

**ACTA DE DESTRUCCION - No son prueba cuando no reflejan los valores de las mercancías destruidas / COPIAS DE LOS COMPROBANTES DE CONTABILIDAD - Valor probatorio / DEDUCCION POR DESTRUCCION DE INVENTARIOS - No son prueba las copias de los comprobantes de contabilidad cuando no existen libros de contabilidad / CONTABILIDAD - Para que sirva de prueba de la deducción por destrucción debe estar respaldada por comprobantes externos e internos que deben exhibirse con la contabilidad / COMPROBANTES EXTERNOS E INTERNOS - Hacen parte de la contabilidad y deben exhibirse con los libros ante la Administración**

Respecto de las actas de destrucción, que a folios 1391 a 1388 del cuaderno No. 1 de antecedentes aparecen 4 actas de destrucción, las cuales no reflejan los valores glosados, puesto que se limitan a describir unos productos, sin discriminar valores, razón por la cual la administración y el Tribunal desecharon su valor probatorio, al no ser demostrativas de lo que se pretendía probar, posición que comparte la Sala, toda vez que resultan inútiles frente al hecho a probar. Respecto a las copias de los comprobantes de contabilidad, allegadas con ocasión del recurso de reconsideración, observa la Sala que a folios 1392 a 1394 del cuaderno No. 1 de antecedentes figuran tres listados informales, en los que se relacionan los comprobantes, la fecha, la descripción de la cuenta y el valor (débito), sin identificar quién emitió dicho documento. En el caso concreto, para probar la alegada deducción no son suficientes los comprobantes de contabilidad de orden interno o externo, toda vez que la ley le da el carácter de plena prueba a la contabilidad del contribuyente, siempre que se lleve conforme lo indica la ley y el reglamento, y esté integrada por los libros registrados, sus comprobantes de orden interno y externo y documentos soportes como un todo. Pero si no existen libros de contabilidad o no se exhiben, mal puede pretenderse que unos comprobantes que supuestamente hacen parte de esos libros tengan valor probatorio contable. Por una parte la ley no les otorga tal efecto, y, por otra, no se probó que efectivamente las operaciones de que dan cuenta los mismos están contablemente registradas. Para la Sala si bien son admisibles otros medios de prueba para demostrar el derecho a la deducción y acceder al reconocimiento del gasto, incluida la contabilidad del contribuyente, conforme al artículo 774 No. 2 del Estatuto Tributario ésta debe estar respaldada por comprobantes internos o externos, los cuales, según el artículo 781 del Estatuto Tributario y los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hacen parte integrante de la contabilidad, por lo que la obligación de presentar los libros de contabilidad cuando la administración lo exija, implica, igualmente, la exhibición de los comprobantes y demás documentos.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 774 NUMERAL 2 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 51 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 53 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 781

**SANCION POR INEXACTITUD - Procede cuando no se prueban los valores declarados / CARGA DE LA PRUEBA - La tiene el contribuyente al tener que probar la veracidad de los valores declarados**

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable 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. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior. Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por 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 el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable. Por el contrario, se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante, al incluir en la declaración de renta glosada deducciones que fueron cuestionadas por la administración no solo respecto a la prueba de su procedencia sino a los valores declarados. Una vez desvirtuada la presunción de veracidad de que gozan las liquidaciones privadas (Art. 746 del E.T), se revierte la carga de la prueba, y, por lo tanto es al sujeto pasivo de la obligación a quien le corresponde desvirtuar los hechos que se le imputan. La Sala observa que la sociedad contribuyente no aportó al proceso ningún elemento probatorio que sustente sus afirmaciones sobre el origen de las sumas declaradas, pues tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional se limitó a alegar la procedencia de la deducción, sin aportar los medios de prueba respecto a la contabilización de los valores declarados en el renglón 73 “gastos por provisión de inventarios” ni la prueba de la alegada destrucción de inventarios.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 746 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

## **CONSEJO DE ESTADO**

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

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

Bogotá, D. C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00260-01(17722)**

**Actor: SANOFI PASTEUR S.A.**

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

**Referencia: FALLO**

Decide la Sala los recursos de apelación interpuestos por las partes, contra la sentencia del 18 de marzo de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección “A”, que anuló parcialmente los actos acusados.

