

ADICION DE INGRESOS - Procede cuando se comprueba la existencia de ingresos no contabilizados ni declarados / CONTABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE - Al desvirtuarse y no ofrecer confiabilidad no puede tenerse como prueba a su favor / CERTIFICADO DE CONTADOR O REVISOR FISCAL - Es prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma

En el Informe de Policía Judicial N°188 del 22 de agosto de 2002 y en el Dictamen Contable Final N°249 del 4 de diciembre de 2002, documentos según los cuales en la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A., de los años 2000 y 2001, se registraron transacciones irreales de compra de bienes y servicios. Este análisis fue efectuado sobre los registros contables aportados por la misma sociedad "a través del disco de un computador", el cual contenía la contabilidad de los períodos mencionados, al no contarse con los libros auxiliares impresos que en su momento la autoridad requirió pero no fueron exhibidos, hecho que a la luz del artículo 781 del E.T., constituye indicio en contra del contribuyente. En el cruce de información con terceros en el que constató diferencia en el valor de los ingresos reportados por la contribuyente a la Comisión Nacional de Televisión y los suministrados a la autoridad tributaria. Finalmente, en el cruce de información con las entidades bancarias en el que estableció la existencia de consignaciones en cuentas que no figuran en la contabilidad de la sociedad actora, cuyo total ascendió a \$722.746.938. Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad. Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 772; 773; 774; 777 Y 781

RENDA PRESUNTIVA POR CONSIGNACIONES EN CUENTA BANCARIAS Y AHORRO - Es una presunción legal que como tal admite prueba en contrario

En cuanto a la adición de ingresos, cuyo valor fue determinado sobre el valor total de las consignaciones en cuentas bancarias que no figuran en la contabilidad de la contribuyente y de acuerdo a los parámetros legales, el Tribunal la consideró ajustada a derecho al considerar que desvirtuada la prueba contable correspondía a la administración tomarlos directamente de los extractos bancarios y dar aplicación a lo previsto en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario. Precepto que contiene una presunción legal que, como la misma lo establece, admite prueba en contrario. Dado que la apelante se limita a reiterar los argumentos expuestos a lo largo de la vía gubernativa y en la demanda, sin aportar elemento probatorio alguno para desvirtuar la presunción legal, procede confirmar en el punto la decisión del a quo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULO 755-3

IMPUESTOS DESCONTABLES - Hay lugar a su desconocimiento cuando se demuestran compras ficticias de bienes y servicios / COMPRAS FICTICIAS DE BIENES Y SERVICIOS - Dan lugar al rechazo de los impuestos

descontables / FACTURA O DOCUMENTO EQUIVALENTE - Debe aportarse como requisito de aceptación de impuestos descontables

Los impuestos descontables fueron desconocidos no solo por la aplicación de lo dispuesto en el literal b) del artículo 651 del E.T., como lo afirma el apelante, sino además por las compras ficticias de bienes y servicios, por la diferencia encontrada en el cruce de información exógena; además, porque no se aportaron los soportes o porque los existentes no reunían los requisitos legales para su procedencia. De otra parte, el que se hubiera revocado el acto que imponía la sanción por no suministrar la sanción requerida, por sí solo, no es suficiente para reconocer los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, pues al tenor del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para su procedencia deberá aportarse la factura o el documento equivalente, requisito que en el caso la sociedad no cumplió, por lo que no procede su aceptación. Además, como lo señaló el Tribunal, el proceso sancionatorio es independiente del de determinación del impuesto, dado que la naturaleza y finalidad, son distintas.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO ARTICULOS 651 Y 771 NUMERAL 2

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

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

Radicación número: 66001-23-31-000-2005-00805-01(16502)

Actor: CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia del 15 de febrero de 2007 del Tribunal Administrativo de Risaralda, desestimatoria de las súplicas de la demanda, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos que modificaron la declaración del IVA del primer bimestre de 2000.

ANTECEDENTES

CABLE UNIÓN DE OCCIDENTE S.A., el 15 de marzo del 2000 presentó la declaración del impuesto sobre las ventas correspondiente al primer bimestre del

mismo año¹; luego el **18 de enero de 2002** ante el Banco Unión Colombiano, presentó declaración de corrección en la que aumentó el saldo a pagar del período y lo fijó en \$738.145.000².

La Administración Tributaria mediante Auto 160762002000015 del 6 de febrero de 2002³ ordenó inspección tributaria a la contribuyente de la cual se levantó el Acta que obra a folio 1344 a 1382 del cuaderno de antecedentes⁴.

El Jefe de la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera mediante Oficio 2349 del 6 de diciembre de 2002, solicitó a la sociedad actora el envío de información relacionada con los ingresos, compras y servicios y los impuestos descontables del primer bimestre del 2000⁵. La sociedad dio respuesta el 24 de diciembre siguiente⁶.

