

VIA GUBERNATIVA – Agotamiento. Requisito de procedibilidad / HECHOS NUEVOS – Se aceptan para mejorar la demanda / EXCEPCION DE INEPTA DEMANDA – No procede cuando se agota la vía gubernativa

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo dispone como uno de los requisitos para acudir ante la Jurisdicción, a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto, que se agote previamente la vía gubernativa. Esto acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, cuando los recursos interpuestos se han decidido y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículos 62 y 63 ibídem). De acuerdo con lo anterior, la Jurisdicción no puede conocer hechos nuevos planteados en la demanda, que no lo hayan sido ante la Administración; pero si, como en este caso, en el recurso de reconsideración la contribuyente solicitó que se revocara en todas y cada una de las partes la Liquidación Oficial Renta Sociedades No. 300642006000018 del 13 de marzo de 2006, para que en su lugar se absolviera de las cargas tributarias señaladas en la misma, con base en argumentos tales como firmeza de la declaración, ausencia de inexactitud y presunción de buena fe y de la veracidad de la declaración tributaria, los cargos aducidos sobre procedencia de las deducciones o improcedencia de la adición de ingresos y de la sanción por irregularidades contables, no son nuevos elementos fácticos, sino mejores razones jurídicas en que se sustenta la nulidad de los actos acusados, como quiera que desde la etapa administrativa objetó la validez de toda la actuación. Es decir, que con idéntica pretensión de nulidad de la liquidación oficial, se amplió el debate con nuevos argumentos encaminados a demostrar la ilegalidad. En consecuencia, la excepción no está llamada prosperar por cuanto sí hubo agotamiento de la vía gubernativa en relación con la pretensión de nulidad de todas y cada una de las partes de la modificación oficial del impuesto de renta de la actora por el año gravable 2002.

FUENTE FORMAL: CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 135 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 62 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 63

PRUEBAS ANTE LA JURISDICCION CONTENCIOSA – Así sean diferentes a las presentadas ante la administración no se pueden descartar / DEMANDA DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO – Requisitos / LIBROS DE CONTABILIDAD – La no presentación es indicio grave siempre que la Administración los haya solicitado y el contribuyente no los haya aportado

En primer lugar el hecho de que la actora hubiera allegado con ocasión de la acción contenciosa documentos contables que no fueron presentados ante la Administración y que los mismos hubieran sido tenidos en cuenta tanto por el dictamen pericial como por el Tribunal, no es un hecho que impida valorarlos en el proceso. Como lo ha considerado la Sala reiteradamente, no se pueden descartar las pruebas que han sido decretadas y practicadas debida y oportunamente ante la Jurisdicción, aunque sean diferentes a las recaudadas ante la Administración, o que no fueron practicadas por la misma Administración, pues de lo contrario, sería desconocer el objeto de la Jurisdicción y la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. La demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros aspectos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem. Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas

por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo. En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es aportando nuevas o mejores pruebas que las arrimadas en sede administrativa, pues legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan estimar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil). Si bien es cierto, el artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que el contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra y que se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente, sobre el alcance de esta disposición, la Sala ha señalado que para que tal indicio tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando, y que el contribuyente no los hubiera presentado. La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 781 / CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 170

CONTRATO DE ARRENDAMIENTO – No es requisito para tenerlo como prueba que este autenticado en el mismo año de solicitud de la deducción

El requisito que exigió la DIAN de que el mencionado contrato tuviera una fecha de autenticación en el mismo año de la solicitud de la deducción, es una exigencia no prevista legalmente para la procedencia del gasto, ni para la validez de un contrato de arrendamiento. Además, según la liquidación de revisión, para el rechazo de este concepto la DIAN se remitió a los mismos fundamentos para el rechazo expuesto en la glosa de intereses y demás gastos financieros, en el que citó los artículos 632 y 771-2 del Estatuto Tributario, sin embargo de estas normas no se desprende la obligación pretendida por la DIAN. En efecto, el artículo 632 del Estatuto Tributario, consagra la obligación de los contribuyentes de conservar informaciones y pruebas para efectos del control de los tributos por un término mínimo de cinco años y el artículo 771-2 ibídem, dispone que para la procedencia de costos y deducciones se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos legales. Además la demandada en el recurso de apelación señaló que el fundamento legal del rechazo fue el artículo 283 del Estatuto Tributario, sin embargo esta norma no es aplicable a la presente partida pues establece los requisitos para la aceptación de las deudas, concepto muy diferente al pago de un contrato de arrendamiento. De acuerdo con lo anterior, para la Sala los comprobantes allegados con la demanda, la contabilización de los mismos, como se verificó con el dictamen pericial¹ y el contrato de arrendamiento aludido, son pruebas suficientes e idóneas para demostrar la realidad del gasto solicitado en la declaración. En consecuencia, en este punto se confirmará la decisión del Tribunal. No prospera el cargo de apelación.

¹ Folio 245 c. ppal.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 632 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 771-2

TASA DE COMPRA DE DIVISAS – Determinación / IMPUESTO DE RENTA – Determinación base gravable / INGRESOS GRAVABLES – Base para determinar el impuesto sobre la renta

Pues bien, para la Sala, contrario a lo determinado por el Tribunal, el cálculo de los ingresos por venta de divisas efectuado por el dictamen pericial no tiene el alcance de desvirtuar la determinación oficial, toda vez que la norma en la que se fundamenta la actora y la prueba técnica, es una disposición propia del impuesto sobre las ventas, cuyo hecho generador y base gravable difiere ampliamente del hecho generador y la base gravable del impuesto de renta. En efecto, la actora no puede considerar que en materia del impuesto sobre la renta, el ingreso del cual se parte para establecer la base gravable corresponda a la ganancia real del contribuyente, pues, salvo las excepciones legales, conforme con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable, que es la base gravable del impuesto, se calcula sobre todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable, de los cuales se restan, en primer lugar, las devoluciones, rebajas y descuentos, y luego los costos y deducciones realizados en el año. Es decir, como ingreso no se puede declarar un resultado de una operación en la que se arroja una ganancia, pues la ganancia o la utilidad, para efectos del impuesto de renta, se da una vez se han depurado los ingresos, con los conceptos que autorizan las normas tributarias. En consecuencia, la Sala encuentra ajustada a derecho la determinación oficial de los ingresos de la sociedad por venta de divisas con base en los cruces de información de terceros, cuyo contenido, fue conocido por la sociedad y no fue controvertido.

SANCION POR INEXACTITUD – Improcedencia / FALTA DE PRUEBA SOBRE LA REALIZACION DE COSTOS – Da lugar a la sanción por inexactitud

En relación con la interpretación de esta norma, la Sección había sostenido de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción². Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor³. Sin embargo, recientemente la jurisprudencia de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud. En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era

² Sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortíz y del 12 de mayo de 2010, exp. 16810. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

³ Sentencias del 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16663 y del 29 de abril de 2010, exp. 16886, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario⁴. Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos⁵. Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes⁶. La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad de la expresión “datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 647

SANCION POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD – Causales / REALIDAD DE LOS INGRESOS – Cuando no se pueden probar a través de la contabilidad procede la sanción por irregularidades en la contabilidad / ADMINISTRACION – No debe demostrar la responsabilidad subjetiva del agente

Según los actos demandados, la DIAN impuso la sanción porque se dieron las siguientes causales del artículo 654 del Estatuto Tributario: “d) Llevar doble contabilidad e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones”. Y con base en el artículo 655 del mismo estatuto, señaló que sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, aplicó la sanción por libros de contabilidad del medio por ciento (0.5%) del Para la Sala, la decisión del Tribunal se confirmará, pues de la contabilidad de la actora no se pudo establecer la realidad de los ingresos obtenidos por la venta de divisas, sino que fue necesario determinarlos con base en los testimonios de las sociedades que compraron las divisas. El artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad. La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por parte de la Administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad. Este caso se trató de la existencia de una contabilidad que no cumplió con los requisitos legales de suministrar, para

4 Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

5 Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

6 Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

efectos tributarios, específicamente para el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de la sociedad en cuanto a los ingresos por venta de divisas, como factor necesario del impuesto, como lo ordenan las normas legales (artículos 48 y 50 del Código de Comercio). Para la Sala, la decisión del Tribunal se confirmará, pues de la contabilidad de la actora no se pudo establecer la realidad de los ingresos obtenidos por la venta de divisas, sino que fue necesario determinarlos con base en los testimonios de las sociedades que compraron las divisas. El artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad. La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por parte de la Administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad. Este caso se trató de la existencia de una contabilidad que no cumplió con los requisitos legales de suministrar, para efectos tributarios, específicamente para el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de la sociedad en cuanto a los ingresos por venta de divisas, como factor necesario del impuesto, como lo ordenan las normas legales (artículos 48 y 50 del Código de Comercio).

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. cinco (5) de mayo de dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00164-01(17708)

Actor: LA MONEDITA DE ORO LTDA.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes demandante y demandada contra la sentencia del 1 de abril de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que dispuso:

“1. ANÚLANSE PARCIALMENTE la liquidación oficial de revisión N° 300642006000018 del 13 de marzo de 2006 y la Resolución N° 30066200700003 del 20 de febrero de 2007, proferidas por la División de Liquidación y la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, por medio de las cuales modificó a la sociedad LA MONEDITA DE ORO LTDA. NIT 800.149.502-9 la declaración del impuesto sobre la renta y complementarias correspondiente al año gravable de 2002.”

2. MODIFÍCANSE los actos administrativos señalados en el numeral anterior, conforme a la liquidación que obra en la parte motiva de esta providencia.

3. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.

4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiera lugar. Déjense las constancias del caso”.

ANTECEDENTES

El 4 de abril de 2003, la sociedad La Monedita de Oro Ltda. presentó la declaración de renta y complementarios por el año 2002 con un saldo a pagar de \$2.034.000, la cual fue corregida el 25 de julio de 2003, en la que determinó un saldo a pagar de \$27.475.0007.

Previo Requerimiento Especial N° 300632005000078 del 5 de julio de 2005 y su respectiva respuesta, la DIAN modificó la declaración de renta de la sociedad, mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000018 del 13 de marzo de 2006, en los siguientes puntos: a) adicionó ingresos por ventas brutas por \$216.792.479 por venta de divisas; b) rechazó por salarios, prestaciones y otros conceptos \$11.171.396; c) rechazó intereses y demás gastos financieros por \$5.927.000; d) rechazó otras deducciones por \$3,708.000; e) impuso sanción por irregularidades en la contabilidad por \$402.000 por llevar doble contabilidad y por no llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos; y f) impuso sanción por inexactitud por \$135.890.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de \$244.090.0008.

La liquidación de revisión fue confirmada por medio de la Resolución Recurso de Reconsideración N° 300662007000003 del 20 de febrero de 2007, que decidió el recurso interpuesto por la contribuyente9.

DEMANDA

La sociedad La Monedita de Oro Ltda., solicitó la nulidad de la liquidación oficial de revisión y de la Resolución que la confirmó; a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara la firmeza de la liquidación privada presentada por la sociedad demandante.

Invocó como normas vulneradas los artículos 107, 684, 705, 706, 714 y 770 del Estatuto Tributario. El concepto de violación lo resumió así:

1. Firmeza de la liquidación privada

7 Folios 1239 y 1243 c. a. 7

8 Folio 1340 c. a. 7.

9 Folio 1399 c. a. 7.

Señaló que el vencimiento del término para presentar la declaración del impuesto de renta de 2002 fue el 7 de abril de 2003, por lo tanto el término para notificar el requerimiento especial vencía el 7 de abril de 2005.

Que la DIAN profirió el auto de inspección tributaria el 16 de marzo de 2005, por lo tanto, conforme con el artículo 706 del Estatuto Tributario, el término se suspendió por tres meses, es decir, hasta el 17 de junio de 2005. En consecuencia, al 17 de junio de 2005 faltaban 12 días para que se completaran los dos años que tenía la Administración para la notificación, lo cual tenía que ocurrir a más tardar el 6 de julio de 2005, y como la notificación se realizó el 7 de julio de 2005, fue extemporánea.

2. Deducción por gastos de salarios por \$11.171.396

Señaló que la ley permitía la deducción de los salarios y prestaciones sociales pagados a los trabajadores, pues cumplían con el requisito básico de la necesidad para la producción de la renta de la sociedad. Que los argumentos expuestos por la Administración resultaban inválidos, pues de acuerdo con el artículo 684 del literal f) del Estatuto Tributario, la DIAN contaba con amplias facultades para determinar correcta y oportunamente los impuestos, pero facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda. Dijo que en este caso, la DIAN pudo observar las planillas de nómina y los formularios de autoliquidación, pues los pagos fueron allegados oportunamente.

3. Otras deducciones - gastos de arrendamiento por \$3.708.000

Indicó que la Administración rechazó la deducción porque el contrato de arrendamiento de local comercial fue autenticado de 26 de febrero de 2003, es decir, en fecha posterior a la vigencia fiscal. Sin embargo, el contrato de arrendamiento del local comercial de Hacienda Santa Bárbara fue suscrito el 28 de septiembre de 2000 y había sido renovado cada año.

Sostuvo que la presentación ante Notario no era prueba suficiente, ya que en los libros de contabilidad se advertían los pagos efectuados por arrendamiento. Dijo que se debía tener en cuenta el artículo 264 del C. de P.C., sobre el alcance probatorio de los documentos privados frente a terceros.

Agregó que los gastos por arrendamiento eran necesarios para la actividad de la sociedad, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

4. Préstamos de socios por \$130.000.000

Dijo que de conformidad con el artículo 770 del Estatuto Tributario, la prueba de los pasivos, para contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la constituye los documentos exigidos por la técnica contable para el registro de los asientos, pero no podía confundirse como lo señala la Administración con documentos de fecha cierta. Señaló que no se podía desconocer el mérito probatorio de los documentos que respaldaban los asientos contables y la contabilidad de la sociedad.

5. Venta de divisas

Señaló que fueron vulnerados los principios de publicidad y contradicción de la prueba, ya que la sociedad no tuvo la oportunidad de rebatir la prueba testimonial consistente en la información de los terceros. Que en consecuencia no se debían tener en cuenta. Que, además no era admisible probar las ventas de divisas con certificados de terceros, pues era necesaria la existencia del contrato o documento equivalente, que en este caso no ocurrió.

Que de tenerse en cuenta tal prueba para la venta de divisas, se debía tomar la tasa promedio de compra del día anterior y la tasa de venta del día; que la

diferencia se multiplicaba por la cantidad de divisas y su resultado por el 16%, que era el IVA. Que, la diferencia era lo que constituía la base - ingreso para el IVA, lo que sería ingreso real constitutivo de renta y no como lo liquidó la DIAN.

6. Sanción por inexactitud

Consideró que la sanción era improcedente, pues el rechazo de las deducciones no se debió a su inexistencia o falsedad sino a la falta de su comprobación, conforme con el artículo 647 del Estatuto Tributario.

7. Sanción por libros de contabilidad

Consideró que en este caso no se tipificó la conducta descrita en el literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, pues las irregularidades contables supuestamente detectadas por la Administración no configuraron la sanción, ya que con base en la contabilidad y demás documentos de la actora se pudieron determinar los factores base de liquidación.

Dijo que el hecho de que algunos asientos en los libros de contabilidad no estuvieran debidamente soportados con los correspondientes comprobantes, no significaba que se llevara una doble contabilidad. Además, para la imposición de la sanción debía demostrarse la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad.

En el escrito de **adición a la demanda**, indicó además la violación de los artículos 108, 117, 486-1 y 566 del Estatuto Tributario; 27 del Código Civil y 62 del Código de Régimen Político y Municipal.

En cuanto a la firmeza de la declaración tributaria señaló que la suspensión del término por la notificación del auto de inspección tributaria debía contarse a partir del 18 de marzo de 2005 (día siguiente a la notificación del auto – artículo 566 del Estatuto Tributario) y como faltaban 12 días hábiles para el cumplimiento de los dos años para la firmeza, la DIAN tenía hasta el 6 de julio de 2005 para notificar el requerimiento especial. Como el requerimiento fue puesto al correo el 6 de julio de 2005, se debía entender notificado el 7 de julio de 2005, es decir, por fuera del término legal.

En relación con la deducción por salarios manifestó que en los antecedentes administrativos estaban las certificaciones de CAFAM, ICBF, SENA, Pensiones y Obligatorias Santander y BBVA Pensiones y Cesantías Horizonte, con las cuales se probaba que la actora sí realizó los aportes que correspondían, por lo que la DIAN no los podía desconocer.

En cuanto a los gastos por arrendamiento, dijo que el rechazo de la DIAN se debía al contrato de arrendamiento del Local del Centro Comercial Salitre Plaza celebrado con Alfonso Fernández Riveros el 31 de diciembre de 2001. Que el hecho de que la diligencia de reconocimiento de firmas se hubiera llevado a cabo el 26 de febrero de 2003, no desvirtuaba la realidad de los pagos hechos en el año 2002, como se probaba con los comprobantes de egreso, que se allegaban. Dijo que el contrato estaba perfeccionado en la fecha de su suscripción, por lo que no era dable exigir el requisito pretendido por la DIAN.

En cuanto a la deducción por intereses y demás gastos financieros señaló que la partida rechazada era de \$5.927.000 de intereses y gastos financieros por los préstamos de socios. Que tales pagos estaban registrados en los libros auxiliares y no superaban el límite legal. Indicó que para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, la prueba de los pasivos estaba constituida por los documentos

idóneos, es decir, por los que fueran exigidos por la técnica contable para el registro de los asientos. Que estos podían ser de orden interno o externo. Advirtió que la DIAN no desconoció el pasivo, pero sí desconoció los pagos de intereses a socios.

En relación con la venta de divisas, explicó mediante un cuadro cómo se debían calcular los ingresos obtenidos por la actividad de compra y venta de divisas conforme con el artículo 486-1 del Estatuto Tributario. Que la ganancia estaba dada en la compra de la divisa a un precio para vender a otro superior, actividad que era constante. Señaló que la DIAN le dio un tratamiento incorrecto y arbitrario, pues las sumas adicionadas nunca ingresaron a la empresa. Explicó que la sociedad determinó cuantos pesos había ganado por dólar en la venta de divisas y que ese era el ingreso real sobre el cual calculó el IVA, como constaba en las facturas emitidas a las sociedades que compraron.

Dijo que respecto de la sanción por inexactitud mantenía los argumentos planteados en la demanda.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA Y DE LA ADICIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, según los siguientes argumentos:

1. Propuso en primer lugar la excepción parcial de inepta demanda por inclusión de nuevos hechos no planteados ante la DIAN, como la deducción por gastos por salarios, deducción por gastos por arrendamiento, deducción por intereses y demás gastos financieros y adición de ingresos por venta de divisas. Que en el recurso gubernativo había propuesto la nulidad de la liquidación de revisión por prescripción de las obligaciones tributarias y la ausencia de inexactitud, por lo tanto, los demás cargos de la demanda no podían ser planteados ante la Jurisdicción por falta de agotamiento de la vía gubernativa. Que sólo podía estudiarse la firmeza de la liquidación privada y la sanción por inexactitud.

