

## **PRINCIPIO DE CORRESPONDENCIA - Alcance. Proceso de determinación del tributo**

Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere. Confrontados los motivos expresados por la DIAN para desconocer las compras declaradas, tanto en el Requerimiento Especial como en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues se trata del mismo concepto glosado, solo que al inicio, por falta de elementos que le permitieran establecer la realidad de las transacciones, propuso el costo presunto, pero una vez que la contribuyente rindió sus explicaciones y aportó los documentos para acreditar el costo, el ente oficial pudo determinar las transacciones reales, sin que de manera alguna se haya desconocido el derecho de defensa. En consecuencia, la alegada violación al principio de correspondencia no tiene vocación de prosperidad, toda vez que la liquidación oficial se circunscribió a los hechos analizados en el requerimiento especial, sin que fuera necesario ampliar el requerimiento especial, como lo estima la apelante. Además, la actuación de manera alguna menoscabó el derecho de defensa, toda vez que, la parte actora tuvo la oportunidad, y lo hizo, de responder el requerimiento especial, interponer el recurso gubernativo y acudir a la jurisdicción, por lo que la Sala no comparte el concepto del Ministerio Público.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 711**

**COSTOS Y DEDUCCIONES - Tarifa legal probatoria / TARIFA LEGAL PROBATORIA PARA LA PROCEDENCIA DE COSTOS Y DEDUCCIONES - Es un presupuesto del derecho sustancial / CONTRIBUYENTE - debe comprobar la titularidad de todos los conceptos de la declaración de renta / FACTURA - Requisitos. Personas que deben expedirla / DOCUMENTOS EQUIVALENTES - Requisitos / PERSONAS NO OBLIGADAS A EXPEDIR FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE - Requisitos del documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables**

La Sala sostuvo que: "... la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley". Conforme a la norma transcrita, el legislador previó una exigencia para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la exhibición de las facturas correspondientes, con el lleno de los requisitos legales. Están obligados a expedir factura o documento equivalente, para efectos tributarios, los comerciantes, los que ejercen profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o los que enajenen bienes, producto de la actividad agrícola o ganadera, sean o no contribuyentes. A su vez, el artículo 771 - 2, inciso 2, ib establece que los "documentos equivalentes" deben cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ib, esto es, apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, número consecutivo, fecha de su expedición y valor total de la operación. El artículo 618 ib. prevé que los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios tienen la obligación de exigir las facturas o documentos equivalentes y de, exhibirlos cuando la administración tributaria lo exija. El artículo transcrito consagró que para los casos en que no exista la obligación de expedir factura o

documento equivalente, el documento que debe aportarse para probar la respectiva transacción que dio origen a los costos, deducciones e impuestos descontables, debe cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional. El Decreto 3050 de 1997, en el artículo 2, dispuso que, para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontable, la factura o documento equivalente debe, como mínimo, reunir los requisitos exigidos en el artículo 771 - 2 del E.T., sin perjuicio de la obligación, para quien los expida de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes. El mismo decreto, en el artículo 3, prevé que, tratándose de operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente, el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, “será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos: 1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono. 2. Fecha de la transacción. 3. Concepto. 4. Valor de la operación. 5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable”.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 771 - 2 / DECRETO 3050 DE 1997

### **DOCUMENTOS SOPORTE DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES - Requisitos / CARGA DE LA PRUEBA - La tiene el contribuyente para demostrar los costos**

Se observa que la contribuyente aceptó que la relación presentada ante la Administración tenía la inconsistencia detectada pero pretendió justificarla con la impericia de la persona que digitó la información. Tal relación es un documento de carácter privado que, se supone, refleja la verdad de la información que contiene, que en el caso, es la relacionada con el monto de las compras realizadas por la empresa en el periodo en cuestión y, específicamente, la de los respectivos comprobantes de pago. Relación que la empresa preparó, elaboró y aportó al proceso gubernativo con fundamento en la documentación que la misma tenía, por lo que, al tenor de los artículos 252 y 276 del Código de Procedimiento Civil, debe entenderse reconocida implícitamente su autenticidad y es plena prueba en su contra. Ahora bien, si advirtió la equivocación debió corregirla, pues nadie mejor conocía la información para hacerlo, ya que se trata de sus proveedores de quienes debía tener el nombre y documento de identidad correctos, datos básicos para elaborar los correspondientes comprobantes de pago consolidados en la relación. De otra parte, la Administración acudió a la Registraduría Nacional del Estado Civil para verificar la identidad de los proveedores, según consta en el folio 278, y pudo constatar que “tan solo algunas de las identidades corresponden a las relacionadas por el declarante”, hecho no desvirtuado por la demandante, pues no aportó prueba en contra. Por lo anterior, la Sala considera que hizo bien la administración al aceptar como COSTO únicamente las transacciones efectuadas con las personas plenamente identificadas, las cuales son compras que se entienden debidamente soportadas y desconocer las restantes.

