

PROCESO DE DETERMINACION – La contabilidad es fundamental para establecer las circunstancias de la actividad mercantil del contribuyente / CONTABILIDAD – valor probatorio / CONTABILIDAD COMO MEDIO DE PRUEBA – No lo es cuando la contabilidad no llena los requisitos de las normas contables

El Decreto 2649 de 1993, especifica los principios contables generalmente aceptados, así como también el conjunto de conceptos y reglas que se deben observar al registrar los datos contables de un ente económico. Es así que los registros en los libros y los soportes deben guardar la debida correspondencia, habida cuenta que la contabilidad constituye un todo indivisible e integral. Dentro del proceso de determinación es tal la importancia de la contabilidad, que es el punto de referencia para que la Administración Tributaria pueda establecer las circunstancias frente al desarrollo de la actividad mercantil del comerciante, en esa medida, si el comerciante esta obligado a llevarla de manera completa y fidedigna, resulta entendible que si los registros en ella contenidos no prueban su actividad, no se le asigna valor probatorio en caso de verificación tributaria. Observa la Sala que la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. no refleja la situación fiscal y económica del negocio, razón suficiente para no tenerla como prueba idónea para desvirtuar las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria. En estos términos no puede aplicarse lo determinado por el artículo 772 del Estatuto Tributario en cuanto a la capacidad probatoria de la contabilidad a favor del investigado, al quedar demostrado el incumplimiento de las normas contables y de los artículos 773 y 774 ibídem. La simple lectura de las normas permite establecer la existencia de condicionamientos para que la contabilidad del demandante constituya prueba a su favor y, entre ellos que sea llevada en debida forma, lo cual implica que la falta de atención y cumplimiento de los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional hace que la misma, no tenga valor probatorio alguno. En consecuencia, el valor probatorio de la contabilidad, depende de que esta sea llevada en la forma ordenada por la Ley, que cumpla los requisitos consagrados en el Decreto 2649 de 1993 y en el Estatuto Tributario, sin cuya observancia no puede considerarse valida para justificar los hechos que por este medio probatorio procura probar.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2649 DE 1993 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 773 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774

RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES EN CUENTAS BANCARIAS Y DE AHORRO – Procede cuando existen indicios graves / **CUENTAS BANCARIAS –** Para efectos de la presunción de ingresos por consignaciones son las que figuran a nombre del contribuyente / **ADICION DE INGRESOS –** Procede cuando se prueba que no se incluyeron en la contabilidad / **INGRESOS –** Se pueden probar por otros medios cuando la contabilidad no refleja la realidad económica del contribuyente / **PRESUNCION POR CONSIGNACIONES BANCARIAS –** Procede cuando se prueba que existían ingresos no incluidos. Admite prueba en contrario

De los términos de la norma se infiere que dentro de los presupuestos para que aplique la presunción legal allí prevista, está la referida a la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados en cuentas propias, cuentas de terceros o en cuentas no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, a ingresos propios. Las cuentas bancarias a que se refiere la Administración de Impuestos son aquellas que figuran a nombre del

contribuyente y utilizadas para consignar sus propios ingresos pero que no corresponden a las registradas en la contabilidad, estando obligado. Para la Sala los argumentos del demandante no desvirtúan la adición de ingresos, pues la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. es la titular de las cuentas corrientes. Ahora el solo hecho de no haberlas incluido en la contabilidad hace procedente la determinación de la renta presuntiva por el método de presunción de consignaciones bancarias. En la investigación administrativa se constató que la contabilidad no reflejaba en forma fehaciente la realidad de las operaciones mercantiles de la sociedad demandante, toda vez que existían ingresos no incluidos en ella, hecho que obligó a la Administración a apartarse de la contabilidad y continuar la investigación utilizando otros medios probatorios a través de los cuales se determinaron ingresos no contabilizados, ni declarados. En consecuencia, se configuran los supuestos fácticos que señala el artículo 755-3 del Estatuto Tributario para que opere la presunción, toda vez que está demostrado y, no han sido desvirtuados los indicios graves establecidos para considerar que los valores consignados en las cuentas bancarias a nombre de la demandante corresponden a operaciones generadoras de ingreso, pues coinciden los números de cuenta y razón social reportados por las entidades financieras, lo que originó la adición de ingresos gravados con el 15% del total de las consignaciones realizadas en las cuentas corrientes No. 0360-6999-9823 de Davivienda [Medellín] y No. 416170100002210 del Banco Ganadero. Esta presunción admite prueba en contrario y la demandante en la instancia jurisdiccional no aporta pruebas que desnaturalicen o dejen sin sustento el acervo probatorio recopilado por el ente fiscal para la aplicación de la presunción.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 755-3

RENTA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES EN CUENTAS BANCARIAS Y DE AHORRO – La carga de la prueba para desvirtuarla la tiene el contribuyente / ADICION DE INGRESOS – El contribuyente tiene la carga de la prueba para desvirtuarlos / IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD – Es indicio grave en contra del contribuyente

El artículo 755-3 del Estatuto Tributario dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente, con el fin de desvirtuar los indicios graves establecidos por la Administración Tributaria en su contra. En el presente caso, el demandante señaló que el funcionario de la DIAN omitió la realización de una labor importantísima al interior de la investigación como era la conciliación bancaria que le permitía establecer con precisión los ingresos mensuales y en especial las cuentas objeto de la presunción bancaria. La anterior afirmación no es acertada, en tanto que la prueba para demostrar lo contrario debe ser aportada por el investigado y no solicitada por él al ente fiscal toda vez que en el proceso tributario se ha establecido que la carga de la prueba recae sobre quien impugna el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, cualquiera sea su contenido. El demandado debía probar en las instancias procesales los hechos que desvirtuaran la adición de ingresos, esto es, el supuesto fáctico de la norma cuya aplicación se pide. El demandante se limita a negar los hechos, sin aportar otros. La anterior situación, aunada a las irregularidades en la contabilidad, constituye un indicio grave en contra del contribuyente. Así las cosas, para la Sala no es acertada la solicitud presentada en el recurso de reconsideración, en cuanto que la Administración Tributaria debía efectuar un cuadro comparativo de la conciliación de las cuentas bancarias, ya que la carga de la prueba era del demandante, quién debía probar la no existencia de los hechos que se presumen, por consiguiente, trasladar la carga de la prueba es toda una equivocación.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 755-3

CAUSALES DE NULIDAD – No lo es un error de transcripción / DETERMINACION DEL IMPUESTO – La administración puede corregir los errores de transcripción sin que sean causales de nulidad

El cuando la Administración Tributaria detecta un yerro dentro de las etapas de determinación o discusión puede corregirlo, sin que se enmarque dentro de las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario. en cuanto que los valores indicados en el requerimiento especial y el valor final propuesto en la liquidación oficial presentan inconsistencias, no le asiste razón al demandante, pues los valores son los correctos, y se obtuvieron como resultado del análisis de las cuentas bancarias activas que no se encontraron registradas en la contabilidad, simplemente hubo un error de transcripción, que fue subsanado en la Liquidación Oficial de Revisión, cuando señala el valor correcto en la suma de \$ 722.746.939. Este hecho no constituye irregularidad para declarar la nulidad de la actuación, pues cuando la Administración Tributaria detecta un yerro dentro de las etapas de determinación o discusión puede corregirlo, sin que se enmarque dentro de las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 730

DEBIDO PROCESO – Es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas / CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA – La tiene el contribuyente

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se consagra el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra, esto es, la posibilidad de solicitar o allegar documentos con el fin de esclarecer la conducta que se le está imputando. En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar; por lo que a Cable Unión de Occidente S.A., le correspondía confrontar los valores registrados en la contabilidad, de una cuenta de ahorros o corriente, con los valores que la entidad bancaria suministró a la Administración Tributaria por medio de los extractos bancarios. De lo anterior, puede concluirse que no se vulneró el debido proceso del contribuyente, toda vez que se valoró la petición frente a las pruebas solicitadas pero no se accedió a ellas por las razones atrás esbozadas, con lo cual no se afectó su derecho de defensa y de contradicción.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 29

DECISIONES DE LA ADMINISTRACION – Deben fundarse en hechos probados / MEDIOS DE PRUEBA – La idoneidad está dada por las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho a probar / AUTENTICACION DE DOCUMENTOS – Procede en materia tributaria cuando la contabilidad no es fehaciente / DOCUMENTOS DE FECHA CIERTA – Requieren de autenticación en materia tributaria cuando la contabilidad no es prueba fehaciente / VALOR PROBATORIO DE LAS COPIAS EN MATERIA TRIBUTARIA – Lo son cuando la contabilidad es fehaciente

Al respecto el artículo 742 del Estatuto Tributario dice que “La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba

señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos” y el artículo 743 del mismo Estatuto establece que la idoneidad de los medios de prueba estriba, en la exigencia que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo cual concuerda con lo expresado en el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil. Así las cosas, la Administración o el interesado podrán recolectar o aportar los medios de prueba a su alcance o de los terceros con los que efectuó las transacciones que consideren conducentes para llevar al convencimiento de la existencia o no de dicha obligación, correspondiéndole al funcionario competente estimar el valor probatorio correspondiente. Señala el demandante que en su decisión, la Administración no aplicó lo dispuesto por el Decreto 2150 de 1995, mediante el cual se prohíbe a las autoridades administrativas exigir autenticación en los documentos. El Decreto citado suprime y reforma normas, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Entre las supresiones se encuentra la prohibición para exigir los documentos originales autenticados o reconocidos notarial o judicialmente. Lo anterior significa, que no es posible con base en el Decreto 2150 de 1995 exigir documentos autenticados, pero no se puede dejar de lado lo dispuesto por el artículo 767 del Estatuto Tributario. Según la norma, para que un documento privado, tenga valor probatorio, debe presentarse previamente ante notario público o ante otra autoridad administrativa, y sólo será legítimo a partir de la fecha en que conste dicha presentación. De acuerdo con los documentos aludidos por el demandante, a través de los cuales pretende probar unos hechos que fueron desvirtuados con la inspección tributaria, cruce de información con terceros, diligencia de registro en las instalaciones de la empresa y con el informe de la Fiscalía General de la Nación, la Sala considera que solo podrían ser valorados por la Administración sin el requisito de la autenticidad cuando la contabilidad goce de veracidad y exactitud en los valores declarados, para el caso en el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, es decir constituya medio de prueba fehaciente. No obstante, como quiera que en el caso concreto no puede predicarse la idoneidad de la contabilidad, correspondía al demandante cumplir con las exigencias del artículo 254 del Código de Procedimiento Civil.