2. En cuanto a la firmeza de la liquidación privada señaló que la Administración tenía plazo hasta el 7 de abril de 2005 para notificar el requerimiento especial, pero que dicho término se suspendió por un mes por el emplazamiento para corregir, notificado el 30 de marzo de 2004, y por tres meses por el auto de inspección tributaria, notificada el 17 de marzo de 2005. Que, en consecuencia, teniendo en cuenta sólo la suspensión por la inspección tributaria, el término para que operara la firmeza era el 8 de julio de 2005 y el requerimiento especial se notificó el 6 de julio de ese año, es decir, fue oportuno.

Dijo que el error de la actora radicaba en la forma como hacía el cómputo de términos, pues no se podía hacer mención en días hábiles, por cuanto el término se refería a plazos de años y meses.

3. En relación con la deducción por gastos por salarios, consideró que la sociedad no desvirtuaba la liquidación oficial de revisión, pues no se discutía que el gasto no fuera necesario, sino porque no cumplió las limitaciones establecidas en los artículos siguientes, específicamente el artículo 108 del Estatuto Tributario. Que si se consultaban los antecedentes administrativos se advertía que era falso que la DIAN desconociera los pagos por aportes parafiscales certificados y probados ante la Administración y que, por lo tanto, no era cierto que la sociedad allegara nuevas pruebas que acreditaran una base mayor de pagos laborales.

Que, en efecto, el desconocimiento de la cifra señalada por pagos laborales, no solo se hizo con base en las planillas de autoliquidación, sino en todos los documentos allegados al expediente dentro de la oportunidad legal, tales como: Certificados de la Caja de Compensación CAFAM, recibos de consignación a CAFAM, Certificados de aportes a las cesantías con diferentes fondos, certificaciones de Bienestar Familiar y certificaciones del SENA entre otras.

4. En cuanto al desconocimiento de \$3.708.000 solicitado en otras deducciones, explicó que en la respuesta al requerimiento ordinario de información, la demandante informó que correspondía a lo pagado al señor Alfonso Fernández Riveros, socio de la sociedad actora, por el arrendamiento de un local comercial en el Centro Comercial Ciudad Salitre, con fundamento en el contrato que se consideró no idóneo, pues la fecha de autenticación fue del 26 de febrero de 2003, cuando lo que se trataba de demostrar era un pago del año gravable 2002.

Que si bien con la demanda se allegaron los comprobantes de pago, se trataban de pruebas nuevas en el proceso y su cuantía y contabilización no coincidían con lo informado en la respuesta al requerimiento, pues las cuentas de cobro se refieren a \$24.000.000, cifra muy distante de la solicitada en la declaración, lo cual le restaba credibilidad a la prueba.

5. En cuanto al rechazo de la deducción por intereses y demás gastos financieros, señaló que la actora simplificaba el desconocimiento, pues aducía que la DIAN confundía entre un documento idóneo y un documento de fecha cierta.

Señaló que revisados tanto el requerimiento especial como la liquidación oficial de revisión, se observaba que el desconocimiento de estos pasivos, no se fundamentó solo en la ausencia de documento de fecha cierta que respaldara el pasivo, sino además en el incumplimiento de los artículos 282, 283, 632, 770 y 771 del Estatuto Tributario. Dijo que no bastaba la simple contabilización del pasivo, como prueba suficiente, ni confundir los documentos idóneos con el lleno de los requisitos legales, con documentos de orden interno de la misma sociedad.

Consideró que frente a los pasivos, estos debían estar respaldados por documentos idóneos y con el lleno de todas las formalidades exigidas para la contabilidad, que, además, era obligación del demandante conservar los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que daban origen a los registros contables.

Advirtió que si no se podían demostrar los pasivos conforme con los artículos 283 y 770 del Estatuto Tributario, se debían desconocer, a menos que se probara que las cantidades respectivas y sus rendimientos fueron declarados oportunamente por los supuestos beneficiarios, hecho que no fue probado por la sociedad.

6. En relación con la adición de ingresos por venta de Divisas, sostuvo que las pruebas recaudadas a través de los cruces de información con terceros, y en los que la DIAN comprobó la omisión de ingresos del contribuyente fueron dadas a conocer con el requerimiento especial, sin embargo, con ocasión de la respuesta al mismo, el contribuyente, que tenía la oportunidad de rebatirlas o desvirtuarlas, sólo argumentó una supuesta extemporaneidad del requerimiento especial.

Indicó que frente al señalamiento que hizo el actor de que la venta de divisas probadas con certificados de terceros no era válida, ya que se necesitaba la existencia de un contrato o documento equivalente, lo consideró como un

argumento cínico, ya que la evasión de ingresos por las que se le impuso sanción por inexactitud, supuso maniobras contrarias a la práctica comercial.

Consideró que los reparos efectuados sobre los cálculos de la DIAN en cuanto a la venta de divisas, eran simples opiniones de la demandante, que no tenía ningún fundamento legal que lo respaldara, por lo tanto, solicitaba que se respetara el procedimiento que realizó la DIAN.

7. Solicitó que se mantuviera la sanción por inexactitud, pues su imposición no se debió solo por las deducciones rechazadas por la Administración, sino por los ingresos omitidos por la sociedad, que para el caso concreto generó un menor impuesto a cargo y sobre el cual la actora guardó total silencio.

Dijo que por el desconocimiento de deducciones tampoco se podía levantar la sanción por inexactitud, ya que este no se debió a diferencia de criterios como lo afirma la actora, sino por las pruebas obtenidas tanto de los cruces con terceros como de la misma contabilidad de la sociedad.

Señaló que no era cierto que el Consejo de Estado hubiera definido la inexactitud en función de la utilización de maniobras fraudulentas en la declaración tributaria tendientes a ocultar la verdad. Sobre el punto citó las sentencias del 21 de junio de 1996, 12 de noviembre de 2003 y 2 de febrero de 2001.

8. En relación con la sanción por libros de contabilidad, señaló que los hechos irregulares de la contabilidad que dieron lugar a la imposición de sanción, según el artículo 654 (f) del Estatuto Tributario fueron claros, pues, según constaba en el acta de libros y otras actas parciales, levantadas con ocasión de la inspección tributaria, se dio fe que al momento de revisar dichos libros, estos tenían un atraso superior al permitido por la norma citada, situación que dejó a la sociedad en causal de sanción, independientemente de que la visita se hubiera podido culminar.

Que además se constató que los libros de contabilidad no se llevaban en forma tal que permitieran verificar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, en términos del literal e) del artículo 654 del Estatuto Tributario, lo que forzó a la Administración a suplir dichas deficiencias con múltiples cruces de información y requerimientos ordinarios con terceros, no solo para verificar la realidad de los asientos contables, sino para complementar lo omitido.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y practicó una nueva liquidación del impuesto. Las razones de la decisión fueron las siguientes:

1. **Decidió declarar no probada**, en primer lugar, **la excepción de inepta demanda** parcial propuesta por falta de agotamiento de la vía gubernativa frente a los hechos nuevos planteados en la demanda, porque se trató de mejores argumentos que reforzaban las pretensiones de la actora. Además, porque las causales de nulidad propuestas ante la Jurisdicción no necesariamente debían estar sujetas a su proposición en la vía gubernativa.
2. **Determinó que no había operado la firmeza de la liquidación privada**, porque en virtud del auto de inspección tributaria, notificado el 17 de marzo de 2005, el término para notificar el requerimiento especial, que inicialmente vencía el

7 de abril de 2005, se suspendió por tres meses, luego, el requerimiento especial notificado el 6 de julio de 2005, lo fue dentro del término legal.

3. Aceptó parcialmente la deducción por concepto de gastos por salario, pues de las pruebas allegadas con la adición de la demanda y el dictamen pericial, la actora probó que, de la suma declarada por ese concepto por \$50.838.000, estaban acreditados los pagos de aportes parafiscales sobre una base de \$49.310.000 de salarios. En consecuencia, disminuyó el rechazo a la suma de \$1.528.000.

4. Aceptó la deducción por concepto de gastos por arrendamiento, pues consideró que el argumento de la DIAN para su rechazo (tener fecha de autenticación posterior a la vigencia fiscal investigada) no tenía sustento legal, que se trataba de un simple formalismo sin tener en cuenta que el contrato se ejecutó dentro del periodo gravable en discusión. Que se trataba de un gasto necesario, conforme con el artículo 107 del Estatuto Tributario.

5. Aceptó la deducción por intereses y demás gastos financieros por préstamos de socios, que había sido rechazada porque no existían soportes idóneos. El Tribunal consideró que, conforme con el dictamen pericial, se podía establecer la cuantía de los préstamos por \$130.000.000, la contabilización y los documentos soportes de los préstamos y de los intereses por \$5.926.500, que también estaban debidamente contabilizados, de acuerdo con las relaciones de los intereses y los préstamos.

6. Aceptó parcialmente la indebida adición de ingresos por venta de divisas que la DIAN había determinado por \$216.792.479 con fundamento en el cruce de terceros que evidenciaban la falta de contabilización de los mismos, lo cual no había sido controvertido por la actora. El Tribunal consideró que la DIAN se había equivocado en la forma de determinar los ingresos por ese concepto y estableció que la omisión de ingresos había sido por \$927.143.