### **SANCION POR LIBROS DE CONTABILIDAD - Procedencia. Supuestos**

El Estatuto Tributario, en el artículo 654, indica los casos en que se impone esta sanción, y en el 655 ib establece que equivale al 0.5% “del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición...”. Uno de los supuestos previstos en la norma como hechos irregulares en la contabilidad es: “f) cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y

el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”. En el sub examine, la Administración ordenó practicar inspección contable a la sociedad. El 12 de marzo de 2004, los funcionarios comisionados efectuaron la visita, en la que observaron que en los libros Mayor y Balances, Diario e Inventarios y Balances, “la sociedad tiene registrados sus movimientos contables hasta diciembre de 2002”, según consta en el Acta correspondiente, que obra en el folio 122 y siguientes del expediente. De lo anterior, se advierte que se configuró el hecho sancionable descrito en el literal f) citado, pues el atraso de los libros, entre los extremos señalados en la norma, es superior a cuatro meses, sin que exista justificación alguna, pues si bien la demandante ha sostenido que se debió a una orden impartida por la Fiscalía, esta afirmación no cuenta con soporte probatorio.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 654 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 655

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., treinta (30) de mayo de dos mil once (2011).

**Radicación: 15001-23-31-000-2006-01375-02(17739)**

**Actor: ENFRIADORA Y PASTEURIZADORA EL DIAMANTE LTDA.**

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

**Referencia: FALLO**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la demandante contra la sentencia del 28 de enero de 2009 del Tribunal Administrativo de Boyacá que resolvió:

1 Declarar no probado el cargo de ‘violación a la ley’ endilgado a los actos administrativos acusados en estas diligencias.

2. Como consecuencia de la anterior determinación, negar las pretensiones contenidas dentro de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurada por la Enfriadora y Pasteurizadora El Diamante Ltda., contra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - Tunja, por las razones expuestas en la parte motiva.

3 No hay lugar a condenar en costas.

## ANTECEDENTES

El 16 de julio de 2003, la contribuyente presentó la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del 2001.

La Administración inició investigación contra la demandante, por el programa “denuncias de terceros”. Previos requerimientos ordinarios de información relacionada con la declaración presentada<sup>1</sup>, respuestas e inspección contable<sup>2</sup>, la División de Fiscalización profirió el Requerimiento Especial 20063200400032 del 24 de marzo de 2004, en el que propuso la modificación de la declaración privada.

Contestado el anterior requerimiento, el 30 de noviembre de 2004, la Administración expidió la **Liquidación Oficial de Revisión** 200642004000021<sup>3</sup> por medio de la cual modificó el denuncia tributario en los siguientes renglones: compras, en éste aceptó sólo las transacciones realizadas con personas cuyas cédulas fueron certificadas por la Registraduría Nacional del Estado Civil y reclasificó los costos declarados por gastos financieros; además, impuso sanción por inexactitud y por libros de contabilidad.

Contra la decisión anterior, la demandante interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido mediante **Resolución 200012005000012 del 9 de noviembre de 2005**<sup>4</sup> en el sentido de confirmar la liquidación recurrida.

## LA DEMANDA

La empresa ENFRIADORA Y PASTEURIZADORA EL DIAMANTE LTDA, por intermedio de apoderada, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, demandó la nulidad de los actos administrativos citados y el correspondiente restablecimiento del derecho.

---

<sup>1</sup> Fl. 120

<sup>2</sup> A folio 122 y ss obra el Acta contentiva de la Inspección Contable ordenada mediante Auto de 20 de febrero de 2004, practicada a la sociedad el 12 de marzo del mismo año.