FUENTE FORMAL: CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 254 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 767 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 743

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. siete (07) de abril de dos mil once (2011)

Radicación número: 66001-23-31-000-2005-00798-01(16622)

Actor: CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. contra la sentencia del 1 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Risaralda que negó las súplicas de la demanda, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Resolución modificatoria No. 160772005000002 del 21 de febrero de 2005, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000015 del 18 de marzo de 2004 a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira, modifica la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000.

ANTECEDENTES

El 9 de abril de 2001 la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. NIT. 816.003.145-3, presenta la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable año 2000 con saldo a pagar de \$ 441.331.000.

Mediante Acta de comité de denuncia de terceros No. 006 del 21 de abril de 2002, la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera determinó abrir investigación a la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. dentro del programa “*DT Denuncia de Terceros*” por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000.

El 27 de mayo de 2002 la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, profiere el Requerimiento Ordinario No. 000205, notificado el 29 del mismo mes y año, solicitando a la sociedad información sobre las retenciones incluidas en el renglón 76 de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, por valor de \$ 23.787.000.

Dando alcance a lo solicitado, la sociedad envía la respuesta el 12 de julio de 2002 bajo el Radicado No. 014611 en un CD. De la información enviada, la División de Fiscalización verificó que el valor de las retenciones practicadas a la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A, en el año gravable 2000, fue por valor de \$ 22.994.920, cifra diferente a la declarada.

Posteriormente, la misma división realiza cruce de información con los agentes retenedores informados por la sociedad en los cuales se pudo determinar que el valor informado en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, era superior al reportado por los agentes retenedores.

El Jefe de la División de Fiscalización ordena la práctica de Inspección Tributaria con el fin de constatar de manera directa los hechos tributarios así como la verificación de la exactitud de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios y el cumplimiento de las obligaciones formales.. para lo cual profiere el Auto No. 000170 del 17 de septiembre de 2002.

En desarrollo de la Inspección Tributaria fueron incluidos en la investigación documentos y pruebas obtenidas en diligencia de registro realizada por la Subdirección de Fiscalización los días 1,2 y 3 de agosto de 2002 en las oficinas de CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. en la ciudad de Pereira, informe de investigación contable realizado por el CTI de la fiscalía, los cuales incluyen inspecciones realizadas a diferentes establecimientos comerciales, declaraciones juramentadas, información en medios magnéticos y dictámenes periciales; requerimientos ordinarios al contribuyente y a terceros (proveedores, agentes retenedores, clientes, entidades bancarias, etc).

Mediante Requerimiento Especial No. 160762003000074 del 3 de julio de 2003, notificado el 8 de julio de 2003, la Administración Tributaria propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2000, en el sentido de adicionar ingresos por operaciones gravadas, rechazar costos por pagos al exterior, costos ficticios, costo de ventas, rechazar gastos ficticios, deducciones no procedentes, adicionar al patrimonio cuentas por cobrar a clientes, rechazar del pasivo cuentas por pagar a proveedores, disminución en las retenciones declaradas; y aplicar la sanción por inexactitud.

El 6 de octubre de 2003, el representante legal de la sociedad, contesta el Requerimiento Especial y se opone a la modificación propuesta y solicita el archivo del expediente; además afirma que ésta nace de una deficiente comprobación probatoria, por indebida valoración de las pruebas, procedimientos incorrectos, falsa motivación, violación manifiesta de la Ley; e incumplimiento de los requisitos para imponer sanción por inexactitud.

Analizada la respuesta y los documentos allegados, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Pereira, practica la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000015 del 18 de marzo de 2004¹, en la que mantuvo las glosas propuestas en el Requerimiento Especial, es decir determinó el valor del impuesto en la suma de \$ 6.753.493.329 e impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 7.536.398.878, para un total saldo a pagar de \$14.404.042.207.

El 25 de mayo de 2004 el representante legal de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. interpone recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000015, en el cual indica que **i)** se ha presentado una deficiente comprobación probatoria, indebida valoración de las pruebas, indebido procedimiento y falsa motivación, llamando la atención respecto a la depuración de las cuentas bancarias realizada por las divisiones de fiscalización y Liquidación. **ii)** no puede la Administración Tributaria obviar el tema relacionado con los pagos al exterior, sobre la naturaleza de los ingresos de fuente nacional, los costos, cuentas por pagar a los canales internacionales de televisión. **iii)** violación al debido proceso, porque sin culminar la investigación tributaria se expidió el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión. **iv)** inconsistencia entre el requerimiento especial proferido por el impuesto sobre la renta y complementarios y el de retención en la fuente, teniendo en cuenta las implicaciones que tiene la renta frente a la depuración de la retención en la fuente. **v)** valoración deficiente de los costos. **vi)** no se cumplen los supuestos legales para imponer sanción por inexactitud por falta de prueba contable y por incumplimiento de requisitos formales.

¹ Folio 45 a 79 del cuaderno número uno -principal

La División Jurídica, el 21 de febrero de 2005, profiere la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración No. 160772005000002, en el sentido de modificar la actuación recurrida² en cuanto aceptó como costo la suma de \$4.432.001.000 por concepto de impuesto de remesa al no constituir ingreso de fuente nacional, en consecuencia el impuesto determinado equivale a la suma de 5.202.293.000 y la sanción por inexactitud a \$7.485.918.000, para un total a pagar de \$ 12.802.361.000.

LA DEMANDA

CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. por conducto de apoderado, acude en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, para que se declare la nulidad de la Resolución 160772005000002 del 21 de febrero de 2005, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000015 del 18 de marzo de 2004 mediante las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000 y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

La demandante citó como normas violadas los artículos 6, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Política; 12, 20, 21, 24, 319, 321, 583, 584, 683, 693, 703, 729, 742, 743, 745, 750, 752 y 755-3 del Estatuto Tributario y la Circular 175 de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

El concepto de violación lo desarrolla así:

En los actos administrativos demandados se configura una verdadera e inocultable vía de hecho, toda vez que al inhibirse la Administración Tributaria sin razón válida para valorar y practicar las pruebas solicitadas, el servidor público eludió su responsabilidad, apartándose de la Constitución y la Ley, realizó su propia voluntad y, puso su interés por encima del orden jurídico.

Plantea los siguientes cargos:

- Presunción bancaria.

Manifiesta que la depuración efectuada por la Administración Tributaria a las cuentas corrientes fue incompleta e imprecisa, al incluir ingresos de cuentas bancarias que no reportaron ni tuvieron movimientos durante el período gravable 2000.

De la información enviada por las entidades bancarias, la División de Fiscalización incluyó para efectos de la adición de ingresos, cuentas bancarias como las del Banco Cafetero – Pereira, Banco Santander – Cali y Banco Ganadero – Medellín, que no fueron abiertas o que no tuvieron movimientos.

En la respuesta al Requerimiento Especial se indicó que la cuenta No. 4160000100002210 del Banco Ganadero de la ciudad de Medellín, registró movimientos débitos en cuantía de \$ 835.907.266 y créditos de \$ 824.386.873 en

² Folio 9 a 41 del cuaderno número uno principal. .

el año 2000; cuenta que se encuentra registrada en la contabilidad y el número correcto con la cual fue incluida en la contabilidad corresponde a 416-00221-0.

Respecto a la cuenta de ahorros No. 560036069999823 de Davivienda de la ciudad de Medellín, corresponde al contrato de desarrollo de Caicedo – Antioquia, el cual estaba asignado a los señores Jhon Jairo Bedoya e Hilda Ester Ruiz, identificados contablemente con centro de costos 16063, numeración de comprobantes en letras minúsculas *ci, eb, nt*, y con el consecutivo 163001 en adelante. El movimiento de esta cuenta bancaria fue incluido en la contabilidad que se lleva en el Poblado en Medellín, la cual se identifica en el año 2000 con el código contable 111005021608, razón por la cual en el movimiento de esta cuenta se diferencia la numeración del Poblado identificada con el No. 1600001 en adelante y prefijos en mayúscula, y los del contrato de Caicedo se identificaban con el consecutivo 1630001 y prefijos en minúsculas.

Indica que la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. registró y declaró fiscalmente movimientos débitos en las cuentas citadas en cuantía de \$ 851.955.996, valor mayor al determinado oficialmente e igualmente mayor al propuesto en el Requerimiento Especial como base para la adición de ingresos de \$ 739.977.096.

- Indebida valoración de las pruebas.

Expresa que la Administración Tributaria no incluyó en la etapa de investigación, determinación y discusión la hoja de trabajo respecto a la conciliación bancaria de los extractos de las diferentes cuentas informadas por las entidades financieras, con el objeto de determinar el ingreso de la sociedad en cada una de estas, a pesar de haberlo solicitado y de que el ente oficial contaba con los correspondientes extractos.

Considera que el no haber desplegado la actividad probatoria de la conciliación, conlleva a la existencia de un defecto en el análisis probatorio, la ausencia total del mismo, la configuración de una vía de hecho y la violación del debido proceso. Se aprecia más la arbitrariedad judicial en la evaluación de la prueba, cuando el servidor público ha ignorado la presencia de una situación de hecho que permite, por cuanto la Administración Tributaria resolvió el tema con el simple argumento de que la cuenta relacionada en el extracto es la No.716170100002210, sin inferir que los campos de los programas contables algunas veces no alcanzan para registrar el número completo, razón por la cual la sociedad optó por indicar los números iniciales y finales de la cuenta para su correcta causación y declaración de los mismos.

- Indebido procedimiento.

La no realización de la conciliación por la Administración de Impuestos, condujo al servidor público de la contribución a violar de manera directa el artículo 742 del Estatuto Tributario y a aplicar de manera errónea el inciso segundo del artículo 755- 3 ibídem.

La Administración omitió la realización de una labor importantísima, que era la conciliación bancaria, la cual hubiera permitido establecer con precisión los ingresos mensuales de la sociedad y a compararlos con los declarados, adicionar mes a mes los mayores valores determinados oficialmente y no proceder como lo hizo, al aplicar la presunción del inciso segundo del artículo 755-3 del Estatuto

Tributario y distribuir el mayor ingreso gravado determinado en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes³. (sic)

- Falsa Motivación.