Señaló, con base en el artículo 486-1 del Estatuto Tributario, que la DIAN adicionó la suma de \$216.792.479, teniendo en cuenta solamente el valor total de las divisas omitidas, sin realizar la operación señalada en esa disposición, es decir, que no tomó la diferencia entre la tasa de venta de las divisas omitidas a la fecha de la operación y la tasa promedio de compra de las mismas, para así determinar efectivamente el valor del ingreso real obtenido por la sociedad en la operación cambiaria. Como apoyo de la decisión transcribió el dictamen pericial que estableció la forma de determinar el valor de la tasa de compra de la divisa y los ingresos reales obtenidos por la actora por la venta de divisas a las sociedades enunciadas en el requerimiento especial.

7. Redujo la sanción por inexactitud derivada de la adición de ingresos, de acuerdo a la suma determinada. Señaló que respecto al cargo gastos por salarios no era procedente la sanción porque el motivo del rechazo fue la falta de pruebas. Que, en consecuencia, debía realizarse un nuevo cálculo.

8. Mantuvo la sanción por irregularidades en la contabilidad, no porque la sociedad llevara doble contabilidad, sino porque no llevaba los libros de contabilidad en la forma que permitieran verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación, como el caso de las ventas de divisas, que la Administración tuvo que recurrir a cruces de información con terceros.

LA APELACIÓN

La **parte demandada** interpuso recurso de apelación contra la decisión del Tribunal en cuanto a los siguientes temas:

1. Dijo que no compartía la decisión del Tribunal de negar la **excepción de inepta demanda**, pues sobre los nuevos cargos planteados en la demanda, la DIAN no había tenido oportunidad de analizarlos en la vía gubernativa. Que tales cargos no eran mejores argumentos, sino nuevos puntos.

2. Controvirtió el hecho de que el Tribunal hubiera aceptado la **deducción por salarios** con base, únicamente, en el dictamen pericial, sin haber cotejado con las demás pruebas del proceso, ya que los pagos reconocidos por el a quo ya lo habían sido por la Administración, como aparece en la relación que se hizo en el requerimiento especial. Que, por lo tanto, se trataría de un doble reconocimiento. Que los certificados mencionados en el dictamen ya habían sido valorados por la oficina de fiscalización y con ocasión de la contestación de la demanda.

3. Dijo que se debía mantener el rechazo de la **deducción por gastos por arrendamiento**, pues la DIAN sí tuvo fundamento legal para rechazar la partida, el artículo 283 del Estatuto Tributario. El único documento que presentó la sociedad fue el contrato de arrendamiento, que fue analizado por la Administración y descartado porque sólo fue autenticado hasta el 26 de febrero de 2003, año posterior al de la investigación.

Aclaró que los comprobantes de pago allegados con la demanda, no fueron presentados ante la DIAN en la visita, ni aducidos en el recurso gubernativo. Que además de que eran nuevos para el proceso, la contabilización de los mismos no coincidía con lo informado en la respuesta al requerimiento ordinario. Llamó la atención de que el rechazó fue sólo por \$3.708.000, sin embargo, las cuentas de cobro se refieren a \$24.000.000, cifra muy distante de la informada en la respuesta al requerimiento ordinario (folio 28 c.a.), lo que le restaba credibilidad sobre los pagos efectuados a uno de los socios.

4. Consideró que no se debió aceptar la **deducción por intereses y gastos financieros** con base, únicamente, en el dictamen pericial, pues de esta prueba el Tribunal concluyó de manera equivocada que el pasivo se encontraba respaldado con los documentos idóneos, como los pagarés. Dijo que el Tribunal no había hecho ningún juicio de valor sobre la prueba, como era su función, ni de las normas vigentes sobre la materia. Que el rechazo se debió a la inexistencia de un documento de fecha cierta que respaldara el pasivo y por el incumplimiento de los artículos 282, 283, 632, 770 y 771 del Estatuto Tributario.

5. Impugnó la decisión del Tribunal en cuanto aceptó parcialmente el cargo relacionado con la **adición de ingresos**, pues consideró que la Administración había tomado la decisión con las pruebas allegadas por el contribuyente, de conformidad con el artículo 742 del Estatuto Tributario, mientras que el Tribunal no tuvo en cuenta todo el acervo probatorio, como los cruces de información de terceros.

Sobre la oportunidad de los contribuyentes para aportar pruebas al proceso y su imposibilidad de invocarlos posteriormente, si la Administración los requirió y no los presentó, citó la sentencia del Consejo de Estado del 27 de agosto de 1999 y 4 de agosto de 1995, que analiza el alcance del artículo 781 del Estatuto Tributario. Que con el proceder del Tribunal de tener en cuenta las pruebas que la

actora no aportó ante la Administración se le vulneraban el debido proceso y el derecho de defensa a la parte demandada.

Finalmente, solicitó que se mantuviera la **sanción por inexactitud**, porque de acuerdo con las pruebas que estaban en el proceso se llegaba a la conclusión de que la determinación oficial se ajustó a derecho.

La **parte demandante** impugnó la decisión en los siguientes puntos:

1. Sanción por inexactitud. Dijo que la sanción por inexactitud correspondiente a la adición de ingresos por venta de divisas se debía levantar porque se trató de una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, concretamente en cuanto a la forma de contabilizar y liquidar la venta de divisas. Que la DIAN no aplicó el artículo 486-1 del Estatuto Tributario, pues contabilizó el valor total de las divisas vendidas como omitidas y no tomó la diferencia entre la tasa de venta y el promedio de la tasa de compra de las divisas.

2. Sanción por libros de contabilidad. Consideró que no debía imponerse la sanción, pues no se probó que la sociedad llevara doble contabilidad y, de otra parte, aunque la Administración objetó la contabilidad, tales irregularidades no eran suficientes para que se configurara el hecho sancionable, que era impedir la verificación o determinación de las bases gravables, pues precisamente la DIAN con base en esa contabilidad modificó el impuesto.

Señaló que todos los documentos (facturas de venta) que obtuvo la DIAN durante el cruce y requerimiento con terceros, fueron los mismos que se relacionaron en los archivos planos que reposaban en los antecedentes administrativos, los cuales fueron examinados por el perito que, por lo tanto, no se podía hablar de diferencia de asientos y soportes contables, como lo adujo el Tribunal.

En oposición al recurso de apelación de la parte demandada, se refirió a la validez del dictamen pericial, que no fue objetado y cumplió con todos los requisitos exigidos para su práctica.

Solicitó que no se accediera al recurso de apelación de la demandada, que lo que pretende es objetar el dictamen, para lo cual, el término legal precluyó y por las siguientes razones:

Sobre la deducción por gastos por salario dijo que la afirmación de la DIAN era falsa, porque en el fallo de primera instancia se tuvo como base la suma declarada por pagos laborales por \$50.838.000 y se cotejó con las pruebas allegadas por la actora, de las cuales determinó que se había acreditado el pago de aportes parafiscales sobre un monto de \$49.310.000, por lo que había quedado una diferencia sin probar de salarios por \$1.528.000. Es decir, que en el fallo se tuvieron en cuenta todas las pruebas y no sólo el dictamen pericial. Señaló que así no se tuviera en cuenta el dictamen pericial, en todo caso se llegaba a la misma conclusión.

Dijo que compartía las consideraciones expuestas por el Tribunal en cuanto al reconocimiento de los gastos por arrendamientos y que con la apelación de la demandada se pretendía corregir los yerros en que incurrió durante el proceso de fiscalización.

En cuanto al reconocimiento de los intereses y demás gastos financieros, contravirtió los argumentos de la apelación de la DIAN, porque bastaba con mirar

los antecedentes administrativos para llegar a la misma conclusión del Tribunal, esto era, que el préstamo de socios por \$130.000.000 estaba debidamente respaldado con los pagarés, que fueron firmados y autenticados en el periodo gravable discutido y que los intereses estaban debidamente respaldados y contabilizados.

En relación con la adición de ingresos señaló que las facturas de venta que tuvo en cuenta el perito eran las que estaban en los antecedentes administrativos y no otras. Que en los cuadros elaborados en el dictamen pericial se observaba que el perito mencionaba los folios en los cuales estaban las facturas con las sociedades Mindicomm S.A. Jafer Ltda. y Asefinanzas Garcontre Senc. Que lo que replicó el Tribunal fue la forma como la DIAN estableció los ingresos, al tomar el monto total de las mismas como omitidas, sin realizar la operación consistente en tomar la diferencia entre la tasa de venta y el promedio de la tasa de compra de las divisas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** repitió lo expuesto en el recurso de apelación.

La **demandada** insistió en la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa frente a los cargos no planteados ante la Administración. Indicó que con la respuesta al requerimiento especial la actora planteó la extemporaneidad del acto preparatorio sin entrar a desvirtuar el contenido del mismo. Que en el recurso sólo se refirió a la prescripción de las obligaciones tributarias objeto de la liquidación recurrida y ausencia de inexactitud, por lo tanto, el estudio de los demás cargos que nunca fueron propuestos ante la DIAN, implicaría la violación del debido proceso para la Administración.