<sup>3</sup> Fl. 18

<sup>4</sup> Fl. 33

Invocó como normas violadas los artículos 29 y 338 de la Constitución Política, 647, 683, 708, 711, 712 lit g), 742, 743, 744 num. 4, 745, 746, 750 y 766 del Estatuto Tributario, 11 de la Ley 446 de 1998, 187 y 246 del Código de Procedimiento Civil, 1 y 18 del Decreto 1001 de 1997 y 2, 3 y 4 del Decreto 3050 de 1997.

El concepto de violación se sintetiza así:

La respuesta al requerimiento especial contiene los documentos que acreditan los costos y deducciones. Se incurrió en error al elaborar la relación de los mismos, razón por la cual, “algunos de los beneficiarios no coincidían con el número de cédula o NIT”. Esta equivocación se debió a *“la impericia e inhabilidad de la persona encargada de la digitación y elaboración de la relación, cuando al ordenar alfabéticamente ésta, erróneamente, trastocó algunas cédulas de los beneficiarios”*. En consecuencia, la determinación del impuesto y las sanciones no se basó en los hechos demostrados en el expediente.

Se desconoció, de manera sistemática, el valor y la oportunidad probatoria prevista en el artículo 708 del Estatuto Tributario, al no ampliar el requerimiento especial y darle la oportunidad de corregir la relación que dio lugar a la modificación oficial del tributo.

La actuación viola los derechos al debido proceso, de defensa y de contradicción de la prueba al no discriminar, en el memorando explicativo del acto liquidatorio, los guarismos y partidas objeto de la modificación, en particular, el nombre de las personas con error en la identificación que dio lugar al rechazo de costos y deducciones declaradas. No existe la debida correspondencia entre la declaración, el requerimiento especial y la liquidación de revisión.

No se cumplieron los requisitos para aplicar la sanción por inexactitud porque los soportes, que justifican los costos y deducciones declarados, se anexaron y fueron acreditados en debida forma.

Es improcedente la sanción por irregularidades en la contabilidad, toda vez que los libros de contabilidad no fueron exhibidos porque habían sido solicitados y puestos a orden de la Fiscalía General de la Nación, hecho constitutivo de fuerza mayor, debidamente probado.

La Administración, en el proceso de determinación oficial del tributo, violó las normas del Estatuto Tributario y desconoció los principios de justicia y equidad que deben revestir sus actuaciones.

### **LA CONTESTACION**

La apoderada de la demandada pidió desestimar las súplicas de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

De las pruebas aportadas por la contribuyente para demostrar el valor declarado en el renglón de compras, algunos comprobantes no cumplen los requisitos legales y solo aceptó los que corresponden a identidades reales.

Se configuran los supuestos legales para imponer sanción por inexactitud, toda vez que las compras rechazadas “no existen ya que no corresponden a identificaciones reales”, así los datos de la declaración no fueron completos y verdaderos.

En la visita practicada, los funcionarios de fiscalización detectaron el atraso en los libros de contabilidad por más de cuatro meses, sin que la contribuyente justificara debidamente este hecho.

Existe correspondencia entre los actos administrativos, los cuales se sustentan en los elementos de prueba recaudados oportunamente. La actuación se ajusta a derecho.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Boyacá, mediante la sentencia apelada, denegó las pretensiones de la demandante.

Luego de hacer un recuento de la actuación surtida en el proceso de determinación, de señalar las normas que regulan la expedición y exigencia de facturas o documento equivalente, precisó que la contribuyente en la declaración tributaria incurrió en inexactitud; que ésta se hizo evidente con la prueba documental que la misma aportó; además que no desvirtuó las glosas propuestas

por la Administración con fundamento en el cruce de información con terceros y la obtenida en la inspección contable.

Además que, los funcionarios, al realizar la inspección, constataron el atraso en la contabilidad, sin excusa que lo justifique.

Concluyó que la demandante no desvirtuó la legalidad de los actos acusados, pues no demostró la fidelidad de los datos consignados en el denuncia rentístico, ni el hecho constitutivo de fuerza mayor que le impidió exhibir los libros de contabilidad.

Precisó que en el proceso administrativo se garantizaron los derechos al debido proceso, de defensa y contradicción invocados como violados por la contribuyente.

### **EL RECURSO DE APELACION**

El apoderado de la sociedad actora, en tiempo, interpuso el recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El Tribunal no valoró las pruebas que demuestran la procedencia de los costos y deducciones declaradas. Los comprobantes de pago elaborados por la contribuyente son el documento equivalente a la factura de compra de leche a personas no obligadas a facturar, por tanto, la supuesta inconsistencia en las planillas de suministro de leche, relacionada con los nombres y números de identificación de los expendedores, es inocua.