Mediante Requerimiento Especial 160762003000034 del 24 de junio de 2003, la DIAN propuso modificar la declaración de impuesto sobre las ventas del primer bimestre del año gravable 2000, en el sentido de adicionar los ingresos por operaciones gravadas, disminuir las compras y servicios gravados y desconocer los impuestos descontables; además, liquidar sanción por inexactitud⁷.

La sociedad al contestar el Requerimiento Especial se opuso a la modificación propuesta porque ésta surge de una deficiente comprobación, por indebida valoración de las pruebas, procedimiento inadecuado y falsa motivación; además, porque no se cumplen los supuestos legales para imponer sanción por inexactitud⁸.

La Administración profirió la **Liquidación Oficial de Revisión 160642004000016 del 18 de marzo de 2004**⁹, en la que mantuvo las glosas propuestas. La sociedad actora interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante **la Resolución**

¹ Fl. 213, T.2 c.a.

² Fl. 234, T. 2 c.a.

³ Fl. 231 c.a.

⁴ Tomo 9

⁵ Fl. 450, T. 3 c.a.

⁶ Fl. 441, T. 3 c.a.

⁷ Fl. 1310 a 1343 c.a., T. 9.

⁸ Fl. 1293 a 1307, T. 9.

⁹ Fl. 1388 a 1418, T. 10.

160772005000009 del 25 de febrero de 2005, en el sentido de confirmar el acto recurrido¹⁰.

LA DEMANDA

En ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la demandante, por intermedio de apoderado, solicita la nulidad de los actos administrativos atrás mencionados y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

Indica como violados los artículos 6, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución Nacional; 12, 20, 21, 24, 319, 321, 583, 584, 683, 693, 703, 704, 711, 712, 729, 742 a 745, 750, 752 y 755-3 del Estatuto Tributario y 178 del Código de Procedimiento Civil; además, la Circular 175 de 2001.

El concepto de violación se sintetiza así:

La actuación demandada desconoce el debido proceso, la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y el derecho a acceder a la administración de justicia, pues sin razón válida dejó de valorar y practicar pruebas solicitadas.

A continuación plantea los siguientes cargos.

1. Improcedencia del literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario, debido a que los actos por los cuales se imponía a la entidad sanción por no suministrar información, fueron revocados por la misma Administración y al desaparecer éstos del mundo jurídico, no es procedente aplicar la consecuencia jurídica que prevé la norma, esto es, el desconocimiento de los impuestos descontables, que forzosamente debió reconocer el ente oficial dado que aportó los soportes correspondientes.

2. Improcedencia de la adición de ingresos que se pretende, por existir una indebida valoración de la información exógena.

En la actuación la administración omitió pronunciarse sobre los argumentos y pruebas allegadas, solo insiste en que la contabilidad no se ajusta a los principios generalmente aceptados y que en consecuencia no sirve de prueba.

¹⁰ Fl. 10 c.p.

Las certificaciones del contador público o revisor fiscal sí reúnen los requisitos legales, son pruebas suficientes; si la Administración tenía dudas sobre la credibilidad del contador que expidió la certificación aportada, debió desvirtuarla por otros medios probatorios y al no hacerlo, debió aceptarla con el valor probatorio que le asignan las normas fiscales a la contabilidad.

De la información suministrada por las entidades bancarias dentro de la investigación adelantada, sostiene que con ocasión de la respuesta al requerimiento especial aclaró que el número correcto de la cuenta identificada como 4160000100002210 del Banco Ganadero es 416-00221-0, incluida en la contabilidad, la cual prueba no solo la realidad de la sociedad y la necesidad del ingreso, sino el derecho a su aceptación.

Manifiesta que el movimiento de los extractos allegados demuestra que se trata de la misma cuenta, la cual tuvo débitos por \$835.907.266 y créditos por \$824.386.873 en el 2000 y “no registró movimientos por valor de \$722.746.939 por lo que la adición es improcedente” y que es antijurídica la prevalecia de la forma sobre lo sustancial, pues si no anotó el número de la cuenta tal como aparece en el extracto, no deja de ser real y por ende no hay lugar a la presunción.

De la cuenta 560036069999823 de Davivienda, dice que aportó el movimiento de la misma y la certificación del revisor fiscal, sin embargo la administración dijo no tener en cuenta las operaciones en canje, sin sustento probatorio.

Sostiene que la sociedad registró y declaró fiscalmente movimientos débitos en las cuentas relacionadas antes, en cuantía de \$4.568.347.012, mayor valor al determinado oficialmente en la sumatoria de las cuentas no registradas en la contabilidad [\$652.436.387], en el requerimiento especial [\$739.977.096] y en la Liquidación de Revisión [\$722.746.939].

3. Indebida valoración de las pruebas. Explica que dentro de la investigación adelantada, la etapa de determinación y la de discusión del tributo, no se incluyó la conciliación bancaria de las diferentes cuentas denunciadas por las entidades financieras, aunque fue solicitada y el ente oficial contaba con los correspondientes extractos bancarios.