Dispuso la sentencia apelada: “*PRIMERO. Se declara la nulidad parcial de la Liquidación de Revisión No. 300642006000053 de 4 de septiembre de 2006 y de la Resolución No. 300662007000017 del 31 de agosto de 2007, actos administrativos expedidos por la DIAN, Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, a nombre de la Sociedad Sanofi Pasteur S.A., y relativas al impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2003, en lo relativo a la sanción por inexactitud, conforme a lo expuesto en la parte motiva. SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se declara que la citada sociedad está obligada al pago de la suma de \$97.368.000 por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, cifra que incluye la sanción por inexactitud. TERCERO. Se niegan las demás súplicas de la demanda*”.

## **ANTECEDENTES**

El 6 de abril de 2004, SANOFI PASTEUR S.A. presentó la declaración de renta y complementarios del año gravable 2003 vía electrónica, radicada con el No. 90000015652786.

El 18 de junio de 2004 corrigió la declaración mediante declaración No. 90000016600080, con un saldo a favor de \$88.943.000. El 14 de julio de 2004, la demandante presentó solicitud de devolución y/o compensación, radicada con el No. DI030406180.

EL 27 de julio de 2004 la División de Liquidación de la Administración Especial de las Personas Jurídicas de Bogotá profirió la Resolución de Devolución y/o Compensación No. 5225, en la cual se determinó devolver la suma de \$88.943.000.

El 1º de marzo de 2005 la Administración notificó a la demandante el Emplazamiento para Corregir No. 30032005000020, el que fue contestado dentro de la oportunidad legal.

Mediante Requerimiento Especial No. 300632005000118 del 27 de diciembre de 2005, notificado por correo certificado el 29 de diciembre del mismo año, la División de Fiscalización Tributaria propuso modificar la declaración del Impuesto sobre la Renta y Complementarios del año gravable 2003.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 4 de septiembre de 2006 la Administración profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000053, que modificó la declaración de renta presentada, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

Mediante escrito del 7 de noviembre de 2006, radicado No 900, el apoderado de la sociedad SANOFI PASTEUR S.A. interpuso el recurso de reconsideración en contra del anterior acto administrativo.

Por medio de la Resolución No. 300662007000017 del 31 de agosto de 2007, la División Jurídica Tributaria resolvió el recurso interpuesto confirmando la liquidación oficial de revisión recurrida.

## **DEMANDA**

Ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el representante legal de la sociedad SANOFI PASTEUR S. A., solicitó:

*“1. DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución 300662007000017 del 31 de agosto de 2007, por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, proferido por la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN - Administración Especial de Personas Jurídicas de Bogotá, así como de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000053 del 4 de septiembre de 2006, proferida por la División de Liquidación de la misma entidad, respecto de la negativa de la asunción de la Destrucción de Inventarios como una Deducción del impuesto sobre la renta y complementarios y, en consecuencia,*

*2. RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad SANOFI PASTEUR S.A., en el sentido de dejar en firme el contenido de la Declaración de Impuesto de Renta y Complementarios presentada por la empresa el día 6 de abril de 2004 por medio electrónico, correspondiente al año gravable 2003.*

*3. CONDENE A LA DEMANDADA al pago de las COSTAS Y AGENCIAS EN DERECHO a que haya lugar por motivo del ejercicio de la presente acción, de acuerdo con lo que se pruebe dentro del proceso”.*

Invocó como normas violadas los artículos 2, 6, 95, 209 y 338 de la Constitución Política y 26, 58, 62, 64, 107, 178, 647 y 683 del Estatuto Tributario. Los cargos de la demanda se resumen así:

La sociedad actora solicitó ante la Administración que se reconociera la deducción relacionada con la destrucción de inventarios en cuantía de \$526.848.000 (renglón 73 Gastos Operacionales de Administración) y, en consecuencia, se declarara la improcedencia de la sanción por inexactitud.