La Administración no modificó los ingresos declarados, por ende no es procedente fundamentar la procedencia de la sanción por inexactitud con hechos no discutidos en el proceso.

Insiste en que el acto de determinación oficial no guarda correspondencia con la declaración privada y el requerimiento especial. La liquidación oficial se apartó del acto previo y modificó la base de liquidación del impuesto y las sanciones propuestas inicialmente, haciendo más gravosa la situación de la contribuyente.

El *a quo* no se pronunció sobre la alegada falta de ampliación del requerimiento especial para proponer una nueva determinación del tributo, que le permitiera

controvertir los “hechos nuevos” en que se funda la modificación oficial, los cuales son distintos a los indicados en el acto preparatorio. En el punto cita el Concepto 76976 del 28 de noviembre de 2002.

Insiste en que la demandante no se negó a exhibir los libros de contabilidad, sino que estaba impedida para hacerlo, pues éstos se encontraban en poder de la Fiscalía.

### **ALEGATOS DE CONCLUSION**

La apoderada de **la demandada** pide desestimar los argumentos de la apelante.

La Administración constató que algunas de las personas incluidas en la relación aportada por la contribuyente como vendedoras de leche en la vía no existían.

El hecho de que estas personas no estuvieran obligadas a facturar no releva a la contribuyente de presentar documento idóneo, soporte de los costos pretendidos.

Existe debida correspondencia entre el acto previo y la liquidación oficial del tributo, toda vez que los hechos son similares, pues se rechazan los costos por falta de prueba, sin que fuera necesario ampliar el requerimiento especial.

En la inspección contable el funcionario constató el atraso de la contabilidad y la inexactitud en la declaración al deducir de la renta líquida costos inexistentes, hechos sancionables.

**El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación** solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos demandados.

De la confrontación del requerimiento especial y la liquidación oficial del tributo advirtió que no existe correspondencia entre estos dos actos, pues el último se alejó de las solicitudes propuestas, adicionó nuevos hechos y modificó la argumentación, conceptos y valores, sin que mediara ninguna ampliación o adición al acto previo inicial.



La parte **demandante** guardó silencio en esta oportunidad procesal.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 200642004000021 de 30 de noviembre de 2004 y de la Resolución 200012005000012 del 9 de noviembre de 2005 mediante las cuales, la Administración de Impuestos Nacionales de Tunja pretende modificar la declaración del impuesto de renta del 2001 presentada por la demandante.

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda al considerar que el valor desconocido por la Administración, por concepto de compras, corresponde a las transacciones que la contribuyente realizó con personas naturales, cuyo nombre no coincidió con el número de la cédula de ciudadanía, según certificación de la Registraduría Nacional del Estado Civil; que este hecho constituye inexactitud sancionable; y que la actora no aportó prueba que justifique el atraso en los libros de contabilidad.

La apelante sostiene que la actuación desconoce el principio de correspondencia. Que el Tribunal “tergiversó las argumentaciones”, porque la certificación de la Registraduría fue aportada por ella y no por la Administración. Que tratándose de proveedores no obligados a facturar, los comprobantes de pago son documento “equivalente”, a la factura de compra, para demostrar los costos. Que la inconsistencia que tienen las planillas de suministro de leche es inocua. Que la Administración no modificó los “ingresos” declarados. Que no se configuran los presupuestos de hecho para imponer la sanción por libros de contabilidad.

Conforme al recurso de apelación, la Sala debe resolver si la actuación demandada viola el principio de correspondencia, si la demandante aportó prueba de los costos desconocidos por la Administración y si, se cumplen los supuestos legales para imponer la sanción por libros de contabilidad.

#### **1. Principio de correspondencia.**

Uno de los principios que rigen el proceso de determinación oficial del tributo es el previsto en el artículo 711 del Estatuto Tributario, conforme al cual la liquidación de revisión debe contraerse exclusivamente a la declaración del contribuyente y a

los hechos que hubieren sido analizados en el requerimiento especial o en su ampliación si la hubiere.

La apelante afirma que la administración en la liquidación oficial se apartó del acto previo y modificó la base de liquidación del impuesto y las sanciones propuestas en el acto inicial.