En cuanto a los aspectos de fondo, reiteró lo expuesto en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

En relación con el recurso de apelación de la demandante, señaló que la sanción por inexactitud se debía mantener y que el planteamiento de la actora desconocía toda la actividad probatoria realizada por la Administración. Y en cuanto a la sanción por irregularidades contables dijo que la contabilidad de la sociedad no brindaba una información confiable, por lo que fue necesario acudir al cruce de información con terceros. Que tal irregularidad fue puesta de presente por la Administración en la diligencia de inspección.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos de los recursos de apelación interpuestos por las partes actora y demandada, la Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos administrativos que modificaron la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios a cargo de la actora por el año gravable 2002. Concretamente, debe determinar si es procedente la adición de ingresos, si se deben aceptar las deducciones por salario, por arrendamiento y por intereses y demás gastos financieros y si la imposición de las sanciones por inexactitud y por irregularidades en la contabilidad se ajustó a derecho.

Sin embargo, antes de resolver sobre los anteriores temas, la Sala debe establecer si hubo agotamiento de la vía gubernativa en relación con algunos cargos de la demanda, como lo plantea la parte demandada.

1. Excepción de inepta demanda

La Sala ha considerado, reiteradamente, que ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo es procedente invocar nuevos argumentos para obtener la nulidad de la actuación oficial. En el análisis de la legalidad de un acto administrativo se estudian los fundamentos de derecho que comprenden las causales de nulidad previstas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo¹⁰.

El artículo 135 del Código Contencioso Administrativo dispone como uno de los requisitos para acudir ante la Jurisdicción, a través de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra actos administrativos definitivos de carácter particular y concreto, que se **agote previamente la vía gubernativa**. Esto acontece cuando contra los actos administrativos no procede ningún recurso, **cuando los recursos interpuestos se han decidido** y cuando el acto administrativo quede en firme por no haber sido interpuestos los recursos de reposición o de queja (artículos 62 y 63 ibídem).

De acuerdo con lo anterior, la Jurisdicción no puede conocer hechos nuevos planteados en la demanda, que no lo hayan sido ante la Administración; pero si, como en este caso, en el recurso de reconsideración la contribuyente solicitó que se revocara en todas y cada una de las partes la Liquidación Oficial Renta Sociedades No. 300642006000018 del 13 de marzo de 2006, para que en su lugar se absolviera de las cargas tributarias señaladas en la misma, con base en argumentos tales como firmeza de la declaración, ausencia de inexactitud y presunción de buena fe y de la veracidad de la declaración tributaria, los cargos aducidos sobre procedencia de las deducciones o improcedencia de la adición de ingresos y de la sanción por irregularidades contables, no son nuevos elementos fácticos, sino mejores razones jurídicas en que se sustenta la nulidad de los actos acusados, como quiera que desde la etapa administrativa objetó la validez de toda la actuación. Es decir, que con idéntica pretensión de nulidad de la liquidación oficial, se amplió el debate con nuevos argumentos encaminados a demostrar la ilegalidad.

En consecuencia, la excepción no está llamada prosperar por cuanto sí hubo agotamiento de la vía gubernativa en relación con la pretensión de nulidad de todas y cada una de las partes de la modificación oficial del impuesto de renta de la actora por el año gravable 2002.

Decidido lo anterior, procede la Sala a resolver sobre los demás cargos de la apelación, primero de la demandada y, luego, se analizarán los cargos de apelación de la demandante.

2. Deducción por salarios

La DIAN controvierte la decisión del Tribunal de aceptar una mayor deducción por salarios de la que fue aceptada oficialmente, porque sólo se tuvo en cuenta el dictamen pericial sin haber cotejado con las demás pruebas del proceso, con lo cual se hubiera dado cuenta que los pagos que reconoció ya lo habían sido por la Administración, como se observaba en el requerimiento especial.

¹⁰ Entre otras, las sentencias del 19 de octubre de 2006, Expediente 15147, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, del 25 de septiembre de 2008, Expediente 16006, C.P. Dr. Héctor Romero Díaz y del 3 de marzo de 2011, Expediente 16184, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De acuerdo con el requerimiento especial, las cifras consolidadas tenidas en cuenta por la Administración para establecer la base de los aportes parafiscales por los pagos laborales fueron las siguientes¹¹:

Concepto	Tarifa	Pagos certificados	Base deducible
Caja de Compensación	4%	\$1.610.000	\$40.250.000
SENA	2%	\$805.000	\$40.250.000
ICBF	3%	\$1.207.500	\$40.250.000
SALUD	8%	\$1.535.266	\$19.190.822
PENSIONES	10.125%	\$3.306.559	\$32.657.370
ARP	0.522%	\$107.150	\$20.225.000
Total	27.64%	\$8.571.475	\$31.003.220

La sociedad solicitó como deducción por salarios y demás pagos laborales la suma de \$50.838.000, sobre la cual, la DIAN estableció la improcedencia de \$11.171.396, de conformidad con el artículo 108 del Estatuto Tributario, que dispone que para aceptar la deducción por salarios, los empleadores obligados a pagar subsidio familiar y a hacer aportes al SENA, al ISS y al ICBF, deben estar a paz y salvo por tales conceptos por el respectivo año o período gravable, además, demostrar que están a paz y salvo en relación con el pago de los aportes obligatorios previstos en la Ley 100 de 1993.

De acuerdo con las planillas de nómina y pagos a la seguridad social que estaban en el proceso administrativo, la DIAN estableció la diferencia así:

Salario	\$31.003.220
Prestaciones sociales*	\$ 5.477.243
Transporte*	\$ 3.185.709
Total	\$39.666.000

*Se calcularon sobre el salario

Ahora bien, según el dictamen pericial tenido en cuenta por el Tribunal, se establecieron los siguientes pagos de aportes parafiscales:

Concepto	Valor	Soportes
Caja de Compensación	\$1.610.000	Certificado de CAFAM y pagos con Bancafe
SENA	\$805.000	Paz y Salvo y carta del SENA
ICBF	\$1.207.500	Paz y salvo del ICBF
SALUD (ISS, Humana Vivir, Sanitas, Famisanar y Cruz Blanca)	\$2.302.900	Pagos relacionados en el requerimiento especial. Pág. 8
PENSIONES	\$4.408.745	Certificados de Pensiones y Cesantías Santander y BBVA HORIZONTE
ARP	\$293.150	Relación de pagos del ISS

Total	\$10.627.295	
-------	--------------	--

De la comparación de las cifras relacionadas por el dictamen pericial y las que tuvo en cuenta la DIAN, la Sala observa que le asiste razón a la parte demandada en su apelación, toda vez que los pagos tenidos en cuenta por el dictamen son los mismos que fueron reconocidos por la DIAN.

En efecto, si bien existe o se evidencia una diferencia en las sumas por salud y pensión entre el requerimiento especial y el dictamen pericial, ello se explica en el hecho de que la DIAN estableció los aportes correspondientes al empleador (8%) y al trabajador (4%)¹² y para determinar la base de pagos laborales, tuvo en cuenta lo correspondiente al empleador y la tarifa respectiva.

Mientras que el Tribunal tuvo en cuenta los aportes tanto de los empleadores como de los trabajadores y para establecer la base deducible aplicó la tarifa correspondiente sólo a los aportes del empleador, lo que daba lugar a una base superior a la determinada oficialmente.

Lo anterior evidencia para la Sala que, en efecto, el Tribunal no tuvo en cuenta los documentos estudiados en el proceso administrativo y consideró que los aportados con la adición de la demanda probaban una suma superior, sin advertir que si se sumaban los aportes en salud y en pensión del empleador y del trabajador del cuadro de consolidación que efectuó la DIAN en el requerimiento especial, arrojaba la misma suma dictaminada por el auxiliar de la justicia. Es decir, que se reconocería una suma superior a la reconocida en los actos demandados con base en los mismos pagos de aportes parafiscales tenidos en cuenta por la DIAN.

Finalmente y en relación con los pagos a la ARP, la Sala observa que mientras en el requerimiento especial se tuvo en cuenta la suma de \$107.150, el dictamen pericial tuvo en cuenta la suma de \$293.150, sin embargo la diferencia se justifica en que la prueba técnica adicionó a la suma de \$107.150 la suma de \$186.000, que correspondió a salud y que ya había sido tenida en cuenta por la DIAN.

En consecuencia, la Sala revocará en este punto la sentencia apelada por cuanto la sociedad no desvirtuó la determinación oficial. Prospera el cargo de apelación.

3. Deducción por gastos por arrendamiento

El Tribunal aceptó la deducción por concepto de gastos por arrendamiento, pues consideró que era un exceso de formalismo rechazar la deducción porque el contrato de arrendamiento tenía una fecha de autenticación posterior a la vigencia fiscal investigada, cuando lo que se debía tener en cuenta era que el contrato se ejecutó dentro del periodo gravable en discusión.

En el recurso de apelación la DIAN señaló que el fundamento legal para rechazar la partida fue el artículo 283 del Estatuto Tributario y que el único documento que presentó la sociedad fue el contrato de arrendamiento, pero que como solo fue autenticado el 26 de febrero de 2003, no era válido para el año en discusión. Que los comprobantes no habían sido presentados ante la DIAN en la visita, ni aducidos en el recurso gubernativo, por lo tanto eran nuevos para el proceso;

¹² Folio 1270 c. a. 7

además de que el rechazó fue sólo por \$3.708.000, y las cuentas de cobro y la contabilización fueron por \$24.000.000.

Según la liquidación de revisión la partida de \$3.708.000 se rechazó porque, según los artículos 632 y 771-2 del Estatuto Tributario (expuestos en la glosa anterior que correspondía al rechazo de intereses y demás gastos financieros) el pago efectuado al Señor ALFONSO HERNANDEZ RIVEROS no tenía documento idóneo que lo respaldara y el único documento presentado fue el contrato de arrendamiento, pero que había sido autenticado el 26 de febrero de 2003.