La falta de conciliación bancaria conlleva la existencia de defectos en el análisis probatorio, la configuración de una vía de hecho y por ende la vulneración del debido proceso.

4. Indebido procedimiento. La actuación desconoce el artículo 742 del Estatuto Tributario, al **omitir la conciliación bancaria**, la cual hubiera permitido establecer con precisión los ingresos mensuales de la sociedad y al confrontarlos con los declarados, adicionar exactamente los mayores valores determinados y no proceder como lo hizo la Administración, al aplicar la presunción del inciso segundo del artículo 755-3 del Estatuto Tributario y distribuir el mayor ingreso gravado en proporción a las ventas declaradas en cada período.

5. Falsa Motivación. Alude que la sumatoria de los valores informados en los “cuadros” de las cuentas no registradas en la contabilidad, asciende a \$652.436.387 y no a \$739.977.096 como lo determinó la Administración en el requerimiento especial o a \$722.746.939 como lo hizo en la Liquidación Oficial, en la que sin explicación alguna disminuyó el valor inicialmente propuesto.

No se configuran los supuestos de hecho del artículo 755-3 del Estatuto Tributario, dado que el funcionario no plasmó juicio de inferencia lógica sobre el análisis de las cuentas bancarias que indique la existencia de ingresos no declarados; ni los valores consignados en las cuentas bancarias o de ahorro figuran a nombre de terceros; o no corresponden a las registradas en la contabilidad.

Expresa que la sociedad demostró que los valores consignados en las cuentas bancarias objeto de la controversia se encuentran debidamente contabilizadas, las mismas no figuran a nombre de terceros y corresponden a ingresos originados en operaciones realizadas por la sociedad.

6. Violación al debido proceso y al derecho de defensa. La administración tenía el deber legal de practicar todas las pruebas oportunamente solicitadas, lo que conlleva haberlas estimado previamente conducentes, pertinentes y eficaces y necesarias para imputar o eximir de responsabilidad a la contribuyente. En la actuación se incurrió en irregularidades en el aspecto probatorio de lo que infiere que el objetivo de la administración es el de imponer sanción, sin importar que con ello se violen todas las garantías constitucionales y procesales del particular que queda frente a ella en total indefensión.

7. Valor probatorio de las copias. La administración al exigirle la autenticación de los documentos aportados con el recurso de reconsideración como requisito esencial para otorgarles valor probatorio, desconoció el principio de la buena fe y de prevalencia de lo sustancial sobre lo formal, al darle mayor valor al sello notarial que al contenido del documento.

LA OPOSICIÓN

La apoderada de la UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, expone como argumentos para objetar el análisis jurídico efectuado por la sociedad demandante, los que a continuación se resumen:

1. Valoración de las pruebas.

1.1. La contabilidad. Con fundamento en el Decreto 2649 de 1993, los artículos 48 a 60 del Código de Comercio y 772 a 774 y 781 del Estatuto Tributario, advirtió que para que el contribuyente obligado a llevar contabilidad pueda usarla como prueba a su favor, ésta debe ceñirse a los principios de la contabilidad generalmente aceptados, a los conceptos y reglas que rigen el registro de asientos contables, así como conservar y exhibir los comprobantes y soportes correspondientes, cuando la autoridad lo requiera.

Indica que en el caso la sociedad no presentó los documentos contables en el momento en que los requirió la autoridad tributaria, ni reposaban en el domicilio fiscal, hecho que configura indicio en contra del contribuyente, como lo dispone el artículo 781 del Estatuto Tributario.

Los informes rendidos por autoridades oficiales como el del CTI de la Fiscalía, dentro de la investigación adelantada, permiten tener “una idea clara sobre la confiabilidad del sistema contable del contribuyente y su capacidad probatoria”.

En la inspección tributaria realizada, no fue posible verificar los registros contables del 2000, debido a que el aplicativo suministrado presentó inconsistencias que impidieron realizar tal labor.

1.2. Los documentos privados. Con el recurso de reconsideración la sociedad aportó “un sinnúmero de fotocopias simples en paquetes sin foliar ...”, documentos

que carecían de valor probatorio, pues no eran auténticos como lo exige el artículo 767 del Estatuto Tributario, ni reunían los requisitos exigidos en los artículos 252 a 254, 268 a 277 y 279 del Código de Procedimiento Civil, para tenerlos como prueba.

2. Impuestos Descontables

2.1. Revocatoria del acto sancionatorio. La Administración revocó la resolución por la que impuso sanción por no enviar información, por motivo diferente al hecho sancionable, el cual se verificó pues el contribuyente “nunca suministró la información solicitada”; proceso independiente al presente en el que se discute la legalidad de los actos de determinación del tributo.