Para establecer si la actuación demandada desconoció este principio, en el cuadro siguiente se indican los ítems que interesan, de éstos los valores declarados, los propuestos en el requerimiento especial y los determinados en la liquidación oficial. Luego se revisaran las razones en que se sustentan, el acto previo y el definitivo, así:

<b>Concepto</b>	<b>Privada</b>	<b>Propuesto RE</b>	<b>LOR</b>
Ventas Brutas	2.745.975.000	2.745.975.000	2.745.975.000
Otros ingresos distintos a los anteriores	1.071.000	1.071.000	1.071.000
Total Ingresos Brutos	2.747.046.000	2.747.046.000	2.747.046.000
<b>TOTAL INGRESOS NETOS</b>	2.747.046.000	2.747.046.000	2.747.046.000
Compras	2.495.572.000	2.059.481.000	1.709.167.000
Salarios y prestaciones	33.426.000	0	33.426.000
Intereses y costos financieros	9.289.000	0	0
Otros costos	107.950.000	0	0
<b>TOTAL COSTOS</b>	2.646.237.000	2.059.481.000	1.742.593.000
Honorarios y comisiones	4.068.000	4.068.000	4.068.000
Salarios, prestaciones y pagos lab	0	7.349.000	10.394.000
Intereses y demás gastos finan.	0	9.289.000	9.289.000
Otras deducciones	19.798.000	165.962.000	165.962.000
<b>TOTAL DEDUCCIONES</b>	23.866.000	186.668.000	189.713.000
Renta líquida	76.943.000	500.897.000	814.740.000
Renta líquida gravable	76.943.000	500.897.000	814.740.000
Impuesto sobre la renta grav	26.930.000	175.314.000	285.159.000
Total impuesto a cargo	26.930.000	175.314.000	285.159.000
Retención por ventas	26.833.000	26.833.000	26.833.000
Total retenciones	26.833.000	26.833.000	26.833.000
Sanciones	0	*255.205.000	**430.957.400
<b>TOTAL SALDO A PAGAR</b>	97.000	403.686.000	689.283.400

\* Sanción por inexactitud \$237.414.000 + Sanción por libros \$17.791.000

\*\* Sanción por inexactitud \$413.166.400 + Sanción por libros \$17.791.000.

1. En cuanto a las **COMPRAS** se observa que:

- En el requerimiento especial, la Administración desconoció el valor del costo declarado y propuso, en su lugar, el 75% de las ventas brutas, esto es, el costo presunto, conforme al artículo 82 del Estatuto Tributario, al encontrar en la verificación indicios de inexactitud, dado que los soportes no cumplían los requisitos legales.

- En la liquidación de revisión tuvo en cuenta los documentos aportados con la respuesta al acto previo. En principio, encontró que las compras ascendían a \$2.326.883.094, monto distinto al declarado, pero como *“en aras de establecer la realidad de las transacciones”* había solicitado a la Registraduría<sup>5</sup> certificar la identidad real de los proveedores, con fundamento en la respuesta de esta entidad<sup>6</sup>, aceptó sólo *“los valores que corresponden a transacciones realizadas con las personas cuyas cédulas fueron certificadas”*, procedimiento del que obtuvo como resultado un total de \$1.709.166.656, por lo que desconoció la diferencia, esto es, \$786.405.000.

Confrontados los motivos expresados por la DIAN para desconocer las compras declaradas, tanto en el Requerimiento Especial como en la Liquidación de Revisión, no existe la alegada falta de correspondencia, pues se trata del mismo concepto glosado, solo que al inicio, por falta de elementos que le permitieran establecer la realidad de las transacciones, propuso el costo presunto, pero una vez que la contribuyente rindió sus explicaciones y aportó los documentos para acreditar el costo, el ente oficial pudo determinar las transacciones reales, sin que de manera alguna se haya desconocido el derecho de defensa.

2. En relación con la **sanción por inexactitud**, que en el caso se impone por incluir en la declaración costos inexistentes, es claro que la base de cuantificación utilizada, en el acto previo y en el liquidatorio, son distintas, pues como lo preceptúa el artículo 647 del E.T., la sanción equivale al 160% *“de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente”*.