Alegó que la destrucción de inventarios obedeció a la observancia de la normatividad que gobierna la industria farmacéutica, que incluye la comercialización de las vacunas.

A lo largo de la discusión en la vía gubernativa se demostró que la destrucción de estos bienes operó por fenómenos como el vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, es decir, se hizo en cumplimiento de disposiciones sanitarias vigentes, por lo cual constituye expensa necesaria en la actividad productora de renta.

La actuación administrativa vulnera el artículo 178 del Estatuto Tributario, por cuanto al desconocer la destrucción de inventarios que se detraen de los ingresos gravables, se altera la cuantificación de la renta líquida.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta señaló que la demandante no omitió ingresos, tampoco se incluyeron costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, ni retenciones o anticipos inexistentes, debido a que la destrucción de vacunas efectivamente se realizó, hecho que se encuentra debidamente probado en el expediente.

De igual manera en la declaración del año gravable 2003 no se incluyeron datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, inclusión que es sancionable conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario.

## CONTESTACION DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la actora con fundamento en lo siguiente:

Respecto a la alegada violación de los artículos 62, 64 y 66 del Estatuto Tributario señaló que la deducción solicitada no es procedente como quiera que no existe una afectación por fuerza mayor o caso fortuito, es decir, no existen hechos imprevisibles que permitan configurarla, tan es así que el mismo actor manifestó que previendo esta circunstancia, de posibles pérdidas, se tuvo en cuenta al momento de fijar el precio del bien, lo cual conllevaría a un doble beneficio utilizado por el contribuyente.

Señaló que no existe la alegada vulneración del artículo 107 del Estatuto Tributario por cuanto el mismo actor hizo una descripción detallada de la imposición legal, para proceder a la destrucción de los productos farmacéuticos por vencimiento, deterioro, contaminación u obsolescencia, hecho que desvirtúa el argumento de la existencia de fuerza mayor o caso fortuito.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta señaló que el actor no cumplió con los presupuestos del artículo 148 del Estatuto Tributario para la deducción por pérdidas de activos ocurridos por fuerza mayor, razón por la cual no existen diferencias de criterios, sino desconocimiento de las normas aplicables.

## SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 18 de marzo de 2009, anuló parcialmente los actos demandados en cuanto a la sanción por inexactitud impuesta<sup>1</sup>. A título de restablecimiento del derecho declaró que la sociedad demandante está obligada al pago de la suma de \$97.368.000 por concepto del impuesto sobre la renta del año gravable 2003.

Los argumentos de la decisión se resumen así:

### **Desconocimiento del renglón 73 “gastos operacionales de Administración” por valor de \$526.848.000.**

Conforme a lo expuesto en sentencia proferida por el Consejo de Estado del 7 de febrero de 2008, exp. 15960 C.P. Héctor Romero Díaz, estimó que a la luz de los artículos 62, 64 y 107 del Estatuto Tributario puede admitirse como expensa necesaria deducible el valor de los inventarios destruidos durante el año 2003, siempre y cuando se demuestre que el hecho ocurrió en el respectivo año gravable, que tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, y que es necesario y proporcionado a esa actividad; y además, que el contribuyente demuestre que tal deducción no ha sido reconocida por otros medios, como por ejemplo el caso de los contribuyentes que llevan el sistema de juego de inventarios, que permite que tal disminución pueda ser tratada como costo.

Desde el acto de liquidación oficial la Administración anotó que el contribuyente no demostró, en forma fehaciente, el monto declarado de las mercancías destruidas. El a quo precisó que en sede judicial la sociedad no aportó documento alguno que subsanara la deficiencia anunciada por la Administración.

---

<sup>1</sup> Determinó que la sanción por inexactitud queda reducida a la suma de \$1.178.000 que corresponde a la tercera glosa planteada (desconocimiento de retenciones y otros conceptos, renglón 95) por la Administración la cual no fue objeto de demanda.