2.2. Falta de requisitos. En el caso los impuestos descontables fueron rechazados al encontrar pagos sin el lleno de requisitos o sin soportes; soportes de pago no procedentes; también porque fue imposible verificar los soportes de los registros contables y no encontrar impresos los libros auxiliares y porque se hallaron comprobantes de egreso no registrados en la contabilidad. Concluye que el contribuyente no cumplió con los requisitos para la procedencia de los impuestos descontables, exigidos en el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

3. Indebida valoración de la información exógena.

Sostiene que de la comparación entre la información reportada por los terceros, con la suministrada por el contribuyente, se encontraron diferencias sustanciales que se detallan a folios 2703 a 2716 y en los cruces realizados posteriormente con dichos terceros detectó que los valores reportados no coincidían con los reportados por la sociedad; incluye cuadro indicativo.

Aclara que el valor rechazado por impuestos descontables [\$15.601.914] fue distribuido en los periodos del 2000 de acuerdo a la fecha de las facturas aportadas por los terceros, hecho que afirma no puede desvirtuarse con la relación de facturas no informadas y no allegadas con la demanda.

El valor probatorio del certificado del contador fue desestimado por no reunir los requisitos mínimos para tenerlo como prueba, esto aunado a la falta de credibilidad y confiabilidad de la contabilidad; porque no fue presentada en el momento en que fue exigida y por las inconsistencias encontradas.

Explica que dio validez a la información exógena, porque la contabilidad no ofrecía confiabilidad al no llevarse en debida forma y por no contar con la totalidad de los comprobantes de orden interno que debían respaldarla; y que por ende no reflejaba fielmente la realidad económica de la empresa.

4. Presunción bancaria

Hubo debida correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial, pues la diferencia entre el valor propuesto y el determinado obedeció a un error de suma, sin que el mismo implicara modificación de la base gravable.

Debido a las inconsistencias de la contabilidad que la misma revisoría fiscal menciona en su informe, a las dificultades en la obtención de la información y a que no fue presentada cuando la autoridad la requirió, tomó los valores directamente de los extractos bancarios de las cuentas activas y por haberse configurado los supuestos del artículo 755-3, determinó los ingresos por presunción, que la contribuyente no desvirtuó.

Finalmente manifiesta que la sociedad pretende confundir al reportar un mayor valor de los debitos en las cuentas bancarias y aclara que no objetó las consignaciones registradas en la contabilidad y que se limitó a glosar las efectuadas en las cuentas no registradas, las cuales ascendieron a \$722.746.939, valor corregido en la liquidación oficial.

5. Indebida valoración de las pruebas, indebido procedimiento y falsa motivación. Insiste en que la actuación se ajustó a la legalidad y que dadas las circunstancias particulares encontradas en la contabilidad, configurados los supuestos del artículo 755-3 del E.T., correspondía al contribuyente desvirtuar la presunción planteada y por consiguiente la carga de la prueba estaba a su cargo.

6. Violación al debido proceso y al derecho de defensa, valor probatorio de las copias. Se remite a lo dicho respecto del valor probatorio de los documentos privados. Luego, en el punto advierte que no se quebrantó el principio de la buena fe, por el contrario el contribuyente fue el que con su conducta buscó obstaculizar la labor fiscalizadora de la Administración, al punto de acudir a “los cambios de dirección a otras ciudades, encontrándose que en las direcciones reportadas, o funcionaba una empresa diferente a la del contribuyente o la nomenclatura

correspondía a un local desocupado”, hecho que llevó a que el mismo Director General de Impuestos Nacionales fijara el domicilio del contribuyente en Pereira.

7. Compras ficticias de bienes y servicios. Ante el silencio de la sociedad frente al tema, explica que los valores de costos e impuestos descontables rechazados correspondieron a transacciones ficticias efectuadas con las sociedades: Importaciones, Exportaciones y Representaciones Latinoamericanas Ltda., CI Importes S.A., Representaciones Unidas Ltda. y CI Maresa de Colombia Ltda., detalladas en el Informe de Policía Judicial 188 y en el dictamen contable final 249. A continuación explica el procedimiento que la contribuyente utilizó para defraudar al fisco.

8. Sanción por inexactitud. Destaca que aunque el demandante no cuestiona los actos en este aspecto, lo cierto es que se incurrió en omisión de ingresos e incluyó costos y deducciones inexistentes y en general, en la declaración utilizó datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados de los cuales derivó un menor impuesto a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda reitera la posición expuesta por esa Corporación en sentencias de 1° de febrero de 2007¹¹ y deniega las súplicas de la demanda con fundamento en los argumentos que a continuación se resumen:

1. A juicio del a quo, la información recopilada tanto en la inspección tributaria, en la diligencia de registro, en la aportada por la Fiscalía General de la Nación y la obtenida en el cruce de información exógena, es suficiente para comprobar el estado real de la sociedad respecto de pagos, deducciones, costos, pasivos, pues dan cuenta de las graves inconsistencias de la contabilidad del 2000, las cuales le restan confiabilidad e impiden que se valore como prueba a su favor y menos como fuente de la liquidación presentada por la contribuyente.