En la depuración de la renta<sup>7</sup>, los contribuyentes tienen derecho a restar de los ingresos netos el costo, concepto que afecta la base de determinación del

---

<sup>5</sup> Fl. 278

<sup>6</sup> Fl. 279 y ss

<sup>7</sup> Art. 26 E.T. “La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto

impuesto y, por ende, el saldo a pagar o a favor, según el caso, base de cálculo de la sanción.

Dado que, como se explicó, en el acto preparatorio se propuso el costo presunto porque la Administración no encontró soportes suficientes y, en el definitivo, a partir de la información suministrada por la contribuyente, pudo establecer el costo real, la base sobre la cual se cuantifica la sanción varía. Sin embargo, como el hecho que dio lugar a la sanción es el mismo, es evidente que en el punto existe correspondencia entre los dos actos.

3. Respecto a la **sanción por libros de contabilidad** se observa que, en los dos actos, el monto es idéntico y el hecho por el cual se impone es el atraso superior a cuatro meses, sin justificación suficiente.

En consecuencia, la alegada violación al principio de correspondencia no tiene vocación de prosperidad, toda vez que la liquidación oficial se circunscribió a los hechos analizados en el requerimiento especial, sin que fuera necesario ampliar el requerimiento especial, como lo estima la apelante. Además, la actuación de manera alguna menoscabó el derecho de defensa, toda vez que, la parte actora tuvo la oportunidad, y lo hizo, de responder el requerimiento especial, interponer el recurso gubernativo y acudir a la jurisdicción, por lo que la Sala no comparte el concepto del Ministerio Público.

## **2. Procedencia de los costos - Soportes.**

Sobre el tema, en oportunidad anterior, la Sala sostuvo que: "... la simple realización de costos y deducciones no conlleva su reconocimiento fiscal, pues la obligación tributaria se origina en hechos económicos realizados por un determinado contribuyente, quien debe probar la titularidad de todos los conceptos que hacen parte de la depuración del impuesto, con las formalidades previstas en la ley"<sup>8</sup>.

---

del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. **De los ingresos netos se restan**, cuando sea el caso, **los costos** realizados imputables a tales ingresos, con lo cual **se obtiene la renta bruta**. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley".

<sup>8</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2010, Exp. 16739, C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

El Estatuto Tributario, en el artículo 771 - 2<sup>9</sup> vigente para la época, prevé:

“PROCEDENCIA DE COSTOS, DEDUCCIONES E IMPUESTOS DESCONTABLES. **Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta**, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, **se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos** establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.

Tratándose de documentos equivalentes se deberán cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca.

**PARAGRAFO.** En lo referente al cumplimiento del requisito establecido en el literal d) del artículo 617 del Estatuto Tributario para la procedencia de costos, deducciones y de impuestos descontables, bastará que la factura o documento equivalente contenga la correspondiente numeración.

Conforme a la norma transcrita, el legislador previó una exigencia para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, la exhibición de las **facturas** correspondientes, con el lleno de los requisitos legales.

Están obligados a expedir factura o documento equivalente<sup>10</sup>, para efectos tributarios, los comerciantes, los que ejercen profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o los que enajenen bienes, producto de la actividad agrícola o ganadera, sean o no contribuyentes.

En cuanto a los requisitos de la **factura**, el artículo 617 ib señala que éstos son:

- a. Estar denominada expresamente como factura de venta.
- b. Apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio.
- c. Apellidos y nombre o razón social del adquirente de los bienes o servicios, cuando éste exija la discriminación del impuesto pagado, por tratarse de un responsable con derecho al correspondiente

---

<sup>9</sup> Adicionado por el artículo 3 de la Ley 383 de 1997 “Por la cual se expiden normas tendientes a fortalecer la lucha contra la evasión y el contrabando ...”

<sup>10</sup> Art. 615 E.T.

descuento. [Este literal fue modificado, posteriormente, por el art. 64 L. 788/02].

d. Llevar un número que corresponda a un sistema de numeración consecutiva de facturas de venta.

e. Fecha de su expedición.

f. Descripción específica o genérica de los artículos vendidos o servicios prestados.

g. Valor total de la operación.

h. El nombre o razón social y el NIT del impresor de la factura.

i. Indicar la calidad de retenedor del impuesto sobre las ventas.

A su vez, el artículo 771 - 2, inciso 2, ib establece que los “**documentos equivalentes**” deben cumplir los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 ib, esto es, apellidos y nombre o razón y NIT del vendedor o de quien presta el servicio, número consecutivo, fecha de su expedición y valor total de la operación.