Para la Sala, el cargo de apelación de la demandada no está llamado a prosperar, pues, de acuerdo con las pruebas allegadas al proceso, se encuentra válidamente acreditado el pago por el contrato de arrendamiento en el año gravable 2002, por lo siguiente:

En primer lugar el hecho de que la actora hubiera allegado con ocasión de la acción contenciosa documentos contables que no fueron presentados ante la Administración y que los mismos hubieran sido tenidos en cuenta tanto por el dictamen pericial como por el Tribunal, no es un hecho que impida valorarlos en el proceso. Como lo ha considerado la Sala reiteradamente, no se pueden descartar las pruebas que han sido decretadas y practicadas debida y oportunamente ante la Jurisdicción, aunque sean diferentes a las recaudadas ante la Administración, o que no fueron practicadas por la misma Administración, pues de lo contrario, sería desconocer el objeto de la Jurisdicción y la naturaleza de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho¹³.

La demanda de nulidad y restablecimiento de derecho debe contener, entre otros aspectos, la petición de pruebas que el demandante pretenda hacer valer, conforme con el artículo 137 [5] del Código Contencioso Administrativo. Si las pruebas están en su poder, las debe acompañar con la demanda según lo establece el artículo 139 ibídem. **|**

Es decir, las pruebas que solicitan los demandantes en la demanda y que son decretadas por el Tribunal, son regular y oportunamente allegadas al proceso, de manera que deben ser valoradas por el juzgador al momento de decidir, conforme con el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo.

En la acción de nulidad y restablecimiento del derecho una de las posibilidades con las que cuenta el administrado para desvirtuar la presunción de legalidad del acto demandado, es aportando nuevas o mejores pruebas que las arrimadas en sede administrativa, pues legalmente no existe ningún impedimento para que no se puedan estimar pruebas diferentes a las valoradas por la Administración. Además, es carga de las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen (artículo 177 Código de Procedimiento Civil).

Si bien es cierto, el artículo 781 del Estatuto Tributario dispone que el contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra y que se

¹³ Sentencia del 6 de octubre de 2009, Exp. 16801, C.P. Dr. Héctor J. Romero Díaz, reiterada en las sentencias del 12 de mayo de 2010, Exp. 17081, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, del 13 de junio de 2010, Exp. 17147 y 19 de agosto de 2010, Exp. 16236, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo y del 10 de marzo de 2011, Exp. 16966, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente, sobre el alcance de esta disposición, la Sala ha señalado que para que tal indicio tenga ocurrencia se requiere que la Administración haya exigido la presentación de libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad en relación con costos, deducciones, descuentos o pasivos que se estén investigando, y que el contribuyente no los hubiera presentado. La consecuencia es el desconocimiento de los conceptos correspondientes. Sin embargo, la norma establece que no se desconocerán si el contribuyente los acredita plenamente.

En este caso la demandada no demostró que esos elementos probatorios fueron requeridos o exigidos por la Administración y la sociedad no los hubiere aportado. Como lo dijo la Sala en sentencia del 30 de abril de 2009¹⁴, la prohibición de invocar esos documentos posteriormente como prueba a favor del contribuyente, se refiere a una conducta evasiva del mismo, la cual no se probó que se hubiera dado. Es más, según el Acta parcial de visita de inspección tributaria del 13 de abril de 2005, los funcionarios visitantes verificaron el contrato de arrendamiento del local 314 y los comprobantes de egreso (folio 147 c.a. 1).

Ahora bien, el contrato de arrendamiento suscrito entre la sociedad actora y Alfonso Fernández Riveros el 31 de diciembre de 2001 con el objeto del arrendamiento del local comercial 314 ubicado en el Centro Comercial Ciudad Salitre por el término de doce meses, con un canon de arrendamiento de \$2.000.000 mensuales¹⁵, es un documento idóneo para demostrar la existencia de ese contrato.

Lo anterior unido a las cuentas de cobro por cada mes del año gravable 2002 y los comprobantes de egreso mensuales y su contabilización por concepto del pago del arrendamiento del mencionado local¹⁶, son pruebas válidas para demostrar la realidad del gasto durante el año gravable investigado, que si bien es muy superior a la suma solicitada en la declaración de renta, no se constituye en un argumento válido para no dar credibilidad a los mencionados pagos o que el pago del arriendo se hiciera a uno de los socios de la sociedad.

Para la Sala, el requisito que exigió la DIAN de que el mencionado contrato tuviera una fecha de autenticación en el mismo año de la solicitud de la deducción, es una exigencia no prevista legalmente para la procedencia del gasto, ni para la validez de un contrato de arrendamiento. Además, según la liquidación de revisión, para el rechazo de este concepto la DIAN se remitió a los mismos fundamentos para el rechazo expuesto en la glosa de intereses y demás gastos financieros, en el que citó los artículos 632 y 771-2 del Estatuto Tributario, sin embargo de estas normas no se desprende la obligación pretendida por la DIAN.

En efecto, el artículo 632 del Estatuto Tributario, consagra la obligación de los contribuyentes de conservar informaciones y pruebas para efectos del control de los tributos por un término mínimo de cinco años y el artículo 771-2 ibídem, dispone que para la procedencia de costos y deducciones se requiere de facturas con el cumplimiento de los requisitos legales. Además la demandada en el recurso de apelación señaló que el fundamento legal del rechazo fue el artículo

14 Exp. 16113. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

15 Folios 241 al 244 del c. ppal.

16 Folios 6 al 29 del cuaderno de pruebas de la adición a la demanda.

283 del Estatuto Tributario, sin embargo esta norma no es aplicable a la presente partida pues establece los requisitos para la aceptación de las deudas, concepto muy diferente al pago de un contrato de arrendamiento.

De acuerdo con lo anterior, para la Sala los comprobantes allegados con la demanda, la contabilización de los mismos, como se verificó con el dictamen pericial¹⁷ y el contrato de arrendamiento aludido, son pruebas suficientes e idóneas para demostrar la realidad del gasto solicitado en la declaración. En consecuencia, en este punto se confirmará la decisión del Tribunal. No prospera el cargo de apelación.

4. Deducción por intereses y demás gastos financieros

Según el Tribunal la partida se debía aceptar por cuanto, conforme con el dictamen pericial se podía establecer la realidad y contabilización de los préstamos por \$130.000.000 y de los intereses por \$5.926.500, que también estaban debidamente contabilizados.

Para la parte demandada no es posible aceptar la partida con base únicamente en el dictamen pericial, sin hacer ningún juicio de valor sobre esa prueba ni sobre las normas vigentes sobre la materia. Que el rechazo se debió a la inexistencia de un documento de fecha cierta que respaldara el pasivo y por el incumplimiento de los artículos 282, 283, 632, 770 y 771 del Estatuto Tributario.

La Sala observa que según la liquidación de revisión, la DIAN rechazó la partida porque los pagos de intereses tenían origen en préstamos dados por los socios, que no tenían documento idóneo que soportara dicha transacción, conforme con el artículo 632 del Estatuto Tributario y porque, conforme con el artículo 771-2 ibídem, las facturas o documentos equivalentes debían cumplir los requisitos expuestos en esa norma para sustentar los costos y deducciones procedentes.

De acuerdo con lo anterior, la Sala considera que la discusión para el rechazo de esta partida giró en torno a la ausencia probatoria del pasivo, esto es, a la falta de un documento idóneo que demostrara que la sociedad fue deudora de sus socios, y no en torno a la interpretación o alcance de alguna disposición. En consecuencia, la decisión del Tribunal de tener, como prueba del pasivo y de los intereses pagados, las pruebas señaladas en el dictamen pericial se ajustó a derecho.

En efecto, la DIAN sólo cuestionó que la actora no hubiera conservado el documento idóneo para la prueba del pasivo, lo cual fue desvirtuado por la sociedad con la prueba pericial practicada en primera instancia en la que se evidenció la existencia de cuatro títulos valores (pagarés) en cuantía total de \$130.000.000, que para la Sala cumplen los requisitos para tener por cierta la existencia de las deudas y la causación de los intereses por el año gravable de 200218.

Además, el pago de los intereses por parte de la sociedad también se encuentra debidamente acreditado con los comprobantes externos (cuentas de cobro mensual de esos intereses) y su correspondiente contabilización, de manera que no había razón jurídica para que el Tribunal los descartara, máxime que la DIAN

¹⁷ Folio 245 c. ppal.

¹⁸ Folios 252 al 255 c. ppal.

en los actos acusados no hizo ningún señalamiento concreto en torno a la prueba de esos pagos, sino que cuestionó, como se dijo, el documento que probara la existencia del pasivo. Sobre la oportunidad de allegar pruebas al proceso, la Sala se remite a lo expuesto en el cargo anterior.

Por lo anterior, la Sala considera que se ajustó a derecho el reconocimiento del Tribunal de la deducción por intereses y gastos financieros por \$5.927.000. No prospera el cargo de apelación.

5. Adición de ingresos por venta de divisas

El Tribunal aceptó parcialmente el cargo sobre indebida adición de ingresos por venta de divisas porque consideró, de conformidad con el artículo 486-1 del Estatuto Tributario, que la DIAN se había equivocado en la forma de determinar los ingresos por ese concepto y estableció que la omisión de ingresos había sido sólo por \$927.143, pues la DIAN había tenido en cuenta únicamente el valor total de las divisas omitidas, sin realizar la operación señalada en esa disposición.

La demandada en el recurso de apelación, señaló que el Tribunal no había tenido en cuenta todo el acervo probatorio, como los cruces de información de terceros y había desconocido que la DIAN estableció los ingresos con base en las pruebas allegadas al proceso.

