violación del artículo 702 E.T., porque en el presente asunto no se modificó la liquidación privada ni se profirió liquidación de revisión, facultad que no se cumple al verificar que la inversión forzosa se hubiere realizado.

En cuanto a la provisión realizada en 1998 por \$16.000.000, es necesario tener en cuenta que de acuerdo con las pruebas aportadas al proceso, al realizar el pago de los honorarios a *EXIDE* en el año 1999, la demandante contabilizó debitando de la cuenta 26051505 que corresponde a pasivos estimados y provisionados para costos y gastos, por lo que concluye que la sociedad recurrente contabilizó el valor de la apropiación en 1998 y, por tanto, en ese año se causó el costo o gasto

relacionado con los honorarios cuestionados, por lo que procedía en ese año su deducción según el artículo 104 E.T.

De otra parte afirma que, en cuanto a los llamados giros directos por \$85.000.000, no existen pruebas documentales que permitan establecer que lo relacionado en las planillas corresponda al pago por garantías hechas efectivas por parte de los compradores. Agrega que tampoco existe prueba de las bonificaciones por compras realizadas a Peláez Hermanos y las certificaciones de los contadores públicos no son suficientes, razón por la que si el gasto no está probado no es posible realizar el análisis frente a las exigencias del artículo 107 E.T.

Finalmente señala que en el caso no existe diferencia de criterios, pues lo que se observa es que las cifras denunciadas no fueron completas y verdaderas, lo que constituye una conducta sancionable en los términos del artículo 647 E.T.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

De acuerdo con los términos del recurso de apelación, corresponde a esta Corporación determinar la legalidad de los actos acusados mediante los cuales se modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año gravable 1999, presentada por la sociedad actora, de acuerdo con los cargos formulados en la demanda.

#### **1. Violación del artículo 702 del Estatuto Tributario.**

La Sala observa que la Ley 487 de 1998 estableció a cargo de las personas naturales y jurídicas que reunieran las condiciones prescritas en el artículo 3º íb., una inversión forzosa en bonos de solidaridad para la paz durante los años 1999 y 2000, la cual se calculaba con base en el patrimonio líquido poseído a **31 de diciembre de 1998**, en los términos previstos en el artículo 4º íb.

Ahora bien, aunque la citada Ley establece facultades de investigación, determinación, discusión y cobro previstas en el Estatuto Tributario contra quienes no realicen la citada inversión, lo hagan de manera extemporánea, o la realicen por una suma menor a la que corresponda, tales facultades se contraen únicamente a la determinación del monto de la base de liquidación y a cuantificar

el valor total de la inversión, es decir, que ello no implica la revisión de los factores que hacen parte de declaración de renta de los obligados a invertir en bonos de solidaridad, máxime cuando la base para su determinación únicamente se realiza con fundamento en el patrimonio líquido del contribuyente sin observar cualquier otro dato consignado o liquidado en la declaración privada, como sí ocurre con la liquidación oficial de revisión establecida en el artículo 702 E.T., que le permite a la Administración verificar de fondo todos los valores consignados en el denunciario rentístico.

De otra parte, la naturaleza del acto y el procedimiento para la determinación de la inversión en mención, difiere sustancialmente de la liquidación oficial de revisión prevista en el artículo 702 E.T., pues mientras la primera, se realiza a través de una Resolución contra la cual procede el recurso de reposición<sup>10</sup>, la liquidación oficial de revisión sólo puede ser proferida una vez ha sido enviado al contribuyente el requerimiento especial<sup>11</sup> y contra ella se puede interponer el recurso de reconsideración previsto en el artículo 720 íb.<sup>12</sup>

Acorde con lo anterior, en el *sub examine* se observa, que a la sociedad demandante si bien le fue determinado el valor de la inversión forzosa en bonos de solidaridad para la paz para 1999, mediante Resolución 001060 de 19 de septiembre de 2001<sup>13</sup>, tal actuación de la Administración no implica que se haya hecho uso por parte de la demandada de la facultad de revisión prevista en el artículo 702 E.T., pues como se vio, las dos tienen objetos y trámites diferentes, por lo que carece de fundamento el cargo planteado por la parte recurrente.

## **2. Deducción por asesorías técnicas de *EXIDE CORPORATION***

En relación con este cargo, la parte actora tanto en vía gubernativa como ante esta jurisdicción, ha sostenido que realizó una provisión en 1998 para el gasto de las asesorías técnicas prestadas por sociedad extranjera, que son objeto de cuestionamiento por la DIAN y respecto de las cuales probó que su pago se hizo efectivo en el año gravable 1999, razón por la cual era en esta vigencia fiscal que debía solicitar la deducción.