El artículo 618 ib. prevé que los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios tienen la obligación de exigir las facturas o documentos equivalentes y de, exhibirlos cuando la administración tributaria lo exija<sup>11</sup>.

El artículo transcrito consagró que para los casos en que no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente<sup>12</sup>, el documento que debe aportarse para probar la respectiva transacción que dio origen a los costos, deducciones e impuestos descontables, debe cumplir los requisitos mínimos establecidos por el Gobierno Nacional.

El Decreto 3050 de 1997<sup>13</sup>, en el artículo 2, dispuso que, para la procedencia de los costos, deducciones e impuestos descontable, la factura o documento equivalente debe, como mínimo, reunir los requisitos exigidos en el artículo 771 - 2 del E.T., sin perjuicio de la obligación, para quien los expida de hacerlo con el lleno de los requisitos de numeración consecutiva, preimpresión y autorización previa contemplados en las normas vigentes.

El mismo decreto, en el artículo 3, prevé que, tratándose de operaciones realizadas con personas no obligadas a expedir facturas o documento equivalente,

---

<sup>11</sup> Art. 618 [Subrogado art. 76, L. 488/98] **OBLIGACIÓN DE EXIGIR FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE**. A partir de la vigencia de la presente ley los adquirentes de bienes corporales muebles o servicios están obligados a exigir las facturas o documentos equivalentes que establezcan las normas legales, al igual que a exhibirlos cuando los funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados para el efecto así lo exijan.

<sup>12</sup> Art. 616-2 E.T.

<sup>13</sup> Este Decreto derogó expresamente el artículo 18 del Decreto 1001/97

el documento soporte para la procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables, “*será el expedido por el vendedor o por el adquirente del bien y/o servicio, y deberá reunir los siguientes requisitos: 1. Apellidos y nombre o razón social y NIT de la persona o entidad beneficiaria del pago o abono. 2. Fecha de la transacción. 3. Concepto. 4. Valor de la operación. 5. La discriminación del impuesto generado en la operación, para el caso del impuesto sobre las ventas descontable*”.

### **El Caso Concreto:**

Es un hecho no discutido que la demandante compró leche “a borde de carretera” a personas naturales no obligadas a facturar, por lo que conforme a lo expuesto antes, el documento soporte de los costos será el expedido por el adquirente, pero en todo caso, debe cumplir los requisitos legales.

Según los actos acusados, en la verificación inicial de los documentos que allegó la contribuyente en “*6 carpetas con soportes de la compra de leche en hojas de trabajo*” pudo establecer que las compras ascendían a \$2.326.883.094.

Sin embargo, como se solicitó a la Registraduría Nacional del Estado Civil<sup>14</sup> expedir certificación sobre la identidad de los proveedores que la misma contribuyente había suministrado, con la respuesta pudo “*identificar las personas con su verdadero documento de identidad*”, por lo que “*procesó nuevamente la información remitida*”, teniendo en cuenta únicamente los valores pagados a los proveedores “reales”, es decir, a quienes les coincidía el nombre y número de cédula informado. Así, determinó que estaban debidamente soportadas las compras en cuantía de \$1.709.166.656.

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda al encontrar que no se desvirtuó el fundamento que tuvo la Administración para desconocer los costos solicitados.

Al respecto cabe advertir que la demandante, a lo largo del proceso, afirmó que la inconsistencia encontrada por la Administración, se contrae a que “*algunos de los beneficiarios (de los pagos) no coincidían con el número de cédula o NIT*”, se debió a “*la impericia e inhabilidad de la persona encargada de la digitación y*

---

<sup>14</sup> Fl. 279

*elaboración de la relación, cuando al ordenar alfabéticamente ésta, erróneamente, trastocó algunas cédulas de los beneficiarios”.*

Se observa que la contribuyente aceptó que la relación presentada ante la Administración tenía la inconsistencia detectada pero pretendió justificarla con la impericia de la persona que digitó la información.

Tal relación es un documento de carácter privado que, se supone, refleja la verdad de la información que contiene, que en el caso, es la relacionada con el monto de las compras realizadas por la empresa en el periodo en cuestión y, específicamente, la de los respectivos comprobantes de pago.