En el Requerimiento Especial se afirma que se elaboró un cuadro de la información enviada por las entidades financieras, de la cual se concluye que el total de los ingresos de las cuentas que no figuran en la contabilidad de la sociedad corresponde a la suma de \$ 739.977.096.

Indica que ese valor no coincide, pues realizada la sumatoria de los valores informados, corresponde a \$ 652.436.387 y no a \$ 739.977.096 como lo propuso la Administración en el Requerimiento Especial como fundamento de la Liquidación Oficial y posterior resolución que resuelve el recurso de reconsideración a la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.

Recuerda que es requisito esencial del requerimiento especial como de la liquidación oficial, contener todos las explicaciones de los renglones de la declaración que se pretende modificar, mandato vulnerado al observarse claramente la inconsistencia entre los valores relacionados en el *“cuadro cuentas no registradas en la contabilidad”* y el valor final determinado y confirmado. En otras palabras, no existe congruencia entre lo investigado, lo propuesto y lo determinado y por ultimo confirmado por la Administración Tributaria en el Acto Administrativo de Trámite y definitivo, es decir, una vez detectado el vicio, debió corregirlo en la Liquidación Oficial o en la Resolución del Recurso de Reconsideración, no obstante hizo caso omiso.

Agrega que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, no existen indicios graves, dado que el funcionario no plasmó juicio de inferencia lógica que permita deducir sobre el análisis de las cuentas bancarias, la existencia de ingresos no declarados; que los valores consignados en las cuentas bancarias o de ahorro no figuran a nombre de terceros; y que corresponden a las registradas en la contabilidad.

- Deficiente comprobación probatoria.

Afirma, que hay una deficiente comprobación y valoración probatoria de las deducciones, toda vez que no reposa en el Acta respectiva el seguimiento contable a los documentos internos de la sociedad. El funcionario indica en la Liquidación Oficial de Revisión *“Sin soportes”*. Ante esta calificación, es obvio que si una obligación se cancela por cuotas, el documento soporte reposa en el primer comprobante de egresos, en los subsiguientes comprobantes de pago solo se hará mención al documento inicial y, el hecho de que el documento soporte no reúna los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario no significa que el pago sea inexistente, hecho que obliga a la Administración Tributaria a valerse de otros mecanismos probatorios con el fin de determinar la procedencia o no del costo o gasto. De lo anterior, se evidencia que los rechazos son eminentemente por requisitos de forma y no de fondo.

Añade, que para el rechazo de las cifras relacionadas en los renglones 2,5,6,8,10,11,19,20,24,26,27,32,33,47,51,52,64, la fundamentación fue la simple afirmación *“no hay relación de causalidad”*. No se expresan las razones por las cuales no existe relación de causalidad.

³ Folio 95 cuaderno número uno principal.

Con la respuesta al requerimiento especial se aportaron 619 folios, los cuales no fueron analizados, la única apreciación tenida en cuenta por la División de Liquidación fue *“es de anotar que se revisó la sumatoria encontrándose partidas llevadas doblemente, en consecuencia su valor se redujo”*. La División Jurídica, solo aduce *“La sociedad contribuyente anexa fotocopia de comprobantes de egresos, soportes internos y externos tomados de propia contabilidad como prueba para desvirtuar esta glosa; prueba que no es de recibo por las falencias citadas y por falta de capacidad probatoria de su propia contabilidad ya analizada”*. Es tal la actitud oficial que no se detuvieron a analizar los movimientos y registros contables aportados que permitieran observar con meridiana claridad que los valores pagados no son gastos.

Señala, que el procedimiento desplegado por el ente oficial en cada etapa fue carente de comprobación y valoración probatoria, toda vez que no reposa el Acta respectiva, del seguimiento contable a cada uno de los documentos aportados por la sociedad, limitándose simplemente a concluir que no poseen relación de causalidad con la actividad productora de renta.

Indica que, a folio 8 de la Liquidación Oficial de Revisión dice *“PRESTAMOS A EMPRESAS ASOCIADAS: Existe gran cantidad de prestamos a asociadas a CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A., los cuales distorsionan su actividad económica real ya que esta no se dedica a ser prestamista”*. Este rechazo no resiste el comparativo con el principio de legalidad, toda vez que no existe norma sustantiva en el Decreto 624 de 1989 y demás normas reglamentarias, que ampare tal causal de rechazo de pagos. Tampoco se indica cual es la cantidad, sólo se hace referencia a gran cantidad.

- Valoración deficiente de los costos.

Manifiesta, que la sociedad demandante aportó los movimientos contables y soportes de las cuentas por cobrar, pagar y costos a fin de que la División de Liquidación y la Jurídica a través de un análisis responsable, determinaran las diferencias específicas encontradas con la información remitida por la sociedad y los terceros, y una vez analizada proceder a su constatación directa y posterior aceptación o rechazo, comprobación que no se realizó.

Sigue diciendo, que las Divisiones de Fiscalización, Liquidación y Jurídica, debieron en su momento procesal solicitar a cada una de las empresas la explicación detallada de los valores, con el fin de establecer correctamente los valores informados por las partes a la Administración, para luego entrar ya sea a aumentar las cifras informadas por el contribuyente investigado o sancionar al tercero informante por errores en el envío de la misma o por la inclusión de pasivos inexistentes, investigación que no se surtió. Es decir, no puede suponerse que un costo, gasto o impuesto descontable es real por la simple existencia del escrito del tercero, apenas constituye un principio de prueba de la realidad de la operación económica, que la Administración Tributaria debe comprobar por otros medios, sin perjuicio de la constatación directa que debe realizar sobre el mismo.

De otra parte, la Administración no tuvo en cuenta el costo presunto según el cual no puede existir en la actividad comercial ingresos que no apareje la realización de un costo. Estima, que no se han individualizado los cargos para el rechazo de los costos y no mezclarlos con los gastos del período, de desestimar costos por el solo hecho de no haber recibido respuesta de los terceros o de desestimar el valor probatorio de la información aportada por el contribuyente en respuesta a los

continuos requerimientos ordinarios, cuando han tenido a disposición la totalidad de la contabilidad por el año gravable 2000.

Para concluir asevera, que la Administración Tributaria no ha tenido en cuenta los principios de eficiencia tributaria, proporcionalidad, economía procesal y debido proceso, generando la congestión de los despachos judiciales, con un proceso que desde el principio ha carecido del espíritu de justicia.

- Violación al debido proceso y al derecho de defensa.

Considera que la Administración tenía el deber legal de practicar todas las pruebas oportunamente solicitadas, el no haberlas estimado conlleva a imputar o eximir de responsabilidad al administrado, particularmente a la contribuyente.

El análisis probatorio es parcializado, fragmentado y descoordinado y no responde a una valoración en conjunto de todas las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

En la investigación administrativa se incurre en irregularidades en materia probatoria, de lo que se infiere que el único fin de la administración es la imposición de sanciones, sin importarle que con ello se vulneren todas las garantías constitucionales y procesales del individuo, que frente a ella, queda en total indefensión.

- Valor probatorio de las copias.

Con ocasión del recurso de reconsideración se anexaron 1679 folios como prueba, sobre los cuales respondió la División Jurídica: *“De lo anteriormente expuesto se colige, que cuando se pretenda aportar como pruebas, copias o fotocopias de documentos, se requiere que estén precedidas de autenticación ante notario o juez que haya verificado el respectivo contenido y cotejado la fotocopia con el original. Teniendo en cuenta que en el presente caso, los documentos aportados, son documentos privados no auténticos y que por tanto carecen de valor probatorio frente a terceros y de fuerza obligatoria mientras no se establezca su autenticidad, este despacho no entró a conocer el contenido de los mismos, de conformidad con el artículo 178 del Código de Procedimiento Civil. (sic)”*

Considera que la Administración Tributaria al requerirle la autenticación de los documentos como requisito para conferirles valor probatorio, olvidó el principio de la buena fe, al proporcionarle mayor importancia y efecto jurídico a la constancia notarial sobre autenticidad que al contenido del documento.

Advierte que en toda actuación, debe presumirse la buena fe o demostrarse la falsedad, de no hacerlo quebranta no sólo el artículo 83 sino también el 228 de la Constitución Política, que hace prevalecer, en materia de administración de justicia, el derecho sustancial sobre las formas externas.

La consideración de la Administración Tributaria de exigir la autenticación de la copia como requisito esencial para otorgarle valor probatorio no es otra cosa que presumir la mala fe de quien la presenta, pues se le traslada la carga de probar que la copia es igual al original y que, en consecuencia, no puede engañar al juez ni defraudar a la contraparte.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones y, en su lugar, solicita denegarlas.

Respecto al fondo del asunto, expuso los siguientes argumentos:

Considera el apoderado de la demandante que la Administración no valoró ni practicó las pruebas allegadas y que por consiguiente se evidenció un quebranto del debido proceso, el desconocimiento del derecho sustancial y la vulneración del derecho a acceder a la administración de justicia, configurándose una vía de hecho, dando lugar a una inhibición por parte de los servidores públicos en su decisión.

Frente a las pruebas relacionadas por el contribuyente en el recurso de reconsideración consistentes en copias o fotocopias de comprobantes, libros, auxiliares, soportes internos y externos de costos, se expuso que con base en la investigación adelantada por la Subdirección de Fiscalización y los informes realizados por el CTI de la Fiscalía, la contabilidad no era confiable y menos no tenía capacidad probatoria; que los documentos carecían de valor probatorio, pues estos no eran auténticos ni reunían los requisitos exigidos por los artículos 252 a 254 , 268 a 277 y 279 del Código de Procedimiento Civil, para considerarlos como prueba.

Con fundamento en el Decreto 2649 de 1993, los artículos 48 a 60 del Código de Comercio y 777 a 774 y 781 del Estatuto Tributario, explicó que un contribuyente obligado a llevar contabilidad puede usarla como prueba a su favor, pero debe ceñirse a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las reglas que gobiernan los asientos contables, así como cumplir con el deber de conservar y exhibir los comprobantes y soportes, cuando la autoridad tributaria lo requiera; y para el caso el hecho de no haber presentado los documentos contables en el momento de la exigencia por parte de la Administración, además de que no reposaban en el domicilio fiscal, se convierte en indicio en su contra a la luz de lo dispuesto en el artículo 781 ibídem.