En los folios 1388 a 1391 del cuaderno No. 1 de antecedentes administrativos obran las actas de destrucción por incineración, con fechas de 2003, suscritas por el Gerente General de EPA Ltda, el revisor fiscal Price Waterhouse Coopers y la Directora Técnica de Aventis Pasteur; sin embargo, en las mismas no figuran los valores o montos de los inventarios destruidos, por lo que la prueba resulta inocua y sin efectos probatorios, dado que no puede ser cotejada con otros documentos contables ni con el renglón de la declaración glosado por la Administración.

En los folios 1264 a 1269 figuran las actas de incineración fechadas en 2004, es decir, no corresponden al año que se revisa, y tampoco acreditan los montos de las mercancías incineradas. No obra tampoco, certificación fiscal sobre el punto. En este sentido anotó el a quo que el objetivo de la litis no solamente se contrae a establecer una posición frente a los argumentos jurídicos que controvierten la posición del ente oficial accionado, sino que, igualmente, se trata de probar los hechos que constituyen los presupuestos fácticos de las previsiones normativas.

El Tribunal levantó la sanción por inexactitud en la proporción que corresponde a la glosa que se revisa, teniendo en cuenta que el Consejo de Estado ha señalado que cuando el motivo de la desestimación de las deducciones tiene origen en falta de prueba contable, no implica que la declaración contenga datos o factores falsos, equivocados o incompletos, razón por la cual no procede la sanción por inexactitud, a menos que exista prueba de falsedad.

## RECURSO DE APELACION

Inconformes con la decisión de primera instancia, las partes apelaron.

**La parte demandante** alegó que en los folios 1388 a 1394 del expediente figuran las actas de destrucción por incineración de las vacunas así como los comprobantes de contabilidad de la incineración de las vacunas en el año gravable 2003, por lo cual el Tribunal desconoció la información y, en especial, los valores o montos de los inventarios destruidos, los cuales se encuentran a folios 1394, 1393 y 1392 del cuaderno No. 1 de antecedentes. Adicionalmente, la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión, no controvirtió las pruebas aportadas.

Señaló que el a quo entró en contradicción al levantar la sanción por inexactitud, y a la vez dar como no debidamente probadas las erogaciones ocasionadas por la destrucción de inventarios.

**La parte demandada** alegó que los valores declarados no pueden reputarse como ciertos por cuanto las pruebas aportadas por el responsable durante el proceso de determinación y discusión (fotocopias de las actas de destrucción) no corresponden al año gravable en discusión, y las que corresponden no arrojan los valores atribuibles a la mercancía destruida.

Lo anterior evidencia que el demandante incluyó voluntariamente en la declaración de renta del año gravable 2003 deducciones improcedentes por no cumplir con los presupuestos de ley para su aceptación (artículos 62, 64 y 107 del Estatuto Tributario), y por no aportarse las pruebas que acreditaran las sumas declaradas.

Se observa, entonces, que los datos declarados fueron desfigurados y equivocados, hecho que a la luz del artículo 647 ib constituye inexactitud

sancionable como quiera que de los mismos se derivó un mayor saldo a favor del contribuyente.

## **ALEGATOS DE CONCLUSION**

La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

La **demandada** señaló que cuando ocurre el desconocimiento del derecho como en el presente caso, y no una diferencia de criterio, conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario se debe imponer la sanción por inexactitud.

El **Ministerio Público** no intervino en esta etapa procesal.

## **CONSIDERACIONES**

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las partes contra la sentencia del 18 de marzo de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

La controversia se centra en determinar si la sociedad demandante tiene derecho a la deducción relacionada con la destrucción de inventarios en cuantía de \$526.848.000, renglón 73 "Gastos Operacionales de Administración," y si procede la sanción por inexactitud impuesta.

### **1. Deducción por destrucción de inventarios en cuantía de \$526.848.000.**

El *a quo* estimó que el monto de lo declarado por las mercancías destruidas no se demostró, demostración que es requisito para que se reconozca la expensa.

Según la sociedad apelante, dentro de los anexos allegados al recurso de reconsideración se incluyeron las actas de destrucción de vacunas del año gravable 2003. También se anexaron copias de los comprobantes de contabilidad de la incineración de la vacunas en el año gravable 2003, por la suma de \$545.114.737,63.