---

<sup>10</sup> Art. 7° de la Ley 487 de 1998.

<sup>11</sup> Art. 703 E.T.

<sup>12</sup> Salvo que se prescinda del recurso según lo establecido en el párrafo del mismo artículo.

<sup>13</sup> La demandada en el acto que decidió el recurso de reconsideración, señaló que la Resolución 00106 fue revocada por la administración al haberse determinado que la actora había cancelado la inversión forzosa.

Por su parte la DIAN, ha indicado que la actora además de no tener registro contable del pago de las asesorías, no cumplió con los requisitos establecidos en el artículo 104 E.T., en cuanto a la realización de las deducciones para los obligados a llevar contabilidad, argumentos que fueron acogidos por el *a quo*.

Al respecto, la Sala considera del caso precisar algunos aspectos respecto de la provisión de costos y gastos, que es la que corresponde a la cuenta 2605 y en la que la sociedad actora contabilizó en 1998 los \$16.000.000 que fueron rechazados por la demandada.

De acuerdo con el Plan Único de Cuentas para comerciantes (PUC), los entes económicos pueden realizar una estimación de sus costos y gastos, porque existe la posibilidad de que se hagan efectivos o reales posteriormente en un valor o monto que se calcula por aproximación. Lo anterior permite señalar que existen costos o gastos reales y estimados.

Ahora bien, la estimación de tales costos y gastos se hace reconociendo en el respectivo ejercicio contable, una provisión en los pasivos, concretamente en la cuenta 2605<sup>14</sup>, la cual, una vez se hace efectivo o *real* el costo o gasto, debe reclasificarse en la cuenta del pasivo en la que se refleje la obligación como tal y ajustarse por defecto la respectiva provisión al valor exacto de la erogación.

No obstante, la Sala debe precisar, que contrario a lo estimado por el Tribunal y por la parte demandada, tal estimación de costos o gastos tiene reconocimiento contable pero no fiscal<sup>15</sup>, por cuanto de conformidad con los artículos 59 y 105 E.T., la causación del costo o deducción, para los obligados a llevar contabilidad como ocurre en el *sub lite*, se presenta sólo cuando nace la obligación.

Entonces, para la fecha en que se *estima* el costo o gasto y se hace la provisión, todavía no ha surgido la obligación y, por tanto, no puede ser reconocida para efectos tributarios, de acuerdo con las normas antes citadas, sino hasta el momento en que sea contabilizado como un costo o gasto real. Es por lo anterior, que la actora no podía haber solicitado la deducción en el año gravable 1998.

---

<sup>14</sup>**Cuenta 2605 Para costos y gastos:** registra el valor de las apropiaciones mensuales efectuadas por el ente económico para atender obligaciones por concepto de costos y gastos, cuyo monto exacto se desconoce pero que para efectos contables y financieros debe causarse oportunamente, de acuerdo con estimativos realizados.

<sup>15</sup> En materia tributaria las provisiones deducibles son taxativas y corresponden a las previstas en los artículos 112, 145 y 146 del E.T.

Ahora bien, en el caso concreto esta Corporación observa, que la actora con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, aportó copia del registro contable de 1999<sup>16</sup> en el que debitó los \$16.000.000 correspondientes a la cuenta 2605 para el pago de las obligaciones contraídas con EXIDE CORPORATION y además allegó los comprobantes bancarios de los giros realizados a la mencionada sociedad extranjera<sup>17</sup>.

De lo anterior se advierte, en primer término, que tales pagos no son prueba de que la obligación se haya causado en el año gravable 1999, según la regla de causación exigida a los comerciantes en el artículo 104 E.T. Además, el gasto no se reflejó en una cuenta del pasivo real, los pagos realizados no coinciden con el valor provisionado<sup>18</sup> y no existe certeza que los comprobantes bancarios correspondan a los desembolsos por concepto de la asistencia técnica prestada por EXIDE CORPORATION a la sociedad demandante, según el contrato que obra a folios 552 a 564 del cuaderno de antecedentes.

En consecuencia, no prospera el cargo.

### **3. Devoluciones, descuentos y rebajas por \$454.325.000**

En primer término, esta Corporación advierte, como lo hizo el *a quo* y lo manifiesta la demandada, que la Administración en el recurso de reconsideración aceptó como procedente del total de \$454.325.000 inicialmente glosados, la devolución de \$261.352.454, toda vez que la demandante aportó relaciones por los meses de julio y noviembre de 1999, en las que discrimina por tercero el valor devuelto, identifica la referencia de cada una de las baterías, las fechas de producción, de venta y de cambio y concilia los valores contabilizados con base en las notas crédito.