De acuerdo con los antecedentes del proceso, la Sala observa que en la liquidación de revisión, la adición de ingresos por valor de \$216.792.476, se debió al resultado de la inspección tributaria y a la información allegada con los cruces de terceros, de las cuales se evidenció que la actora había recibido ingresos por ventas de divisas por mayores valores registrados en la contabilidad. Que como no hubo controversia respecto de la adición planteada, se mantenía la propuesta de ingresos del requerimiento especial. Además, señaló que la actora no había presentado facturas de compra y venta de divisas, conforme con el artículo 632 del Estatuto Tributario.

Según el requerimiento especial, el procedimiento realizado por la DIAN para establecer los ingresos omitidos fue el siguiente¹⁹:

Desglosó la información por compra y venta aportada por la sociedad y la cruzó contra la información de terceros y estableció una diferencia no registrada en la contabilidad así:

NOMBRE O RAZÓN SOCIAL	NIT	DI VI S A S	VR/ PE SO S	IV A	NE TO RE CIB .	FO LIO S DO C.	RES ULTA DO PREL IMINA R	O B S.	DIFER EN CIA EN PESOS
MINDCO MM S.A.	830.044.160	259790	566.378.870	310784	566.689.654	5663591	Análisis de la información se estableció que	-1010	21.260.346

¹⁹ Folio 1268 c. a. 7

							adquirió US\$270.000 por valor de \$587.950.000		
COMERCIAL JAFFER LTDA	830.025.238	55.000	118.446.500	42.784	118.489.284	476-500	Análisis estableció que adquirió US\$100.000 por valor de 215.331.500	-4.500	96.842.216
ASEFIN ANZAZ GARCON TRE SENC	830.094.238	53.255	117.468.975	55.084	117.524.059	1020-1040	Adquirió US\$59.500 por valor de \$127.627.500	-6.245	10.158.525
ALSTON TyD	860.006.044	35.375	84.621.820	41.995	84.663.815	508-516	Encertificación suscrita por Deloitte and Touche Ltda. informa haber adquirido US\$49.962	-1.1587	27.447.355

							por valor de \$112. 111.1 70.		
IVAN MEJDIN A BLANC O	79.4 14.1 60	3 0. 4 1 7	65.2 56.4 76	3 3. 6 4 3	65.2 90.1 19	522 - 525	Adquir ió divisa s US\$3 8.417 por valor de \$82.4 62.15 6	- 8 0 0 0	17.172. 037
AMERIC AN INTERN ACIONA L CO LTDA.	806. 005 394	3 0. 0 0	64.4 40.0 00	4 8. 0 0	64.4 88.0 00	661 - 664	Adquir ió US\$5 0.000 por valor de \$108. 4000. 000	- 2 0. 0 0	43.912. 000
								- 1 0 1. 0 4 2	216.792 .479

Que, en consecuencia, existió una diferencia por \$216.792.479, pues revisado el inventario de divisas certificado por el contribuyente, coincidía con los movimientos operacionales consolidados, que se obtenía a partir de la última columna calculada de inventario de divisas.

Ahora bien, la actora cuestionó el procedimiento establecido por la DIAN y señaló que debió hacerse conforme con el artículo 486-1 del Estatuto Tributario, como lo efectuó el perito en la prueba pericial, según el cual:

“ARTICULO 486-1. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN LOS SERVICIOS FINANCIEROS Y EN OPERACIONES CAMBIARIAS (modificado por la Ley 788 de 2002). Cuando se trate de operaciones cambiarias, el impuesto será determinado por los intermediarios del mercado cambiario y por quienes compren y vendan divisas, conforme a lo previsto en las normas cambiarias. Para este efecto la base gravable se establece tomando la diferencia entre la tasa de venta de las divisas de cada operación en la fecha en que se realice la transacción y la tasa promedio ponderada de compra del respectivo

responsable en el último día hábil anterior en que haya realizado compras de divisas. Para el cálculo de dicha base gravable se tendrá en cuenta si la transacción se hace en efectivo, en cheque o a través de una transferencia electrónica o giro, calculándose una tasa promedio ponderada para cada una de estas modalidades de transacción. La base gravable así establecida se multiplica por la tarifa del impuesto y por la cantidad de divisas enajenadas.

Para las operaciones cambiarias derivadas de contratos forwards y futuros, el impuesto se determina tomando la diferencia entre la tasa de venta de las divisas de cada operación en la fecha en que se realice la transacción y la tasa de compra establecida en la forma en que determine el Gobierno Nacional para lo cual tendrá en cuenta los plazos pactados en este tipo de operaciones. La base gravable así establecida se multiplica por la tarifa del impuesto y por la cantidad de divisas enajenadas.

[...].”

En efecto, el dictamen pericial explicó el procedimiento que utilizó la sociedad así:

“La sociedad MONEDITA DE ORO LTDA., realiza la venta de divisas, tomando la tasa promedio de compra del día anterior, y la tasa de venta del día en que se realiza la transacción, la diferencia que hay entre una y otra la multiplica por la cantidad de divisas a negociar, al resultado se le aplica el 16% correspondiente al IVA. Es decir, que la diferencia es lo que constituye la base de ingreso para determinar el IVA, lo cual es el ingreso real constitutivo de renta”²⁰.

Para efectos de establecer la tasa de compra de las divisas, el dictamen explicó que se tomaba como referencia los distintos precios de compra a los que se adquirieron las divisas en el día, se sumaban y se promediaban, y que ese el resultado de la tasa de compra y que para la tasa de venta se tomaban las reglas de oferta y demanda del mercado cambiario, y se tenían como referencia los precios de venta de los otros profesionales de cambio y con ello se determinaba el precio de venta que regiría el día, que podía variar según la fluctuación de la divisa.

Conforme con lo anterior, el dictamen efectuó un cálculo de acuerdo con cada comprador de divisas y, en aplicación de costumbres contables, promedió todas las tasas de compra y todas las tasas de venta que rigieron durante las fechas de las operaciones cambiarias, para con ello sacar un estimativo contable sobre los ingresos reales que verdaderamente ingresaron a las arcas de la sociedad.

Pues bien, para la Sala, contrario a lo determinado por el Tribunal, el cálculo de los ingresos por venta de divisas efectuado por el dictamen pericial no tiene el alcance de desvirtuar la determinación oficial, toda vez que la norma en la que se fundamenta la actora y la prueba técnica, es una disposición propia del impuesto sobre las ventas, cuyo hecho generador y base gravable difiere ampliamente del hecho generador y la base gravable del impuesto de renta.

En efecto, la actora no puede considerar que en materia del impuesto sobre la renta, el ingreso del cual se parte para establecer la base gravable corresponda a la ganancia real del contribuyente, pues, salvo las excepciones legales, conforme

²⁰ Folios 214, 215 y 216 c. ppal.

con el artículo 26 del Estatuto Tributario, la renta líquida gravable, que es la base gravable del impuesto, se calcula sobre todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año gravable, de los cuales se restan, en primer lugar, las devoluciones, rebajas y descuentos, y luego los costos y deducciones realizados en el año. Es decir, como ingreso no se puede declarar un resultado de una operación en la que se arroja una ganancia, pues la ganancia o la utilidad, para efectos del impuesto de renta, se da una vez se han depurado los ingresos, con los conceptos que autorizan las normas tributarias.

En consecuencia, la Sala encuentra ajustada a derecho la determinación oficial de los ingresos de la sociedad por venta de divisas con base en los cruces de información de terceros, cuyo contenido, fue conocido por la sociedad y no fue controvertido. De manera que en este punto se revocará la decisión y se mantendrá la determinación oficial. Prospera el cargo de apelación.

6. Sanción por inexactitud

El Tribunal redujo la sanción por inexactitud derivada de la adición de ingresos, de acuerdo con la suma determinada en la sentencia, por lo que debía realizarse un nuevo cálculo. Y en relación con la deducción por salarios dijo que se trataba de una falta probatoria que no daba lugar a la sanción.

La parte demandante impugnó la decisión en cuanto se recalculó la sanción relativa a la adición de ingresos porque consideró que se trató de una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable, concretamente en cuanto a la forma de contabilizar y liquidar la venta de divisas.

La parte demandada consideró que no debía levantarse la sanción por inexactitud porque de acuerdo con las pruebas del proceso se concluía que la determinación oficial era legal.

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (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 o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

[...]

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o

de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos. [...]”

En relación con la interpretación de esta norma, la Sección había sostenido de manera reiterada que ni por controversias de interpretación, ni por falta de pruebas era pertinente aplicar la sanción²¹. Que si los rechazos obedecían a falta de prueba -contable o no- o a defectos formales en su comprobación debía hacerse un examen analítico y probatorio y establecerse la falsedad, inexistencia, simulación, etc., de los costos, gastos y demás partidas objeto de glosa oficial, puesto que entre otros, la sanción estaba prevista en el evento de que el contribuyente solicitara costos, deducciones, pasivos, etc., en los que no hubiera incurrido efectivamente de los cuales derivara un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor²².

Sin embargo, recientemente la jurisprudencia de la Sala ha tenido por criterio que la falta de prueba sobre la realidad y procedencia de las partidas declaradas no es motivo para no aplicar la sanción por inexactitud.

En efecto, en sentencia del 28 de junio de 2010, la Sala consideró que la falta de prueba sobre la realización de los costos, significaba la inclusión en la declaración de costos inexistentes que daban lugar a un menor impuesto a pagar, conducta que era sancionable en virtud del artículo 647 del Estatuto Tributario²³.