Estima que le asiste razón a la DIAN al descartar la contabilidad como prueba a favor de la contribuyente, pues ésta no se ajusta a lo previsto en los artículos 773 y 774 del Estatuto Tributario y por ende no refleja la situación real de la entidad.

¹¹ Procesos 2005-00807 y 2005-00804, M.P. Dr. Fernando Alberto Álvarez Beltrán.

2. Las certificaciones expedidas por contador público o revisor fiscal, en el caso no cuentan con valor probatorio, pues si en principio constituía prueba contable, una vez establecidas las irregularidades en la contabilidad, perdió ese carácter; tales certificaciones deben llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, sujetándose a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad.

3. En cuanto a las 1679 copias allegadas con el recurso de reconsideración, advirtió que es cierto que en materia tributaria, se ha valorado la eficacia probatoria de los documentos privados, sin sujeción estricta a su autenticidad y fecha cierta, sino en consideración a los demás elementos de convicción, como los que arroja primordialmente la contabilidad del contribuyente llevada en debida forma.

Sin embargo, advirtió que en el caso, no puede decirse que la documentación aportada por la actora en copia carente de autenticidad y fecha cierta hiciera parte de su contabilidad llevada en debida forma, pues como ha quedado establecido, la contabilidad de la demandante no solo no cumplía con las exigencias legales sino que fueron detectadas serias inconsistencias que impiden su valoración a favor de la contribuyente.

Destaca que el demandante plantea el cargo de manera general, sin hacer referencia a un documento en particular, pero que en materia 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 normativa permite al Código de Procedimiento Civil, por lo que la sociedad debió dar cumplimiento a los artículos 252, 254, 268, 277 y 279 ib que consagran el procedimiento y requisitos necesarios para la valoración probatoria de los documentos privados.

Agrega que la contribuyente pudo insistir en la valoración de la prueba documental y allegar otros elementos de prueba, sin que de modo alguno pueda considerarse que se le ha conculcado el derecho al acceso a la administración de justicia, al debido proceso y el derecho a la defensa, este último por el contrario lo ejerció de manera plena con las garantías legales y constitucionales.

4. La presunción bancaria. Estimó aplicable la presunción de que trata el artículo 755-3 del E.T. del 15% de las consignaciones bancarias, proporcional a las ventas

del primer bimestre del 2000, respecto de la suma total de las rentas del año, presunción que no desvirtuó la sociedad demandante.

Insiste en que dentro de la investigación se detectaron compras ficticias e inconsistencias graves en la contabilidad que obligó a la autoridad tributaria a tomar los ingresos directamente de los extractos bancarios y aplicar la presunción para determinar la renta en el porcentaje legal.

5. Indebida valoración de la información exógena. Estima el Tribunal que no podía la DIAN dentro del proceso de fiscalización, desatender la información suministrada por terceros, cuando era evidente la inexactitud de la contabilidad de la contribuyente, que la hacía inepta tanto para demostrar la veracidad y exactitud de los valores reportados en la declaración de ventas del primer bimestre del 2000, como para desvirtuar la información de los terceros.

6. Impuestos descontables. Frente a la alegada improcedencia del rechazo de los impuestos descontables, sustentada en la revocatoria de la sanción por no enviar información, resalta que si bien dicha sanción en efecto fue revocada, tal circunstancia no desdibuja el supuesto de hecho previsto en la norma, esto es, la omisión de enviar la información requerida, conducta de la cual se deriva el desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones de que trata el literal b) del artículo 651 del E. T., sanción independiente de la prevista en el literal a) del mismo precepto.

Precisa que el proceso sancionatorio es independiente del de determinación del tributo, objeto de la presente controversia, la cual se originó ante la modificación de la declaración privada en virtud del rechazo de los impuestos descontables por las inconsistencias verificadas en la contabilidad de la demandante de las cuales pudo establecer que la sociedad no cumplió con los requisitos legales exigidos para su procedencia.

Concluye que no se desvirtuó la presunción de legalidad que ampara los actos enjuiciados.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la sociedad demandante dentro de la oportunidad legal apeló la decisión del Tribunal.

En el escrito de apelación reproduce en extenso los mismos argumentos expuestos en el memorial inicial, en desarrollo de los cargos de improcedencia del literal b) del artículo 651 del E.T. y de la adición de ingresos por indebida valoración de la información exógena; indebida valoración de las pruebas allegadas, indebido procedimiento, falsa motivación, violación al debido proceso y al derecho de defensa.

A juicio del apelante, en la actuación acusada es evidente el quebranto del debido proceso, el desconocimiento del derecho sustancial y la vulneración del derecho a acceder a la administración de justicia.