Sin embargo, la demandada no aceptó la devolución por \$193.000.000, que según el contribuyente corresponden a \$85.000.000 de giros directos a los compradores por garantías de baterías dañadas y \$108.000.000 de pagos a Peláez Hermanos por volumen de compras, toda vez que las pruebas aportadas por la demandante

---

<sup>16</sup> Fl. 373 c.a.

<sup>17</sup> Fls. 374 a 378

<sup>18</sup> Cuando el gasto estimado se haya convertido en real, debe realizarse el ajuste pertinente en el período correspondiente, bien sea para aumentar o disminuir el valor estimado inicialmente en la cuenta del pasivo estimado, según lo establece el PUC para la dinámica de la cuenta 2605.

no fueron suficientes para la Administración y porque no se demostró el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 107 E.T.

De la revisión de los documentos que obran en el cuaderno de antecedentes como pruebas de las garantías por valor de \$85.000.000, que según la demandante corresponden a giros directos que se realizaron por garantías que inicialmente fueron rechazadas por funcionarios de WILLARD y que posteriormente fueron reconsideradas y aceptadas, se advierte que para tales pagos no existe soporte contable y la relación que se adjunta a folios 101 a 103 c.a., no indica los valores discriminados de las devoluciones, sino que se limita a enlistar el número de baterías “rechazadas” en diferentes ciudades del país y al final consigna el valor promedio de las baterías. Además se observa que tal listado no está suscrito por revisor fiscal ni funcionario de la sociedad demandante.

En cambio, se advierte que la certificación de revisor fiscal<sup>19</sup> en la cual fundamenta su alegato la sociedad actora, sólo se hace respecto de las garantías reconocidas y que fueron aceptadas por la DIAN, por cuanto de ellas existe pleno sustento probatorio del valor solicitado por \$261.325.454. Por tal motivo tal certificación no puede tener el alcance pretendido por la demandante para soportar la suma que es ahora objeto de controversia.

De otra parte, en cuanto a los pagos por volumen de compras a Peláez Hermanos S.A., esta Corporación advierte que la sociedad actora aportó una relación simple de los montos cancelados<sup>20</sup> en la que se anotan los números de cheques y los valores “*entregados como bonificación por volumen de compras según certificación de Peláez Hermanos S.A.*”.

Igualmente, la demandante en vía gubernativa allegó algunos formatos denominados “solicitud de cheques” y en dos de ellos<sup>21</sup> se observa que en el respectivo comprobante contable se anota el número de cheque y como “detalle” de la operación se registra que corresponde a “*RECONOCI.GTIAS DE BATERIAS*”, todo lo cual contradice el concepto por el cual la sociedad actora afirma se realizó el pago por valor de \$108.000.000, del cual tampoco se anexa la anunciada certificación por parte de Peláez Hermanos.

---

<sup>19</sup> Fl. 105 c.a.

<sup>20</sup> Fl. 98 c.a.

<sup>21</sup> Fls. 451 y 453 c.a.



En tales condiciones, se observa, que correspondía a la demandante demostrar mediante pruebas idóneas, la procedibilidad de las devoluciones reclamadas a la Administración, sin embargo ni en vía gubernativa ni ante esta jurisdicción, desplegó actividad probatoria alguna que permitiera tener certeza sobre los pagos a los que se ha hecho referencia y el concepto de los mismos. En consecuencia no prospera el cargo.

#### **4. Sanción por inexactitud.**

De conformidad con el artículo 647 E.T. constituye inexactitud sancionable la inclusión en las declaraciones tributarias de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes.

Pues bien, en el *sub examine* se observa que la falta de soporte probatorio de la deducción por asesoría técnica y de las devoluciones solicitadas por la demandante en la declaración de renta del año gravable 1999, convierten en inexistentes tales rubros lo que derivó en un menor impuesto a pagar, razón por la cual esta Corporación estima que se configura el supuesto previsto en el artículo antes citado y, en tales condiciones, debe mantenerse la sanción por inexactitud.

Por consiguiente, esta Corporación confirmará la decisión objeto de apelación.

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

#### **F A L L A :**

**CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Se reconoce personería a la doctora ANA ISABEL CAMARGO ANGEL como apoderada de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder que obra a folio 12 del cuaderno principal.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS  
Presidente de la Sección

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