Así mismo, mediante sentencia del 19 de agosto de 2010, la Sala señaló que generaba la sanción por inexactitud la conducta del contribuyente de incluir en la declaración, como deducciones, partidas frente a las cuales no se demostró su realidad y procedencia, que afectaron la base gravable y dieron lugar a un menor impuesto a cargo. En esa oportunidad advirtió que no era necesario que la Administración estableciera que los gastos fueron irreales, pues lo cierto era que fueron solicitados como deducción, sin demostrar su procedencia; máxime cuando correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción de legalidad de los actos administrativos²⁴.

Posteriormente, en el caso fallado en la sentencia del 14 de octubre de 2010, la Sala estableció que ni en sede administrativa ni judicial la sociedad demandante había logrado respaldar contablemente la existencia de un pasivo registrado en la cuenta PUC 2355, no obstante el requerimiento de la DIAN. Que en ese contexto, se concluía que, de conformidad con el artículo 647 del E.T., era procedente la sanción por inexactitud impuesta por la DIAN, por haberse incluido en la declaración pasivos inexistentes²⁵.

La anterior posición jurisprudencial guarda correspondencia con la sentencia C-571 de 2010 por medio de la cual, la Corte Constitucional declaró la exequibilidad

²¹ Sentencias del 29 de agosto de 2002, exp. 12697, C. P. Dra. Ligia López Díaz, del 22 de febrero de 2007, exp. 15164, C. P. Dra. María Inés Ortiz y del 12 de mayo de 2010, exp. 16810. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²² Sentencias del 12 de octubre de 2001, exp. 12408, C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié, del 25 de marzo de 2010, Exp. 16663 y del 29 de abril de 2010, exp. 16886, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²³ Exp. 16791. C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁴ Exp. 16988, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

²⁵ Exp. 17042. C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

de la expresión “*datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurado*” contenida en el artículo 647 del Estatuto Tributario, sobre la cual señaló:

“Las expresiones '*falsos, equivocados, incompletos o desfigurados*' no tienen, *prima facie*, ninguna complejidad especial o particular... En el contexto de derecho tributario hacen referencia a situaciones en las que la información otorgada por los contribuyentes a la administración de impuestos, relacionada con su actividad económica, no coincide con la realidad, es decir cuando se da una información contraria a la realidad, que no la refleja completamente, o que la altera”²⁶.

Pues bien, de acuerdo con lo anterior, la Sala considera que para que un factor de la declaración se tenga como real y verdadero, por regla general, debe probarse la realización del mismo, que existe, que fue efectuado. Es decir, requiere de una actividad probatoria suficiente y adecuada sobre la existencia de los hechos que originaron la partida o el concepto. Para la Sala la sanción por inexactitud no tiene como condición que se evidencie una conducta evasiva o fraudulenta por parte del contribuyente, pero sí se requiere que los datos declarados sean reales.

En este caso, el rechazo de la deducción por salarios que se mantiene en esta decisión, se debe a la falta de prueba del pago de los aportes parafiscales sobre los pagos salariales, conforme con el artículo 108 del Estatuto Tributario, razón por la cual, la sanción es procedente.

En relación con la adición de ingresos que en esta providencia también se mantiene, se debió a una omisión de ingresos por venta de divisas, debidamente probada por la DIAN, sin que se advierta una diferencia de criterios en torno a la interpretación del derecho aplicable. Lo que pretende la sociedad es que los ingresos se calculen con base en una disposición no aplicable al caso. En consecuencia, se mantiene la sanción por este concepto.

Por lo anterior y teniendo en cuenta que se aceptaron las deducciones por gastos de arrendamiento e intereses y demás gastos financieros, se hará un nuevo cálculo de la sanción por inexactitud.

7. Sanción por irregularidades en la contabilidad

Según los actos demandados, la DIAN impuso la sanción porque se dieron las siguientes causales del artículo 654 del Estatuto Tributario:

“d) Llevar doble contabilidad

e) No llevar los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos o retenciones”.

Y con base en el artículo 655 del mismo estatuto, señaló que sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, aplicó la sanción por libros de contabilidad del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición.

Base del Patrimonio líquido 2001	\$80.369.000
Base Ingreso Netos 2001	\$65.707.000

²⁶ Sentencia C-571 del 14 de julio de 2010. M.P. María Victoria Calle Correa

Que por ser mayor la base del patrimonio líquido, esta sería la base para calcular la sanción esgrimida, cuyo resultado se calculó, así

Base de la sanción Art. 655 E.T.	
Patrimonio líquido 2001	\$80.000
Tarifa 0.5%	
Total sanción por libros	\$402.000

El Tribunal mantuvo la sanción, no porque la sociedad llevara doble contabilidad, sino porque no llevaba los libros de contabilidad en la forma que permitieran verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación, como el caso de las ventas de divisas, que la Administración tuvo que recurrir a cruces de información con terceros.

Para la Sala, la decisión del Tribunal se confirmará, pues de la contabilidad de la actora no se pudo establecer la realidad de los ingresos obtenidos por la venta de divisas, sino que fue necesario determinarlos con base en los testimonios de las sociedades que compraron las divisas. El artículo 654 en su literal e) establece como causal para la imposición de la sanción que no se lleven los libros de contabilidad en forma que permitan verificar o determinar los factores necesarios para establecer las bases de liquidación de los impuestos, que fue precisamente lo que ocurrió en relación con los ingresos de la sociedad.

La norma no establece la obligatoriedad de demostrar por parte de la Administración la responsabilidad subjetiva del agente o la culpabilidad, como lo pretende la sociedad. Este caso se trató de la existencia de una contabilidad que no cumplió con los requisitos legales de suministrar, para efectos tributarios, específicamente para el impuesto de renta y complementarios del año gravable 2002, la historia clara, completa y fidedigna de los negocios de la sociedad en cuanto a los ingresos por venta de divisas, como factor necesario del impuesto, como lo ordenan las normas legales (artículos 48 y 50 del Código de Comercio).

En consecuencia, la sanción por irregularidades en la contabilidad se mantendrá. No prospera el cargo de apelación.

Por las anteriores razones, se hará una nueva liquidación, teniendo en cuenta que esta instancia se confirma la decisión del Tribunal en cuanto aceptó las deducciones por gastos por arrendamientos por \$3.708.000 y por intereses y demás gastos financieros por \$5.927.000 y se revoca en cuanto aceptó parcialmente la deducción por salarios y prestaciones y la ilegalidad de la adición de ingresos, cuya determinación oficial esta providencia mantiene, al igual que la sanción por irregularidades en la contabilidad. De acuerdo con lo expuesto, se recalculará la sanción por inexactitud.

La liquidación queda en los siguientes términos:

CONCEPTO	DECLARACIÓN PRIVADA	Liquidación de Revisión	LIQUIDACIÓN C. DE E.
Total Ingresos Netos	156.398.000	373.190.000	373.190.000
Total Costos	0	0	0
Total Deducciones*	105.661.000	84.855.000	94.490.000
Renta Líquida	50.737.000	288.335.000	278.700.000

Renta Presuntiva	4.605.000	4.605.000	4.605.000
Renta Líquida Gravable	50.737.000	288.335.000	278.700.000
Impuesto sobre la Renta Gravable	17.758.000	100.917.000	97.545.000
Total Impuesto a cargo	17.758.000	100.917.000	97.545.000
Total Retenciones año gravable 2002	0	0	0
Menos anticipo por el año gravable	528.000	528.000	528.000
Más anticipo por el año gravable siguiente	6.923.000	6.923.000	6.923.000
Más anticipo a la sobretasa	888.000	888.000	888.000
Más sanciones **	2.434.000	135.890.000	130.495.000
Total saldo a pagar	27.475.000	244.090.000	235.323.000

* Se aceptan deducciones por \$9.635.000: \$3.708.000 por arrendamientos y \$5.927.000 por intereses.

** El renglón se calcula así:

Sanción por inexactitud:

Saldo a pagar declarado sin sanción:	\$ 25.041.000
Saldo a pagar determinado antes de la sanción:	\$104.828.000
Base para aplicar la sanción:	\$ 79.787.000
Porcentaje de la sanción	<u>160%</u>
Total sanción por inexactitud	\$127.659.000
Más sanción por libros de contabilidad	\$ 402.000
Más sanción privada	<u>\$ 2.434.000</u>
Total sanciones	\$130.495.000

De acuerdo con lo anterior, se impone confirmar el numeral primero de la sentencia apelada que anuló parcialmente los actos demandados y modificar el numeral segundo para disponer, a título de restablecimiento del derecho, que el impuesto de renta y complementarios a cargo de la demandante por el año gravable 2002 corresponde a la liquidación practicada en los anteriores términos que arroja un saldo a pagar de **\$235.323.000**

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

F A L L A

1. **CONFÍRMASE** el numeral primero de la sentencia apelada.
2. **MODIFÍCASE** el numeral segundo de la sentencia apelada, el cual quedará así:

“SEGUNDO: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, y de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia, FÍJASE como total saldo a pagar por el impuesto de renta y complementarios de la sociedad LA MONEDITA DE ORO LTDA., por el año gravable de 2002, la suma de DOSCIENTOS

TREINTA Y CINCO MILLONES TRESCIENTOS VEINTITRÉS MIL PESOS MONEDA LEGAL (\$235.323.000) M/L.”

3. RECONÓCESE a la abogada María Cristina Arias Hernández como apoderada de la DIAN.

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 RODRÍGUEZ