Adicional a lo dicho en el memorial introductorio, destaca que el rechazo de los impuestos descontables, no se debió a las inconsistencias de la contabilidad, sino a la expedición del pliego de cargos previo a la imposición de la sanción por no enviar la información requerida que posteriormente fue revocada y que la desaparición del mundo jurídico del acto sancionatorio, en su criterio, es suficiente para reconocer la procedencia de los impuestos descontables solicitados en la liquidación privada.

Insiste en la improcedencia de la adición de ingresos por la indebida valoración de la información exógena y la falta de valoración de las pruebas allegadas, dentro de las cuales se encuentra la certificación del contador público o revisor fiscal y en la improcedencia de la presunción de ingresos por consignaciones bancarias.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandada insiste en que los actos demandados se ajustan al procedimiento legal y tienen su fundamento en pruebas legal y oportunamente aportadas a la actuación, sin que de manera alguna se hayan desconocido los derechos del contribuyente.

Advierte que éste fue el que incumplió las obligaciones contables y aportó documentos sin el lleno de los requisitos exigidos por el Código de Procedimiento Civil y que la totalidad de las pruebas practicadas por la Administración tributaria

permiten concluir que la contabilidad de la sociedad actora fue afectada de manera considerable, lo cual se vio reflejado en la carga impositiva como consecuencia de movimientos contables ficticios en activos, costos, deducciones de impuestos descontables y pasivos por el año 2000, lo cual generó un IVA descontable irreal; además que se configuró el supuesto de hecho que da lugar a imponer la sanción por inexactitud.

La demandante en esta oportunidad procesal, reproduce en su totalidad el memorial introductorio¹².

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación, solicitó traslado especial, pero se abstuvo de emitir concepto de fondo ante la solicitud de conciliación presentada para aprobación por las partes¹³.

TRÁMITE ADICIONAL

Dentro del término de traslado para alegar de conclusión, las partes solicitaron ante esta Corporación, la aprobación del acuerdo conciliatorio contenido en el Acta N°135 del 25 de septiembre de 2007 del Comité de Defensa Judicial y Conciliación de la DIAN. El Despacho sustanciador mediante auto de 13 de noviembre de 2007, negó la solicitud por no cumplir con el requisito de oportunidad establecido en el artículo 54 de la Ley 1111 de 2006¹⁴; decisión confirmada por auto de 10 de abril de 2008 al resolverse el recurso ordinario de súplica¹⁵.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, la Sala confirmará la decisión apelada, dado que la demandante no desvirtuó la presunción de legalidad que ampara los actos administrativos.

En el caso se controvierte la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión 160642004000016 del 18 de marzo de 2004 y de la Resolución 160772005000009 del 25 de febrero de 2005, actos por los cuales la administración modificó la declaración del impuesto sobre las ventas del primer bimestre del 2000.

¹² Fl. 289 c.p.

¹³ Fl. 311 c.p.

¹⁴ Fl. 403 c.p.

¹⁵ Fl. 455 c.p.

El Tribunal denegó las súplicas de la demanda, al considerar que los actos demandados se ajustan a la legalidad.

El demandante al apelar insiste en que no procede la adición de ingresos, ni el desconocimiento de los impuestos descontables. Al efecto reitera que no es aplicable el literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario; que se incurrió en indebida valoración del material probatorio; indebido procedimiento; falsa motivación, violación del derecho al debido proceso y a la defensa.

En primer lugar se advierte que la Administración modificó la declaración privada, en el sentido de adicionar ingresos, disminuir costos, desconocer los impuestos descontables e imponer sanción por inexactitud.

1. Adicionó los ingresos gravados en **\$13.605.711**. A partir de la información enviada por las entidades bancarias correspondiente al 2000, la Administración estableció que el total de ingresos de las cuentas bancarias que no figuran en la contabilidad ascendió a \$722.746.938, por lo que aplicó la presunción del artículo 755-3 del Estatuto Tributario¹⁶, teniendo en cuenta el porcentaje de ingresos de cada bimestre de la misma anualidad, así:

| Total Ingresos declarados 2000 | Porcentaje de ingresos periodo [1B] ¹⁷ | Total consignaciones bancarias 2000 | Valor bimestre [1B] | Presunción 15% |
|--------------------------------|---|-------------------------------------|---------------------|-------------------|
| 47.713.876.000 | 12.55 | \$722.746.938 | \$90.704.741 | 13.605.711 |

2. Disminuyó los costos en **\$190.312.000**. Con fundamento en el Informe de Policía Judicial N°188 rendido sobre la investigación contable realizada a la sociedad actora y el dictamen Contable Final N°249 del 4 de diciembre de 2002, la Administración estableció que la contribuyente registró en su contabilidad

¹⁶ 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 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. [Se subraya].