Observa la Sala que en el folio 1113 del cuaderno de antecedentes No 6 obra copia del Requerimiento Especial No. 300632005000118, del 27 de diciembre de 2005, en el que la Administración Tributaria propuso la modificación de la declaración de renta presentada por la sociedad demandante, correspondiente al año gravable 2003.

En dicho acto administrativo la Administración cuestionó el valor declarado en el renglón 73 de la declaración "gastos operacionales de administración," así:

*"Analizada la información aportada por el contribuyente con ocasión a la visita, y de conformidad con el emplazamiento para corregir No. 300632005000020 del 1º de marzo de 2005 (folios 722 al 725) efectuado por el Grupo Investigación a Devoluciones de la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de las Personas Jurídicas, se procede a desconocer las siguientes inconsistencias determinadas en dicho renglón:*

*El contribuyente, mediante oficio de fecha diciembre 9 de 2004 (folio 33) envía respuesta al Requerimiento Ordinario No. 300632004000905 de fecha 22 de noviembre de 2004 en 525*

*folios, y entre ella anexa conciliación contable y fiscal discriminando la conformación de cada renglón de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2003, donde se evidencia, que el contribuyente en este renglón presenta en la cuenta código contable PUC 3 PROVISIONES por valor de \$560.646.266 (folio 56), para ello se solicitó al contribuyente libro auxiliar de contabilidad y sus respectivos soportes, a lo cual manifestó verbalmente que el código de la cuenta PUC corresponde a la 519915 GASTOS POR PROVISION DE INVENTARIOS por valor de \$526.847.875, y no anexó dicho libro auxiliar de contabilidad ni se aportó documento alguno que reflejara la realidad económica de dicha transacción.*

*“... ”*

*“Adicionalmente, el contribuyente durante el transcurso de la visita no aportó soporte contable ni documento idóneo (Actas de destrucción del comité de sanidad) alguno que reflejara la transacción económica por dicho valor”. (subraya la Sala)*

En el folio 36 del expediente obra copia de la Liquidación Oficial de Revisión No. 300642006000053 del 4 de septiembre de 2006, en la que, respecto a la glosa cuestionada, se anotó:

*“Después del análisis de la información obtenida en la visita efectuada al contribuyente, de la respuesta al requerimiento ordinario, de la conciliación fiscal y contable aportada, en la cual discrimina la conformación de cada renglón de la declaración privada del Impuesto de Renta y Complementarios del año gravable 2003, presentando para el renglón 73, Gastos Operacionales de Administración, la cuenta código contable PUC 3 PROVISIONES por valor de \$560.646.266 (f.56), rechaza la División de Fiscalización las pérdidas por destrucción de inventarios de vacunas, por la suma de \$526.848.000 teniendo en cuenta que dicha deducción no se ajusta a lo previsto en el artículo 64 del Estatuto Tributario, concepto DIAN 61852 de 2002 y porque en la visita no entregaron el libro auxiliar de contabilidad ni los soportes respectivos de la cuenta de código 519915 Gastos por Provisión de Inventarios”. (subraya la Sala)*

A folio 1431 del cuaderno No. 1 de antecedentes administrativos aparece copia del recurso de reconsideración interpuesto en contra de la liquidación oficial de revisión, con el que la sociedad actora anexó como pruebas:

- “ 1) Certificado de Existencia y Representación Legal Expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá.*
- 2) Copia de la cédula del Representante Legal.*
- 3) Poder para actuar.*
- 4) Actas de destrucción de vacunas del año gravable 2003.*
- 5) Copia de los comprobantes de contabilidad de la incineración de vacunas en el año gravable 2003 por la suma de \$545.114.737,63”. (subraya la Sala)*



Observa la Sala, respecto de las actas de destrucción, que a folios 1391 a 1388 del cuaderno No. 1 de antecedentes aparecen 4 actas de destrucción, las cuales no reflejan los valores glosados, puesto que se limitan a describir unos productos, sin discriminar valores, razón por la cual la administración y el Tribunal desecharon su valor probatorio, al no ser demostrativas de lo que se pretendía probar, posición que comparte la Sala, toda vez que resultan inútiles frente al hecho a probar.