Relación que la empresa preparó, elaboró y aportó al proceso gubernativo con fundamento en la documentación que la misma tenía, por lo que, al tenor de los artículos 252 y 276 del Código de Procedimiento Civil, debe entenderse reconocida implícitamente su autenticidad<sup>15</sup> y es plena prueba en su contra.

Ahora bien, si advirtió la equivocación debió corregirla, pues nadie mejor conocía la información para hacerlo, ya que se trata de sus proveedores de quienes debía tener el nombre y documento de identidad correctos, datos básicos para elaborar los correspondientes comprobantes de pago consolidados en la relación.

De otra parte, la Administración acudió a la Registraduría Nacional del Estado Civil para verificar la identidad de los proveedores, según consta en el folio 278, y pudo constatar que “tan solo algunas de las identidades corresponden a las relacionadas por el declarante”, hecho no desvirtuado por la demandante, pues no aportó prueba en contra.

Por lo anterior, la Sala considera que hizo bien la administración al aceptar como COSTO únicamente las transacciones efectuadas con las personas plenamente identificadas, las cuales son compras que se entienden debidamente soportadas y desconocer las restantes.

### **3. Sanción por inexactitud.**

---

<sup>15</sup> C. de P. c. arts. 252 y 276.



La Administración mediante los actos acusados impone la sanción por inexactitud al encontrar demostrado que la contribuyente incluyó compras inexistentes, hecho previsto en el artículo 647 del E.T. como sancionable.

El Tribunal encontró probadas “las conductas anómalas advertidas por la DIAN”, consistentes en la inexactitud de valores declarados, “*en especial en el valor de compra de leche efectuada a proveedores y en la cuantía de ingresos brutos*”.

La apelante advierte que los “ingresos” no fueron objeto de cuestionamiento alguno por la Administración, por lo que no pueden ser sustento de la sanción por inexactitud, sin más explicaciones.

En efecto, en el presente asunto la discusión se circunscribió a la procedencia de los costos solicitados. Los actos administrativos acusados modifican la declaración privada en este rubro, sin afectar de manera alguna los ingresos, por lo que la Sala estima que el Tribunal se equivocó, en el párrafo inicial de la página 17 de la sentencia, al decir “*y en la cuantía de ingresos brutos*”, pues como se dijo, los ingresos no fueron objeto de modificación alguna.

De otra parte, como la apelante no expuso razones de inconformidad frente a la decisión del Tribunal, en cuanto encontró ajustados a derecho los actos demandados que imponían sanción por inexactitud por incluir “compras inexistentes”, no hay lugar a pronunciamiento adicional.

### **3. Sanción por libros de contabilidad**

El Estatuto Tributario, en el artículo 654, indica los casos en que se impone esta sanción, y en el 655 ib establece que equivale al 0.5% “del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición...”.

Uno de los supuestos previstos en la norma como hechos irregulares en la contabilidad es: “f) cuando entre la fecha de las últimas operaciones registradas en los libros, y el último día del mes anterior a aquél en el cual se solicita su exhibición, existan más de cuatro (4) meses de atraso”.

En el *sub examine*, la Administración ordenó practicar inspección contable a la sociedad. El 12 de marzo de 2004, los funcionarios comisionados efectuaron la

visita, en la que observaron que en los libros Mayor y Balances, Diario e Inventarios y Balances, “la sociedad tiene registrados sus movimientos contables hasta diciembre de 2002”, según consta en el Acta correspondiente, que obra en el folio 122 y siguientes del expediente.

De lo anterior, se advierte que se configuró el hecho sancionable descrito en el literal f) citado, pues el atraso de los libros, entre los extremos señalados en la norma, es superior a cuatro meses, sin que exista justificación alguna, pues si bien la demandante ha sostenido que se debió a una orden impartida por la Fiscalía, esta afirmación no cuenta con soporte probatorio.

En suma, la actuación enjuiciada se ajusta a derecho, toda vez que no violó el principio de correspondencia; además, procedía el desconocimiento de los costos, pues no se probó la existencia de las compras declaradas, ni la razón aducida para justificar el atraso de los libros de contabilidad.

Dado que el apelante no desvirtuó las razones que tuvo el Tribunal para denegar las súplicas de la demanda, debe confirmarse su decisión.

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 objeto de apelación, por las razones expuestas en la parte motiva.

Reconócese personería a la doctora MARÍA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la demandada, en los términos y para los efectos del memorial que obra a folio 232 del expediente.

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

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA  
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