Señala que en la inspección tributaria realizada el 22 de enero de 2003, se solicitó al contribuyente poner a disposición de la Administración un computador con el programa de contabilidad de los años gravable 2000 y 2001, pero no fue posible la verificación debido a inconsistencias presentadas en el aplicativo.

- Presunción bancaria.

De la información enviada por la entidades financieras correspondiente al año 2000 se estableció, que el total de ingresos de las cuentas que no figuran en la contabilidad corresponde a \$ 722.746.939 y la presunción aplicada a estas consignaciones se realiza teniendo en cuenta el porcentaje de ingresos de cada bimestre. De acuerdo con esto, la renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro corresponde a la cantidad de \$108.412.041 suma que se adicionó a los ingresos declarados por la sociedad por el año gravable 2000.

Señala que la suma de \$ 722.746.939 corresponde a las cuentas de:

- Banco Ganadero del Poblado Cuenta Corriente No. 416170100002210 por la suma de \$ 706.698.209.

- Davivienda de Medellín Cuenta Corriente No. 036069999823 por \$16.048.730.

Respecto a la afirmación que hace el apoderado de la demandante, que la depuración fue incompleta e imprecisa al incluir ingresos de cuentas bancarias que no reportaron ni tuvieron movimientos durante el período gravable 2000, no se ajusta a la realidad procesal, como quiera que dichas cuentas no fueron tenidas en cuenta para la aplicación de la presunción bancaria, pues las únicas tenidas en cuentas corresponden a las arriba relacionadas por valor de \$ 722.746.939.

Pone de presente, que las inconsistencias en la contabilidad que la misma revisora fiscal menciona en su informe, obedecen a las dificultades en la obtención de la información y a que no fue exhibida cuando la autoridad fiscal la requirió. La Administración tuvo en cuenta los valores de los extractos bancarios de las cuentas activas y no de las inactivas como lo indica el actor, y por configurarse los presupuestos del artículo 755-3 del Estatuto Tributario, estableció los ingresos por presunción, la cual admite prueba en contrario, pero no fue desvirtuada por el contribuyente.

- Indebida valoración de las pruebas – indebido procedimiento – falsa motivación.

Precisa que conforme con los hechos relacionados con la contabilidad, en especial con el manejo, conciliación y consolidación de ingresos y cuentas bancarias, la inclusión de transacciones ficticias por compras y servicios, la información incompleta, obligaban al contribuyente a desvirtuar la presunción propuesta y en consecuencia, la carga de la prueba quedaba a su cargo.

En relación con la falsa motivación alegada por el actor, en cuanto hubo diferencias entre los valores relacionados en el cuadro de “*cuentas no registradas en la contabilidad*” y el valor final propuesto afirma que, el valor propuesto y el determinado fue correcto, y es el resultado de las cuentas activas que no se encontraron registradas en la contabilidad, por consiguiente, no hubo valoración indebida de las pruebas, ni indebido procedimiento.

Anota, que en el requerimiento especial se planteó como total de ingresos de las cuentas bancarias que no figuraban en la contabilidad la suma de \$ 739.977.096, suma que fue modificada en la Liquidación Oficial de Revisión por la cantidad de \$ 722.746.939, por cuanto se verificó la suma y se estableció que algunas fueron incluidas doblemente.

- Deficiente comprobación probatoria.

Frente a este cargo señala la demandada, que de acuerdo con la revisión efectuada a los comprobantes de egresos con sus respectivos anexos durante la inspección tributaria, se detectó lo siguiente:

- Pagos sin soportes o con soportes que no reúnen los requisitos del artículo 771-2 del Estatuto Tributario.
- Prestamos a empresas asociadas al contribuyente, los cuales distorsionan la actividad económica real de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A., toda vez que su actividad no es la de prestamista.
- Soportes de pago no procedentes: se encontraron contratos sin legalizar y sin firmas de las partes, que soportan pagos por transacciones realizadas

entre la sociedad y otros. Se encontraron facturas con los correspondientes soportes a nombre de terceros que la sociedad las trata como deducciones.

Estos egresos corresponden a la suma de \$ 167.075.211, que fue ajustada al valor inicialmente propuesto en el requerimiento especial de \$ 240.881.803, por cuanto se estableció que habían partidas incluidas doblemente, reduciendo su valor.

En cuanto la deficiente comprobación y valoración probatoria y que no reposa el acta de seguimiento contable al documento interno, por cuanto los funcionarios de la Administración Tributaria nunca pudieron verificar la contabilidad impresa y el aplicativo de software contable con el fin de constatar el debido y oportuno cumplimiento de las normas tributarias y comerciales manifiesta, que todas las fotocopias de comprobantes de egresos, soportes internos y externos tomados de la propia contabilidad del contribuyente, no se podían considerar como pruebas a su favor, por cuanto la no presentación de los libros de contabilidad era un indicio en su contra.

- Valoración deficiente de los costos.

Manifiesta que con los actos administrativos no se violaron los artículos 742, 750 y 752 del Estatuto Tributario. Ahora no puede pretender la demandante que la información reportada por terceros a través de cruces de información y la información exógena no tenga validez y no sea plena prueba frente a lo informado por ella, ignorando los agravantes de la contabilidad y los soportes señalados en el proceso y reiterados en esta instancia, provenientes de informes de las autoridades; sería invitar a la Administración Tributaria a violar las normas legales reguladoras del manejo contable de los hechos económicos de una empresa, distorsionar la historia completa, clara y fidedigna de la realidad del negocio, con el fin de desfigurar las bases para la determinación de las cargas tributarias.

- Violación al debido proceso y al derecho de defensa

Afirma que, no es cierto lo dicho por el apoderado de la demandante de que los funcionarios de la Administración Tributaria desconocieron la solicitud de pruebas. En el escrito de respuesta al requerimiento especial, adjunta documentos relacionados con las cuentas bancarias, soporte de costos, pagos al exterior y auxiliares de las cuentas de activo, pasivo y retenciones del año gravable 2000; estas pruebas fueron valoradas por el funcionario en la liquidación Oficial de Revisión, en la que se lee: *“En lo que respecta a la deficiente comprobación probatoria sobre los gastos no procedentes por verificación de comprobantes de egresos, se confrontaron los comprobantes adjuntos a la respuesta con los verificados por los funcionarios encontrándose que efectivamente...”*

Similar solicitud efectuó con el memorial de recurso de reconsideración, a través del cual solicita se realice conciliación bancaria, cuadro comparativo de la conciliación de la cuenta 416000010000002210 y el movimiento de la cuenta 416-00221-0. Esta solicitud fue evaluada por los funcionarios, quienes se pronunciaron sobre el particular, haciendo mención sobre la credibilidad y capacidad probatoria de la contabilidad de la sociedad y que los documentos aportados en fotocopia debían cumplir con las exigencias mínimas de ley para su reconocimiento.

Indica, que en el análisis efectuado a la contabilidad se comprobó que no se ajusta a los principios generalmente aceptados, razón por la cual no se atendió como prueba idónea para desvirtuar las glosas propuestas y determinadas.

– Valor probatorio de las copias.

En cuanto a este cargo, manifiesta que la sociedad actora no dice la verdad, ya que los funcionarios de la División Jurídica si se pronunciaron respecto a las fotocopias de los documentos arrimados por el contribuyente como pruebas. Sin embargo, en materia tributaria las decisiones de la Administración se deben fundar en los hechos que aparezcan demostrados en el expediente por los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario o en el Código de Procedimiento Civil.

Dentro de los medios probatorios se encuentra la prueba documental, a la cual se le aplican las prescripciones del Código de Procedimiento Civil, así como las normas del Código Contencioso Administrativo en el evento que no exista norma especial en el Estatuto Tributario.

Para efectos probatorios los documentos pueden ser:

- Dispositivos o declarativos.
- Representativos.
- Auténticos.
- Públicos.
- Originales.
- Copias.

De acuerdo con lo anterior, y teniendo en cuenta que el contribuyente aportó fotocopias simples de documentos, era necesario la autenticación ante la autoridad competente, para efectos de establecer su valor probatorio; de allí que hubiera procedido el rechazo de conformidad con el artículo 178 del Código Procedimiento Civil.

Por lo tanto, la normatividad hay que cumplirla y no debe prosperar en esta oportunidad el argumento del apoderado de la demandante de que la autenticidad debe presumirse, dado que la Administración Tributaria se limitó a cumplir la Ley y la jurisprudencia reguladora del asunto.

La entidad demandada propone la excepción de Inepta demanda, por falta de requisitos formales.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 1 de febrero de 2007, el Tribunal Administrativo de Risaralda deniega las suplicas de la demanda con fundamento en lo siguiente:

En cuanto a la excepción de Inepta demanda propuesta por la accionada indicó, que esta no tenía vocación de prosperidad, pues el actor conceptúo sobre el motivo de quebranto de las disposiciones que aduce como violadas, si bien no lo hizo respecto de todas y cada una de las señaladas en el libelo introductorio, sí lo hizo frente al artículo 29 superior y algunas disposiciones del Estatuto Tributario.

Precisa el a quo, que la información allegada en la inspección tributaria, en la diligencia de registro, en la aportada por la Fiscalía General de la Nación y la obtenida a través de la información exógena, los cruces con terceros que tenían negocios con la sociedad, son suficientes para determinar la veracidad de la información contable acerca de pagos, costos, deducciones, pasivos, que dan

cuenta de las graves inconsistencias presentadas en la contabilidad del año 2000, las cuales le restan confiabilidad para ser valorada como prueba a su favor y menos para ser considerada como fuente de la declaración tributaria presentada por la contribuyente.

Agregó que le asiste razón a la Administración Tributaria, al haber descartado como prueba a favor de la sociedad contribuyente la contabilidad por no reflejar la situación real de la entidad y no ajustarse en su integridad a lo previsto en los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario; igual argumentación aplica para no dar valor probatorio a las certificaciones expedidas por contador público o revisor fiscal.

En cuanto a las 619 copias allegadas con la respuesta al requerimiento especial y las 1679 copias allegadas con el recurso de reconsideración, advirtió que la prohibición de exigir los originales de documentos privados o la aportación de las copias autenticadas ante juez o notario, tal como lo establece el artículo primero del Decreto 2150 de 1995, no aplica en relación con trámites o procedimientos consagrados en códigos, leyes orgánicas o estatutarias, razón por la que en materia de aportación de prueba documental dentro del procedimiento de Fiscalización Tributaria sólo procede la regulación que sobre el tema trae el Estatuto Tributario y la remisión que esta normatividad permite al Código de Procedimiento Civil.