¹⁷ Ingresos declarados por el primer bimestre: \$5.987.868.000.

transacciones ficticias de compra de bienes y servicios, con las siguientes empresas:

| Empresa | Compra \$ | Costo \$ | IVA descontable |
|---|----------------------|----------------------|------------------------|
| Importaciones, Exportaciones y Representaciones Latinoamericanas Ltda | 68.007.525 | 59.136.978 | 8.870.547 |
| CI Importex S.A. | 1.408.195.164 | 349.922.846 | 29.154.179 |
| Representaciones Unidas Ltda. | 1.493.290.262 | 858.970.882 | 117.210.673 |
| CI Maresa de Colombia Ltda. | 817.441.903 | 248.398.201 | 25.019.091 |
| Total | 3.786.934.854 | 1.516.428.907 | 180.254.490 |

Frente a estas transacciones la Administración desconoció los costos y los impuestos descontables correspondientes, por tratarse de operaciones que nunca se realizaron y los calculó en la misma proporción de los ingresos declarados en el período, así:

| Total costo | Total IVA descontable | Porcentaje de ingresos periodo [1B]¹⁸ | V/r Costo desconocido | V/r IVA desconocido |
|--------------------|------------------------------|---|------------------------------|----------------------------|
| 1.516.428.907 | 180.254.490 | 12.55 | 190.311.828 | 22.621.939 |

3. Desconoció el total de los impuestos descontables declarados¹⁹, así:

3.1. Por concepto de las compras ficticias: \$ 22.621.939

Según liquidación que se muestra en el punto anterior.

3.2. Por información exógena: \$ 418.123

Mayor valor reportado por la contribuyente, determinado en el cruce de la información exógena suministrada por la sociedad actora y por los terceros; para el primer bimestre, la diferencia surge de la factura N°166 de 15 de febrero de 2000, pagada a Habib Merheg Marun.

3.3. Por aplicación lit b) art 651 E.T.: \$146.270.748

El ente oficial determinó que los impuestos descontables no son procedentes por falta de soportes o porque los existentes no reúnen los requisitos legales; porque no fueron suministrados los libros auxiliares de costos y gastos impresos; porque el aplicativo contable puesto a su disposición presentó inconvenientes que impidieron verificar el IVA causado en las compras de bienes y servicios llevados como descontables; además, porque la contribuyente no suministró la información

¹⁸ Ver punto número 1.

¹⁹ Total impuestos descontables informado en la declaración privada: \$169.310.000.

solicitada en el requerimiento ordinario 2349 de 6 de diciembre de 2002, pues si bien dio respuesta, lo hizo fuera de término y no correspondía a lo requerido, razón por la que dio aplicación al literal b) del artículo 651 del Estatuto Tributario.

4. Impuso sanción por inexactitud, en cuantía de \$40.340.470.

En primer lugar debe destacarse que el demandante ante la jurisdicción guardó silencio frente a la sanción impuesta, por lo que no se hará pronunciamiento alguno sobre el tema.

De otra parte, se resalta que en el caso, la Administración no tuvo en cuenta la contabilidad como medio de prueba a favor del contribuyente porque ésta perdió su eficacia probatoria, debido a que en la investigación adelantada a la sociedad²⁰, quedó en evidencia que no era llevada en debida forma y no reflejaba la realidad económica de la sociedad.

Conclusión a la que llegó con fundamento en lo siguiente:

- En el Informe de Policía Judicial N°188 del 22 de agosto de 2002²¹ y en el Dictamen Contable Final N°249 del 4 de diciembre de 2002²², documentos según los cuales en la contabilidad de la sociedad Cable Unión de Occidente S.A., de los años 2000 y 2001, se registraron transacciones irreales de compra de bienes y servicios.

Este análisis fue efectuado sobre los registros contables aportados por la misma sociedad “a través del disco de un computador”, el cual contenía la contabilidad de los períodos mencionados, al no contarse con los libros auxiliares impresos que en su momento la autoridad requirió pero no fueron exhibidos, hecho que a la luz del artículo 781 del E.T., constituye indicio en contra del contribuyente.

- En el cruce de información con terceros en el que constató diferencia en el valor de los ingresos reportados por la contribuyente a la Comisión Nacional de Televisión y los suministrados a la autoridad tributaria²³.

²⁰ Ver resumen de las labores desarrolladas en el Acta de Inspección Tributaria [fl. 1344, T 9].

²¹ Informe rendido sobre la investigación contable realizada por la Fiscalía 69 de la Unidad Segunda Especializada en Patrimonio Económico de la Seccional de Santiago de Cali [fl. 507, T 4].

²² Estudio complementario del anterior [fl. 1179, T 8].

²³ Ver cuadros resumen de los ingresos [fls. 37 y 38 c.p.]

- Finalmente, en el cruce de información con las entidades bancarias en el que estableció la existencia de consignaciones en cuentas que no figuran en la contabilidad de la sociedad actora, cuyo total ascendió a \$722.746.938.

Hechos suficientes para considerar, como lo hizo la Administración y lo decidió el Tribunal, que la contabilidad de la sociedad no se ajusta a la normativa que rige la materia, ni ofrece confiabilidad alguna para tenerla como prueba a favor de la contribuyente, al no reflejar la situación económica real de la entidad.