Respecto a las copias de los comprobantes de contabilidad, allegadas con ocasión del recurso de reconsideración, observa la Sala que a folios 1392 a 1394 del cuaderno No. 1 de antecedentes figuran tres listados informales, en los que se relacionan los comprobantes, la fecha, la descripción de la cuenta y el valor (débito), sin identificar quién emitió dicho documento.

En el caso concreto, para probar la alegada deducción no son suficientes los comprobantes de contabilidad de orden interno o externo, toda vez que la ley le da el carácter de plena prueba a la contabilidad del contribuyente, siempre que se lleve conforme lo indica la ley y el reglamento, y esté integrada por los libros registrados, sus comprobantes de orden interno y externo y documentos soportes como un todo.

Pero si no existen libros de contabilidad o no se exhiben, mal puede pretenderse que unos comprobantes que supuestamente hacen parte de esos libros tengan valor probatorio contable.

Por una parte la ley no les otorga tal efecto, y, por otra, no se probó que efectivamente las operaciones de que dan cuenta los mismos están contablemente registradas.

Para la Sala si bien son admisibles otros medios de prueba para demostrar el derecho a la deducción y acceder al reconocimiento del gasto, incluida la contabilidad del contribuyente, conforme al artículo 774 No. 2 del Estatuto Tributario ésta debe estar respaldada por comprobantes internos o externos, los cuales, según el artículo 781 del Estatuto Tributario y los artículos 51 y 53 del Código de Comercio, hacen parte integrante de la contabilidad, por lo que la obligación de presentar los libros de contabilidad cuando la administración lo exija, implica, igualmente, la exhibición de los comprobantes y demás documentos. No prospera el cargo.

## **2. Sanción por inexactitud.**

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, observa la Sala que el *a quo* la levantó parcialmente por estimar que cuando el motivo de la desestimación de las deducciones tiene origen en falta de prueba, no implica que la declaración contenga datos o factores falsos, equivocados o incompletos.

Para la DIAN existe un desconocimiento de las normas que regulan la materia, (artículos 62, 64 y 107 del Estatuto Tributario), lo cual no encaja dentro de la exoneración de la inexactitud, en los términos del inciso 6º del artículo 647 del Estatuto Tributario.

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable 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. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por 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 el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable. Por el contrario, se hace evidente el desconocimiento del derecho aplicable por parte de la demandante, al incluir en la declaración de renta glosada deducciones que fueron cuestionadas por la administración no solo respecto a la prueba de su procedencia sino a los valores declarados.

Una vez desvirtuada la presunción de veracidad de que gozan las liquidaciones privadas (Art. 746 del E.T), se revierte la carga de la prueba, y, por lo tanto es al sujeto pasivo de la obligación a quien le corresponde desvirtuar los hechos que se le imputan.

La Sala observa que la sociedad contribuyente no aportó al proceso ningún elemento probatorio que sustente sus afirmaciones sobre el origen de las sumas declaradas, pues tanto en la vía gubernativa como en la jurisdiccional se limitó a alegar la procedencia de la deducción, sin aportar los medios de prueba respecto a la contabilización de los valores declarados en el renglón 73 “gastos por provisión de inventarios” ni la prueba de la alegada destrucción de inventarios.

Contrario a lo señalado por el *a quo*, no se demostró ni la procedencia de la deducción ni su realidad contable, razón por la cual, ante la falta de veracidad del rubro declarado, hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, conforme al artículo 647 del Estatuto Tributario, por incluir en la declaración datos o factores incompletos o desfigurados, de los cuales se derivó un menor impuesto a pagar.

En consecuencia, toda vez que la sentencia de primera instancia se limitó a anular parcialmente los actos administrativos demandados, en cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, conforme a lo expuesto se revocará la sentencia apelada para denegar las súplicas de la demanda.

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**

**REVOCASE** la sentencia del 18 de marzo de 2009, proferida por la Subsección “A” del Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar se dispone:

**DENIEGANSE** las súplicas de la demanda.

Reconócese personería al abogado Carlos Javier Ortiz Montero para representar a la demandada.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**