En el caso no puede decirse que la documentación aportada en copia hiciera parte de la contabilidad llevada en debida forma, pues como quedó establecido, en la contabilidad de la sociedad fueron detectadas serias inconsistencias que impiden su valoración a favor del contribuyente.

Agrega que la contribuyente tuvo la oportunidad de controvertir la decisión adoptada por la DIAN, insistiendo en la valoración de la prueba documental y aportar otros elementos de prueba, sin que de modo alguno pueda considerarse que se le ha vulnerado el derecho al acceso a la administración de justicia, al debido proceso y el derecho a la defensa, este último por el contrario lo desplegó de manera plena con las garantías legales y constitucionales.

En cuanto a la presunción bancaria estimó que era perfectamente aplicable, respecto de la suma total de las rentas del año; el hecho presumido se tiene por establecido mientras no se acredite lo contrario por el interesado, para quien se invierte la carga de la prueba ante la ventaja probatoria que ofrece la presunción, presunción que no desvirtuó la sociedad demandante.

Precisa, que en la investigación adelantada se detectaron compras ficticias, inconsistencias graves en la contabilidad, informe de la revisoría fiscal, que llevó a la Administración Tributaria a tomar directamente de los extractos bancarios los ingresos allí registrados y aplicar la presunción para determinar la renta líquida gravable en el porcentaje legal.

Frente a los cargos de *“deficiente comprobación probatoria”* y *valoración deficiente de costos*, considera el a-quo que la DIAN dentro del proceso de fiscalización, no podía desatender la información suministrada por los terceros, toda vez que era innegable la irregularidad en la contabilidad de la contribuyente, lo que la hacía inepta tanto para demostrar la veracidad y exactitud de los valores reportados en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, como para desvirtuar la información suministrada por los terceros.

Concluye afirmando, que los principios de publicidad y contradicción se surtieron, pues las actuaciones le fueron dadas a conocer a la contribuyente y estas fueron controvertidas por ella. Así mismo la Administración Tributaria obró conforme a los parámetros legales que le impone el Estatuto Tributario, respetando el debido proceso y el derecho de defensa de la contribuyente.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la demandante interpone dentro de la oportunidad legal recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

El memorial del recurso de apelación es una transcripción literal del escrito de demanda, en cuanto a la presunción bancaria, deficiente valoración y comprobación probatoria, indebida valoración de las pruebas, indebido procedimiento, valoración deficiente de los costos, falsa motivación, violación al debido proceso y al derecho de defensa.

Insiste en que la Administración tenía el deber legal de practicar todas las pruebas oportunamente solicitadas, lo que conlleva a que el análisis probatorio sea parcializado, fragmentario y descoordinado y no responda a la valoración conjunta de todas las pruebas de acuerdo con las reglas de la sana crítica.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante en los alegatos de conclusión reiteró lo expuesto en la demanda, en los alegatos de conclusión en primera instancia y en el recurso de apelación⁴.

La entidad demandada reitera lo dicho en la contestación de la demanda, alegatos de conclusión en la primera instancias, y precisa que en cumplimiento de las funciones de fiscalización, la Administración Tributaria verificó la información declarada por la sociedad contribuyente por el año gravable 2000, de la cual pudo establecer que la sociedad omitió ingresos gravados, los cuales correspondían a cuentas bancarias no contabilizadas, se constató la existencia de compras ficticias de bienes y servicios, que fueron declarados como costos.

Todo lo anterior fue suficiente para el desconocimiento probatorio de la contabilidad, y para restarle valor probatorio a las certificaciones del contador o revisor fiscal.

Agrega que los actos demandados se ajustan al procedimiento legal y tienen su fundamento en pruebas legal y pertinentemente aportadas a la actuación, sin que de forma alguna se hayan ignorado los derechos del contribuyente.

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

TRÁMITE ADICIONAL

⁴ Folio 172 a 197 del cuaderno principal.

Dentro de la oportunidad legal para alegar de conclusión, la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. y la DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES solicitaron a esta Corporación, la aprobación del Acuerdo Conciliatorio suscrito en el Acta No. 135 del 25 de septiembre de 2007 del Comité de Defensa Judicial y Conciliación de la DIAN.

El 23 de noviembre de 2007 el Despacho sustanciador mediante auto, negó la solicitud de aprobación de conciliación por no cumplir con el requisito de oportunidad señalado en el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006⁵.

Ante esta decisión la sociedad interpone el recurso ordinario de suplica, el cual fue resuelto con decisión confirmatoria por Auto del 27 de marzo de 2008⁶.

CONSIDERACION PREVIA

Del conocimiento del asunto bajo examen se desvinculará al doctor Camilo Arciniegas Andrade, quien actuó como Conjuez para resolver el recurso de súplica interpuesto por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, contra el Auto del 9 de febrero de 2010 mediante el cual se aceptó el desistimiento de la demanda formulado por la parte demandante.

Lo anterior, de acuerdo con la solicitud presentada por él (*folio 257 del cuaderno principal*) y, teniendo en cuenta que la designación como Conjuez se limitaba a la definición del recurso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso materia de litis, se impugna la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 160642004000015 del 18 de marzo de 2004 y de la Resolución que Modifica No. 160772005000002 del 21 de febrero de 2005, actos a través de los cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Pereira, modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, y determinó la suma de \$5.316.443.000 por impuesto y una sanción por inexactitud de \$7.485.918.000, para un total a pagar de \$12.802.361.000.

En primer lugar se enfatiza que el demandante ante la jurisdicción guardó silencio frente a la sanción por inexactitud impuesta, por lo que la Sala no se pronunciará sobre el tema.

La sociedad al presentar el recurso de apelación manifiesta su inconformidad con la adición de ingresos y el rechazo de costos, por existir violación directa a las normas por parte de la Administración Tributaria.

Al efecto insiste en que la DIAN incurrió en indebida valoración de las pruebas; indebido procedimiento; falsa motivación, violación del derecho al debido proceso y a la defensa.

⁵ Folio 338 a 339 cuaderno principal

⁶ Folio 123 a 127 cuaderno principal

Para resolver:

Considera el apoderado de la demandante que la Administración no valoró ni practicó las pruebas allegadas y que por consiguiente se quebrantó el debido proceso, se desconoció el derecho sustancial y se vulneró el derecho a acceder a la administración de justicia, lo cual configura una vía de hecho, dando lugar a una inhibición por parte de los servidores públicos.

Frente a las pruebas relacionadas por el contribuyente, la División Jurídica en la Resolución modificatoria de la Liquidación Oficial de Revisión expuso, que sobre los hechos notorios de la contabilidad del contribuyente obtenidos en desarrollo de la investigación se estableció que la contabilidad no es confiable y que no goza de capacidad probatoria.

Las razones de la Administración Tributaria para no valorar la contabilidad de la sociedad contribuyente en el proceso de determinación, las copias y fotocopias en la etapa de discusión, se soporta en las siguientes actuaciones:

-Informe de la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN.

Los días 1, 2 y 3 de agosto de 2002 la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectuó diligencia de registro en las instalaciones de la sociedad CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A., en la que se obtuvieron las pruebas que se relacionan a continuación correspondientes a la contabilidad en la cual se detallan los registros de las transacciones realizadas con algunas empresas beneficiarias de pagos por compras ficticias.

La contabilización de las transacciones por compra de bienes y servicios irreales con las empresas *IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4*, representó para CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A., las siguientes utilidades:

- Creaban un pasivo en las cuentas 2205 y 2335 por valor de \$ 4 3.769.756.901, lo cual le permitía realizar pagos a diferentes personas naturales y jurídicas dándoles la apariencia de pago a proveedores, correspondiendo estos pagos a personas que no tenían nada que ver con la transacción de compra como tal.

-Los valores registrados en las cuentas 5115, 5245, 5315, 6145 que fueron soportadas con facturas de compras irreales, representaron para la demandante un mayor valor de los costos de operación del año 2000, lo que generó un menor valor de las utilidades y por ende un menor valor del impuesto sobre la renta. El mayor valor de los costos y gastos alcanzó la suma de \$1.516.428.907.

-Los activos de CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A. se incrementaron con las transacciones irreales en \$ 2.091.290.766.

- Comprobantes de egresos revisados en la inspección tributaria.

Durante las visitas realizadas en el mes de diciembre de 2002 y durante los meses enero, febrero, marzo y abril de 2003 se revisaron y solicitaron comprobantes de egreso con sus anexos por el año gravable 2000, con el objeto de verificar la procedencia de los costos y deducciones, y el cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 58 a 88, 104 a 177 y 771-2 del Estatuto Tributario.

Se encontraron pagos no procedentes y que deben rechazarse por las siguientes razones:

- Pagos sin soportes: se encontraron comprobantes de egreso sin soportes o con soportes que no reúnen los requisitos establecidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.
- Préstamos a empresas asociadas: existen préstamos a empresas asociadas, los cuales distorsionan la actividad económica real, ya que esta no es prestamista.
- Soporte de pago no procedente: se encontraron contratos sin legalizar y sin firmas de las partes, que soportan pagos por transacciones realizadas entre la sociedad y otros. De igual manera se encontraron facturas y soportes a nombres de terceros que fueron tratadas por Cable Unión de Occidente S.A. como deducciones.
- Se encontraron partidas contabilizadas doblemente.

Información exógena.

Durante la investigación realizada se solicitó la información exógena reportada por el contribuyente investigado así como la reportada por los terceros que tuvieron transacciones durante el año gravable 2000 y, se encontraron diferencias sustanciales

Investigación de la Fiscalía General de la Nación.