Desvirtuada la eficacia probatoria de la contabilidad, igual suerte corren las certificaciones del contador público o del revisor fiscal, pues ésta es una prueba documental condicionada a que la contabilidad se lleve en debida forma, de conformidad con lo previsto en los artículos 772, 773, 774 y 777 del Estatuto Tributario.

En estas circunstancias, correspondía al demandante desvirtuar el indicio en su contra por la no presentación de los libros de contabilidad y acreditar por otros medios probatorios los costos, deducciones, descuentos y pasivos declarados.

El apelante insiste en que la Administración no practicó ni valoró las pruebas allegadas y con ello incurrió en una vía de hecho, en violación de los derechos de defensa, debido proceso y acceso a la administración de justicia.

Al respecto, tal como lo advirtió el a quo, el actor formula su inconformidad de manera general, sin precisar documento alguno, por lo que tratándose de documentos privados²⁴, para tenerlos como prueba la autoridad tributaria deben ceñirse a lo preceptuado en los artículos 767 del Estatuto Tributario y 268 y siguientes del Código de Procedimiento Civil, sin que el apelante haya acreditado el cumplimiento de los requisitos legales que las normas consagran.

De otra parte, como se indicó atrás, las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso en virtud de la investigación adelantada contra la sociedad demandante dentro de la cual se le garantizaron los derechos de contradicción, defensa y debido proceso; además, no se le impidió el

²⁴ Consisten en copias o fotocopias de comprobantes, libros auxiliares, soportes internos y externos de costos, gastos e impuestos descontados tomadas de su propia contabilidad, la cual fue desvirtuada.

acceso a la administración de justicia, toda vez que demandó la legalidad de los actos de determinación ante esta jurisdicción, hecho que dio origen al proceso dentro del cual se formuló el recurso de apelación que se ahora se decide.

En cuanto a la adición de ingresos, cuyo valor fue determinado sobre el valor total de las consignaciones en cuentas bancarias que no figuran en la contabilidad de la contribuyente y de acuerdo a los parámetros legales, el Tribunal la consideró ajustada a derecho al considerar que desvirtuada la prueba contable correspondía a la administración tomarlos directamente de los extractos bancarios y dar aplicación a lo previsto en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario, norma cuyo texto, para la época disponía:

“Renta presuntiva por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorro.
[Artículo adicionado por el artículo 59 de la Ley 6 de 1992].

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 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 contrario²⁵.

“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 [Se subraya].

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

Precepto que contiene una presunción legal que, como la misma lo establece, admite prueba en contrario.

Dado que la apelante se limita a reiterar los argumentos expuestos a lo largo de la vía gubernativa y en la demanda, sin aportar elemento probatorio alguno para desvirtuar la presunción legal, procede confirmar en el punto la decisión del a quo.

En cuanto al rechazo de los impuestos descontables, el apelante insiste en que revocado el acto que le imponía sanción por no suministrar la información requerida, la Administración debió reconocer los impuestos descontables informados en la declaración privada.

²⁵ Inciso modificado por el artículo 29 de la Ley 863 de 2003.

En el punto como se anotó, los impuestos descontables fueron desconocidos no solo por la aplicación de lo dispuesto en el literal b) del artículo 651 del E.T., como lo afirma el apelante, sino además por las compras ficticias de bienes y servicios, por la diferencia encontrada en el cruce de información exógena; además, porque no se aportaron los soportes o porque los existentes no reunían los requisitos legales para su procedencia.

De otra parte, el que se hubiera revocado el acto que imponía la sanción por no suministrar la sanción requerida, por sí solo, no es suficiente para reconocer los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, pues al tenor del artículo 771-2 del Estatuto Tributario, para su procedencia deberá aportarse la factura o el documento equivalente, requisito que en el caso la sociedad no cumplió, por lo que no procede su aceptación.

Además, como lo señaló el Tribunal, el proceso sancionatorio es independiente del de determinación del impuesto, dado que la naturaleza y finalidad, son distintas.

El procedimiento que culmina con liquidación oficial de revisión, tiene por objeto modificar las declaraciones privadas, cuando la Administración establezca que la determinación del impuesto hecha por el contribuyente, responsable o agente retenedor, no fue la correcta; por su parte el proceso sancionatorio pretende castigar las infracciones a las normas tributarias²⁶.

En suma, contrario a lo afirmado por el apelante, procedía la adición de ingresos y el desconocimiento de los impuestos descontables, aspectos cuestionados de los actos administrativos demandados, sin que se advierta en la actuación indebida valoración del material probatorio, indebido procedimiento, falsa motivación, violación de los derechos al debido proceso, a la defensa o de acceso a la administración de justicia.

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

²⁶ Sentencia de 4 de abril de 2003, Expediente 13382.

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

F A L L A :

Confírmase la sentencia apelada.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