La investigación en la Fiscalía se inició con el Despacho Comisorio No. 006 del 9 de julio de 2002 dentro del proceso 435111-79 proferido por la Coordinadora del Grupo de Investigaciones Económicas y Lavado de Activos del Cuerpo Técnico de Investigación Seccional Pereira, por medio del cual se exhorta al Jefe de la Sección de Investigación de la Dirección Nacional del Cuerpo Técnico de Investigaciones de Bogotá, para que asigne un contador para que investigue a las sociedades *IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4.*

Del informe No. 188 presentado por la Policía Judicial de la Fiscalía General de la Nación, se estableció:

*“Análisis de las transacciones de compra de bienes y servicios.
Las transacciones por compras de bienes y servicios con las cuatro empresas mencionadas en los numerales 1 a 4 corresponden a transacciones irreales como quedó demostrado en los informes de los funcionarios adscritos al Grupo de Investigaciones Económicas del C.T.I de Bogotá, quienes después de realizar las inspecciones judiciales en cada una de las cuatro empresas mencionadas concluyeron que en la contabilidad de las mismas no se encontró vínculo comercial con CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. Lo anterior significa que las empresas IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4 durante los años 1999, 2000 y 2001 no realizaron ventas a CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A.”*

“CONCLUSIONES DEL INFORME DE POLICIA JUDICIAL No. 188.

Con la investigación contable realizada se concluyó que la empresa CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A. durante el año 2000 registró en su contabilidad transacciones irreales de compra de bienes y servicios con las siguientes empresas y por los siguientes montos:

| EMPRESA | VALOR |
|---|---------------------|
| IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA | \$ 68.007.525.00 |
| CI IMPORTEX S.A. | \$ 1.408.195.164.00 |
| REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA | \$ 1.493.290.262.00 |
| CI MARESA DE COLOMBIA LTDA | \$ 817.441.903.00 |
| TOTAL | \$ 3.786.934.854.00 |

Con la contabilización de las facturas por compras irreales CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A. defraudó a:

- El estado, puesto que pagó un menor valor del impuesto de RENTA y VENTAS.
- La misma empresa a sus accionistas pues con base en compras ficticias se realizaron cruces de cuentas cancelando saldos de cuentas deudoras (cuentas por cobrar) sin que a la empresa le ingresara el dinero correspondiente a las cancelaciones.
- Y posiblemente a los usuarios de los Estados Financieros (Sector financiero, inversionistas, accionistas, público en general) pues al presentar Activos irreales dentro del rubro Activos Fijos, podría inducir a que los usuarios tomaran decisiones equivocadas a favor de la empresa CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A.

Se benefició a algunas personas naturales, tales como RODRIGO HUMBERTO PATIÑO CARDONA, LIGIA DEL SOCORRO GIRALDO RICO y DANIEL LOPEZ FLORIAN, pues en las cuentas bancarias de ellos se consignaron los dineros con los que aparentemente se cancelaban las facturas por las compras ficticias. Se encontró relación entre estos y los socios de la empresa que asesora CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. denominada Servicio Integral de Apoyo Fiscal SIAF de la cual son socios los señores GUSTAVO ADOLFO QUINTANA y RUBEN DARIO VELEZ RICO”

- Cruce con las empresas relacionadas como proveedores.

Se realizó cruce con las empresas IMPORTACIONES, EXPORTACIONES Y REPRESENTACIONES LATINOAMERICANAS LTDA con NIT 890.110.827-5, CI IMPORTEX S.A. con NIT 800.116.871-1, REPRESENTACIONES UNIDAS LTDA con NIT 860.004.042-8 Y CI MARESA DE COLOMBIA LTDA con NIT 830.012.622-4, para verificar la existencia de las transacciones reportadas como ficticias por la Subdirección de Fiscalización Tributaria y por la Fiscalía General de la Nación.

De estos cruces se obtuvo, que las empresas en cita no han tenido ningún vínculo comercial con el contribuyente CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A. durante los años 2000 y 2001, por lo tanto no recibieron ningún pago por concepto de venta de bienes o servicios prestados de la demandante.

Otros aspectos relevantes de la investigación:

Los días 1, 2 y 3 de agosto de 2002 la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales efectuó diligencia de registro en las instalaciones de la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A., en la que se obtuvieron las pruebas que se relacionan a continuación correspondientes a la contabilidad en la cual se detallan los registros de las transacciones realizadas con algunas empresas beneficiarias de pagos por compras ficticias por valor de \$ 3.786.934.854:

- Factura No. 11109970 a nombre de CI IMPORTEX S.A. de fecha 5 de septiembre de 2000 por valor de \$ 121.630.693 y la No. 11109981 de fecha 8 de septiembre de 2000 por valor de \$ 110.636.200.
- Comprobante de egreso No. 9500090 del 19 de noviembre de 1999 a nombre de CI IMPORTEX S.A. por valor de \$ 7.262.929 por cancelación de la Factura No. 11109970.
- Comprobante de egreso No. 9100107 del 12 de febrero de 2001 a nombre de CI IMPORTEX S.A. por valor de \$ 3.800.919.
- Comprobante de egreso No. 3901097 a nombre de CI MARESA DE COLOMBIA LTDA por valor de \$ 7.567.779 el cual fue cancelado con el cheque No. 6249789 del Banco de Bogotá.

- Acceso al software contable.

Fue imposible tener acceso a la contabilidad impresa de la sociedad por lo que la División de Fiscalización el día 22 de enero de 2003 solicitó poner a disposición de la comisión verificadora un equipo con el aplicativo contable y una persona con conocimiento del mismo; tampoco fue posible tener acceso por dificultades de orden técnico.

- Cambio de dirección.

De la verificación efectuada a las instalaciones de la Cámara de Comercio de Pereira, se encontró Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 3 de enero de 2003, en la cual el representante legal de la sociedad, manifiesta el motivo del cambio de dirección:

“...

El principal motivo por el cual se llegó a proponerle a la honorable asamblea el cambio de domicilio de la sociedad CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A., es que nos hemos sentido demasiado acosados por la DIAN de Pereira, no descansan con sus visitas, requerimientos, creemos que con esta decisión se puede aliviar un poco la decisión, creemos que nos puede ayudar y la única forma de saberlo es haciendo el cambio, hay casos puntuales como el de la Rosa, Nicole y Suzuki, quienes cambiaron de domicilio y la situación les cambio un poco, esperemos que con la decisión que se pretende tomar se alivie un tanto la situación...Sometida a consideración de los asistentes la anterior proposición se aprueba por unanimidad. (Folio 1855 del Tomo 3)

...”

Para la Sala es indudable que todas las situaciones narradas afectaron la contabilidad de Cable Unión de Occidente S.A., ésta perdió eficacia probatoria, debido a que en la investigación tributaria quedó demostrado que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad. Así mismo no se aportó la contabilidad en el momento requerido por los funcionarios de la División de Fiscalización y, no explicó la ocurrencia de hechos de fuerza mayor o caso fortuito que se lo impidieran

El Decreto 2649 de 1993, especifica los principios contables generalmente aceptados, así como también el conjunto de conceptos y reglas que se deben observar al registrar los datos contables de un ente económico. Es así que los registros en los libros y los soportes deben guardar la debida correspondencia, habida cuenta que la contabilidad constituye un todo indivisible e integral.

Dentro del proceso de determinación es tal la importancia de la contabilidad, que es el punto de referencia para que la Administración Tributaria pueda establecer las circunstancias frente al desarrollo de la actividad mercantil del comerciante, en esa medida, si el comerciante esta obligado a llevarla de manera completa y fidedigna, resulta entendible que si los registros en ella contenidos no prueban su actividad, no se le asigna valor probatorio en caso de verificación tributaria.

Observa la Sala que la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A. no refleja la situación fiscal y económica del negocio, razón suficiente para no tenerla como prueba idónea para desvirtuar las modificaciones realizadas por la Administración Tributaria. En estos términos no puede aplicarse lo determinado por el artículo 772 del Estatuto Tributario⁷ en cuanto a la capacidad probatoria de la contabilidad a favor del investigado, al quedar demostrado el incumplimiento de las normas contables y de los artículos 773 y 774 ibídem que establecen:

“Art. 773.- Forma y requisitos para llevar la contabilidad. Para efectos fiscales, la contabilidad de los comerciantes deberá sujetarse al título IV del libro I, del Código de Comercio y:

- 1. Mostrar fielmente el movimiento diario de ventas y compras. Las operaciones correspondientes podrán expresarse globalmente, siempre que se especifiquen de modo preciso los comprobantes externos que respalden los valores anotados.*
- 2. Cumplir los requisitos señalados por el gobierno mediante reglamentos, en forma que, sin tener que emplear libros incompatibles con las características del negocio, haga posible, sin embargo, ejercer un control efectivo y reflejar, en uno o mas libros, la situación económica y financiera de la empresa.*

Art. 774.- Requisitos para que la contabilidad constituya prueba. Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

⁷ Art. 772.- La contabilidad como medio de prueba. Los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma.

1. *Estar registrados en la cámara de comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.*
2. *Estar respaldados por comprobantes internos y externos.*
3. *Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural.*
4. *No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley.*
5. *No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio”.*

La simple lectura de las normas permite establecer la existencia de condicionamientos para que la contabilidad del demandante constituya prueba a su favor y, entre ellos que sea llevada en debida forma, lo cual implica que la falta de atención y cumplimiento de los requisitos establecidos por el Gobierno Nacional hace que la misma, no tenga valor probatorio alguno.

Conviene precisar que a partir del informe de la Fiscalía, de la inspección tributaria, de la diligencia de registro, la Administración de Impuestos comprobó la existencia de movimientos ficticios relacionados con activos, costos, deducciones, retenciones y pasivos por el año gravable de 2000, por compra de bienes y servicios.

En estas condiciones y como se indicó, la Administración Tributaria detectó inconsistencias en la contabilidad del año gravable 2000, lo que condujo a su desconocimiento como prueba fehaciente de los hechos glosados.

Esta Sala en relación con el tema ha manifestado:

“...conforme a los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba suficiente a su favor, siempre que se lleven en debida forma, que estén registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según si el contribuyente está obligado o no a llevar contabilidad; que se encuentren respaldados por comprobantes internos y externos; que reflejen toda la situación de la entidad o persona natural; que no se hayan desvirtuado por los medios probatorios permitidos en la ley, y que el contribuyente no se encuentre en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio⁸.

En caso de que exista desacuerdo entre los datos de la declaración de renta y los asientos de contabilidad que registran los libros, prevalecen los últimos (artículo 775 ibídem). Y, si las cifras registradas en dichos asientos respecto de costos, deducciones, exenciones especiales y pasivos, exceden del valor de los comprobantes externos, los conceptos correspondientes se entienden comprobados hasta concurrencia del valor de dichos comprobantes (artículo 776 ibídem⁹).

...”

⁸ ARTICULO 74 del C. de Co. [...] Habrá doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

⁹ Sentencia del 18 de marzo de 2010, Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01388-01(16729) C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia

En consecuencia, el valor probatorio de la contabilidad, depende de que esta sea llevada en la forma ordenada por la Ley, que cumpla los requisitos consagrados en el Decreto 2649 de 1993 y en el Estatuto Tributario, sin cuya observancia no puede considerarse válida para justificar los hechos que por este medio probatorio procura probar.

No prospera el cargo.

Presunción bancaria

Indica el demandante que en la Liquidación Oficial no se especificó sobre cuales de las 28 cuentas bancarias se estableció la presunción bancaria, teniendo en cuenta que de las 28 muchas estaban inactivas.

Observa la Sala en el anexo explicativo de la Liquidación Oficial de Revisión¹⁰ lo siguiente:

(...)
A continuación se anexa cuadro resumen de las consignaciones bancarias realizadas discriminadas por bancos:

| <i>BANCO</i> | <i>CIUDAD</i> | <i>TIPO-CUENTA</i> | <i>NUMERO-CTA</i> | <i>VR-CONSIGNACION</i> |
|------------------------|-----------------|--------------------|-----------------------|------------------------|
| <i>BANCO GANADERO</i> | <i>POBLADO</i> | <i>CTA CTE</i> | <i>100002210</i> | <i>706.698.209</i> |
| <i>DAVIVIENDA</i> | <i>MEDELLÍN</i> | <i>CORRIENTE</i> | <i>0360-6999-9823</i> | <i>16.048.730</i> |
| <i>BANCO SANTANDER</i> | <i>CALI</i> | <i>CTA CTE</i> | <i>67002352</i> | <i>0</i> |
| | | | <i>TOTAL</i> | <i>722.746.939</i> |

(...)

Se colige, que de las 28 cuentas bancarias reportadas por las entidades financieras sólo se tomaron las dos (2) activas; en consecuencia no existe violación de los artículos 704 y 711 del Estatuto Tributario, por el contrario hubo correspondencia entre lo propuesto en el Requerimiento Especial y lo determinado en la Liquidación Oficial de Revisión.

En cuanto a la adición de ingresos, que fue determinada sobre el valor de las consignaciones en las cuentas bancarias de Davivienda y Banco Ganadero que no figuraban registradas en la contabilidad de la demandante y, de acuerdo con los preceptos legales, el Tribunal la consideró ajustada a derecho al considerar que desvirtuada la prueba contable le correspondía a la Administración establecerlos directamente de los extractos bancarios, y aplicar lo previsto en el artículo 755 del Estatuto Tributario, cuyo texto disponía antes de ser modificado por la Ley 863 de 2003 lo siguiente:

“Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro. *Cuando existan indicios graves de que los valores consignados en cuentas bancarias o de ahorro, que figuren a nombre de terceros o no correspondan a las registradas en la contabilidad, pertenecen a ingresos originados en operaciones realizadas por el contribuyente, se presumirá*

¹⁰ Folio 50 cuaderno principal

legalmente que el monto de las consignaciones realizadas en dichas cuentas durante el período gravable ha originado una renta líquida gravable equivalente a un 15% del valor total de las mismas. Esta presunción admite prueba en contrario.

Para el caso de los responsables del impuesto sobre las ventas, dicha presunción se aplicará sin perjuicio de la adición del mismo valor, establecido en la forma indicada en el inciso anterior, como ingreso gravado que se distribuirá en proporción a las ventas declaradas en cada uno de los bimestres correspondientes.

Los mayores impuestos originados en la aplicación de lo dispuesto en este artículo, no podrán afectarse con descuento alguno”.

De los términos de la norma se infiere que dentro de los presupuestos para que aplique la presunción legal allí prevista, está la referida a la existencia de indicios graves de los cuales pueda deducirse que los valores consignados en cuentas propias, cuentas de terceros o en cuentas no registradas en la contabilidad, corresponden a ingresos derivados de operaciones realizadas por el contribuyente, esto es, a ingresos propios.

Las cuentas bancarias a que se refiere la Administración de Impuestos son aquellas que figuran a nombre del contribuyente y utilizadas para consignar sus propios ingresos pero que no corresponden a las registradas en la contabilidad, estando obligado.

Para la Sala los argumentos del demandante no desvirtúan la adición de ingresos, pues la sociedad CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. es la titular de las cuentas corrientes. Ahora el solo hecho de no haberlas incluido en la contabilidad hace procedente la determinación de la renta presuntiva por el método de presunción de consignaciones bancarias.

En la investigación administrativa se constató que la contabilidad no reflejaba en forma fehaciente la realidad de las operaciones mercantiles de la sociedad demandante, toda vez que existían ingresos no incluidos en ella, hecho que obligó a la Administración a apartarse de la contabilidad y continuar la investigación utilizando otros medios probatorios a través de los cuales se determinaron ingresos no contabilizados, ni declarados.

En consecuencia, se configuran los supuestos fácticos que señala el artículo 755-3 del Estatuto Tributario para que opere la presunción, toda vez que está demostrado y, no han sido desvirtuados los indicios graves establecidos para considerar que los valores consignados en las cuentas bancarias a nombre de la demandante corresponden a operaciones generadoras de ingreso, pues coinciden los números de cuenta y razón social reportados por las entidades financieras, lo que originó la adición de ingresos gravados con el 15% del total de las consignaciones realizadas en las cuentas corrientes No. 0360-6999-9823 de Davivienda [Medellín] y No. 416170100002210 del Banco Ganadero.

Esta presunción admite prueba en contrario y la demandante en la instancia jurisdiccional no aporta pruebas que desnaturalicen o dejen sin sustento el acervo probatorio recopilado por el ente fiscal para la aplicación de la presunción.

No prospera el cargo.

Indebida valoración de las pruebas – indebido procedimiento – falsa motivación.

Los tres cargos se trataran en uno solo por cuanto los argumentos del actor se refieren al mismo argumento.

Señala el demandante que la Administración en la etapa de investigación, determinación y discusión del impuesto no realizó la conciliación bancaria; manifiesta que la misma tenía la carga de la prueba.

El artículo 755-3 del Estatuto Tributario dispone que la carga de la prueba la tiene el contribuyente, con el fin de desvirtuar los indicios graves establecidos por la Administración Tributaria en su contra.

En el presente caso, el demandante señaló que el funcionario de la DIAN omitió la realización de una labor importantísima al interior de la investigación como era la conciliación bancaria que le permitía establecer con precisión los ingresos mensuales y en especial las cuentas objeto de la presunción bancaria.

La anterior afirmación no es acertada, en tanto que la prueba para demostrar lo contrario debe ser aportada por el investigado y no solicitada por él al ente fiscal toda vez que en el proceso tributario se ha establecido que la carga de la prueba recae sobre quien impugna el acto administrativo dictado por la Administración Tributaria, cualquiera sea su contenido.

El demandado debía probar en las instancias procesales los hechos que desvirtuaran la adición de ingresos, esto es, el supuesto fáctico de la norma cuya aplicación se pide. El demandante se limita a negar los hechos, sin aportar otros.

La anterior situación, aunada a las irregularidades en la contabilidad, constituye un indicio grave en contra del contribuyente.

Así las cosas, para la Sala no es acertada la solicitud presentada en el recurso de reconsideración, en cuanto que la Administración Tributaria debía efectuar un cuadro comparativo de la conciliación de las cuentas bancarias, ya que la carga de la prueba era del demandante, quién debía probar la no existencia de los hechos que se presumen, por consiguiente, trasladar la carga de la prueba es toda una equivocación.

Falsa Motivación.

Referente a la falsa motivación alegada en cuanto que los valores indicados en el requerimiento especial y el valor final propuesto en la liquidación oficial presentan inconsistencias, no le asiste razón al demandante, pues los valores son los correctos, y se obtuvieron como resultado del análisis de las cuentas bancarias activas que no se encontraron registradas en la contabilidad, simplemente hubo un error de transcripción, que fue subsanado en la Liquidación Oficial de Revisión, cuando señala el valor correcto en la suma de \$ 722.746.939.

Este hecho no constituye irregularidad para declarar la nulidad de la actuación, pues cuando la Administración Tributaria detecta un yerro dentro de las etapas de

determinación o discusión puede corregirlo, sin que se enmarque dentro de las causales de nulidad del artículo 730 del Estatuto Tributario¹¹.

Las consideraciones aquí consignadas llevan a desestimar los cargos propuestos.

Valoración deficiente de los costos

La Sala no comparte la afirmación del apoderado de la demandante, en cuanto que en la vía gubernativa hubo deficiente comprobación probatoria y deficiente valoración de los costos.

En la revisión documental realizada por los funcionarios y por la Fiscalía General de la Nación, se demostró la carencia de comprobantes y documentos soportes de las transacciones por cuanto se trata de la compra de bienes y servicios irreales.

Así mismo, a través de la información exógena, la División de fiscalización encontró diferencias entre lo informado por la sociedad demandante y los terceros, posteriormente realizó cruces de información con los terceros en los cuales los valores reportados por el contribuyente no coincidían con los valores reportados por la sociedad Cable Unión de Occidente S.A.

Considera la Sala que mal podía la Administración Local de Impuestos de Pereira, desestimar la información enviada por los terceros, precisamente porque ésta era la adecuada para esclarecer los valores de las cuentas por pagar, cuentas por cobrar, costos, impuestos descontables, gastos, deducciones; cuando era evidente la irregularidad en la contabilidad.

Al respecto la Administración revisó los valores informados en medios magnéticos en el año 2000 por la COMISIÓN NACIONAL DE TELEVISIÓN, en la que esta reportó la suma de \$2.288.554.926, suma que difiere a la reportada por la sociedad CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A. en \$ 1.548.722.074.

Estas diferencias con los valores reportados en la información exógena, la carencia de idoneidad de la contabilidad, son suficientes para considerar como lo hizo la Administración y lo decidió el a-quo, que no es posible proporcionarle valor probatorio a los documentos adjuntados a la respuesta al requerimiento especial así como al memorial del recurso de reconsideración, pues estos no constituyen el medio de prueba idóneo y eficaz para la demostración de los hechos materia del proceso.

Violación al Debido proceso y al derecho de defensa – valor probatorio de las copias.

¹¹ Art. 730.- Causales de nulidad. Los actos de liquidación de impuestos y resolución de recursos, proferidos por la administración tributaria, son nulos:

1. Cuando se practiquen por funcionario incompetente.
2. Cuando se omita el requerimiento especial previo a la liquidación de revisión o se pretermita el término señalado para la respuesta, conforme a lo previsto en la ley, en tributos que se determinan con base en declaraciones periódicas.
3. Cuando no se notifiquen dentro del término legal.
4. Cuando se omitan las bases gravables, el monto de los tributos o la explicación de las modificaciones efectuadas respecto de la declaración, o de los fundamentos del aforo.
5. Cuando correspondan a procedimientos legalmente concluidos.
6. Cuando adolezcan de otros vicios procedimentales, expresamente señalados por la ley como causal de nulidad.

Considera el demandante que la Administración hizo un análisis de las pruebas parcializado, violándole todas las garantías constitucionales, pues tenía el deber legal de practicar las pruebas oportunamente solicitadas.

Agrega que solicitó en el memorial del recurso de reconsideración las siguientes pruebas:

- Que se realice la conciliación bancaria de cada una de las cuentas bancarias.
- Que se realice cuadro comparativo de los ingresos mensuales de las cuentas bancarias frente a los movimientos declarados en los libros auxiliares.

Esto con el fin de concluir si las cuentas son las mismas y, si están soportadas en la contabilidad de la sociedad.

El artículo 29 de la Constitución Política consagra que el debido proceso es aplicable a todas las actuaciones judiciales y administrativas. Dentro de las garantías de la norma superior se consagra el derecho a presentar pruebas y a controvertir las que se alleguen en su contra, esto es, la posibilidad de solicitar o allegar documentos con el fin de esclarecer la conducta que se le está imputando.

En materia tributaria, el contribuyente que alegue a su favor un hecho, le corresponde la carga de la prueba de lo que quiere demostrar; por lo que a Cable Unión de Occidente S.A., le correspondía confrontar los valores registrados en la contabilidad, de una cuenta de ahorros o corriente, con los valores que la entidad bancaria suministró a la Administración Tributaria por medio de los extractos bancarios.

Esta conciliación la debió realizar Cable Unión de Occidente S.A., tomando la información del libro auxiliar de bancos, en el cual debe registrar los movimientos realizados en las cuentas bancarias, como son el giro de cheques, consignaciones, notas debitos, notas créditos.

Si la sociedad no estaba de acuerdo con la información enviada por Davivienda y el Banco Ganadero sobre los valores reportados en los extractos bancarios con los saldos del libro auxiliar, debió identificar las diferencias y las causas y solicitarle al Banco la corrección de la inconsistencia; una vez identificados los conceptos y valores que ocasionaban la diferencia, enviar la conciliación bancaria a la Administración Tributaria con los respectivos ajustes y, no solicitar que fuera ésta la que estableciera las diferencias o realizara la conciliación.

En el caso, la Sala observa que la Administración Tributaria en el fallo del recurso de reconsideración se pronunció¹² ante las pruebas solicitadas así:

“ ...

La recurrente solicita se realice cuadro demostrativo de la prueba documental aportada y su respectiva cuantificación; al respecto, este despacho considera que dentro del proceso de discusión de los actos administrativos proferidos por la Administración, corresponde al contribuyente aportar las pruebas que pretenda hacer valer a su favor, de tal forma que permita identificar claramente los hechos con los cuales pretende desvirtuar los valores determinados. Por lo anterior se hace

¹² Folio 22 del cuaderno principal

*necesario que dichas pruebas y en especial los documentos se encuentren debidamente organizados y claramente dispuestos a fin de llevar al ente fiscal al convencimiento de lo que pretenden probar.
..."*

De lo anterior, puede concluirse que no se vulneró el debido proceso del contribuyente, toda vez que se valoró la petición frente a las pruebas solicitadas pero no se accedió a ellas por las razones atrás esbozadas, con lo cual no se afectó su derecho de defensa y de contradicción.

En cuanto al principio de la buena fe, la Constitución Política ordena:

"ARTICULO 83. Las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe, la cual se presumirá en todas las gestiones que aquellos adelanten ante éstas".

Esto hace referencia al deber ser de las autoridades administrativas de obrar con honestidad y claridad en la realización de todas y cada una de las actuaciones y a la obligación de los particulares de ajustar su proceder frente a la administración en los mismos términos.

En el caso está demostrado que el contribuyente con sus prácticas irregulares buscaba el incumplimiento de la ley y entorpecer la investigación tributaria iniciada por la Administración Local de Impuestos de Pereira.

La sociedad Cable Unión de Occidente cambió de manera reiterada su domicilio, a tal punto que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales lo debió establecer mediante la Resolución 05040 del 17 de junio de 2003 en la ciudad de Pereira; y como quedó citado en el Acta de Asamblea General Extraordinaria de Accionista de fecha 3 de enero de 2003, la única intención era evitar ser investigada por la DIAN.

De lo expuesto queda claro que quien violó el principio de la buena fe, no fue la Administración Tributaria, sino que por el contrario quien actuó con deslealtad, con intención negativa para evitar la actividad del ente investigador fue la sociedad demandante.

En este orden de ideas, es claro que el principio de la buena fe no fue transgredido, por el contrario fueron los procedimientos adoptados por el contribuyente los que obstaculizaron la labor de la Administración.

De otro lado, manifiesta el demandante que no fueron valoradas las 619 copias adjuntadas con ocasión a la respuesta al Requerimiento Especial ni las 1679 copias allegadas con el recurso de reconsideración, con fundamento a que estas no fueron autenticadas.

Precisa la Sala que el demandante no indica cual documento de las 2.298 copias se debe valorar, por lo que el análisis se hará teniendo en cuenta la decisión adoptada por la Administración, en cuanto las excluyó por no reunir los requisitos del artículo 178 del Código de Procedimiento Civil¹³.

¹³ Folio 28 del cuaderno principal

Al respecto el artículo 742 del Estatuto Tributario dice que *“La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de prueba señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto estos sean compatibles con aquellos”* y el artículo 743 del mismo Estatuto establece que la idoneidad de los medios de prueba estriba, en la exigencia que para establecer determinados hechos preceptúen las leyes tributarias o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribuirles, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, lo cual concuerda con lo expresado en el artículo 187 del Código de Procedimiento Civil en relación con el mismo tema, así:

“Apreciación de las pruebas. Las pruebas deberán ser apreciadas en conjunto, de acuerdo con las reglas de la sana crítica, sin perjuicio de las solemnidades prescritas en la ley sustancial para la existencia o validez de ciertos actos.

El juez expondrá siempre razonadamente el mérito que le asigne a cada prueba”.

Así las cosas, la Administración o el interesado podrán recolectar o aportar los medios de prueba a su alcance o de los terceros con los que efectuó las transacciones que consideren conducentes para llevar al convencimiento de la existencia o no de dicha obligación, correspondiéndole al funcionario competente estimar el valor probatorio correspondiente.

Señala el demandante que en su decisión, la Administración no aplicó lo dispuesto por el Decreto 2150 de 1995, mediante el cual se prohíbe a las autoridades administrativas exigir autenticación en los documentos.

El Decreto citado suprime y reforma normas, procedimientos o trámites innecesarios existentes en la Administración Pública. Entre las supresiones se encuentra la prohibición para exigir los documentos originales autenticados o reconocidos notarial o judicialmente.

El mismo Decreto en el artículo 150 señala:

“Afectación. Nada de lo dispuesto en el presente Decreto afectará disposiciones vigentes cuando las regulaciones, trámites o procedimientos se encuentren consagrados en códigos, leyes orgánicas o estatutarias”.

Lo anterior significa, que no es posible con base en el Decreto 2150 de 1995 exigir documentos autenticados, pero no se puede dejar de lado lo dispuesto por el artículo 767 del Estatuto Tributario que reza:

“Fecha cierta de los documentos privados. *Un documento privado, cualquiera que sea su naturaleza, tiene fecha cierta o auténtica, desde cuando ha sido registrado o presentado ante un notario, juez o autoridad administrativa, siempre que lleve la constancia y fecha de tal registro o presentación”.*

Según la norma, para que un documento privado, tenga valor probatorio, debe presentarse previamente ante notario público o ante otra autoridad administrativa, y sólo será legítimo a partir de la fecha en que conste dicha presentación.

De acuerdo con los documentos aludidos por el demandante, a través de los cuales pretende probar unos hechos que fueron desvirtuados con la inspección tributaria, cruce de información con terceros, diligencia de registro en las instalaciones de la empresa y con el informe de la Fiscalía General de la Nación, la Sala considera que solo podrían ser valorados por la Administración sin el requisito de la autenticidad cuando la contabilidad goce de veracidad y exactitud en los valores declarados, para el caso en el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2000, es decir constituya medio de prueba fehaciente.

No obstante, como quiera que en el caso concreto no puede predicarse la idoneidad de la contabilidad, correspondía al demandante cumplir con las exigencias del artículo 254 del Código de Procedimiento Civil, el cual sobre la aportación de documento enseña lo siguiente:

“Las copias tendrán el mismo valor probatorio del original, en los siguientes casos:

- 1. Cuando hayan sido autorizadas por notario, director de oficina administrativa o de policía, o secretario de oficina judicial, previa orden del juez, donde se encuentre el original o una copia autenticada.*
- 2. Cuando sean autenticadas por notario, previo cotejo con el original o la copia autenticada que se le presente.*
- 3. Cuando sean compulsadas del original o de copia autenticada en el curso de inspección judicial, salvo que la ley disponga otra cosa”.*

De conformidad con la ley, de contenido claro, se aprecia que los documentos aportados al expediente para que los mismos hubieren sido valorados, se necesitaba de la autenticidad en alguna de las formas establecidas en el artículo en cita.

Por lo anterior concluye la Sala, que para darle valor probatorio a las 2.298 copias debían estar respaldadas con la autenticación de notario, pues es la diligencia que da fe de que la copia que se sella corresponde al documento original.

No prospera el cargo.

Por las razones anteriores, no se dará prosperidad al recurso interpuesto y en consecuencia se confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A :

Primero: CONFÍRMASE la sentencia del 1 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Risaralda dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por CABLE UNION DE OCCIDENTE S.A. contra la U.A.E DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA a la doctora ANA ISABEL CAMARGO ANGEL como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 116 del expediente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

