DECLARATORIA DE DESIERTO DEL RECURSO DE APELACIÓN CONTRA SENTENCIA - Procedencia. Procede cuando no se haya sustentado el recurso / SUSTENTACIÓN DEL RECURSO DE APELACIÓN - Alcance. Para que el recurso se considere sustentado es suficiente que el recurrente exprese las razones de su inconformidad con la providencia apelada / SOLICITUD DE DECLARATORIA DE DESIERTO DE RECURSO DE APELACIÓN CONTRA SENTENCIA - Improcedencia. En el caso no procede porque el recurso sí se sustentó

[E]s pertinente resolver la solicitud de los coadyuvantes dirigida a que se declare desierto el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, porque no se indicó si la sentencia debe ser revocada o reformada (…) En lo que se refiere a la declaratoria de desierto del recurso de apelación, el artículo 322 del CGP, aplicable a los procesos contencioso administrativos por remisión del artículo 306 del CPACA, dispone que el juez de segunda instancia debe declarar desierto el recurso de apelación interpuesto contra una sentencia que no esté sustentado. En los términos de la misma norma, para que se considere sustentado el recurso de apelación *"será suficiente que el recurrente exprese las razones de su inconformidad con la providencia apelada".* En el presente proceso, se advierte que el recurso de apelación formulado por la DIAN contra la sentencia de primer grado está sustentado, pues se exponen en forma clara y suficiente las razones de inconformidad. Además, indica en qué sentido solicita que se falle en esta instancia (…) Por lo anterior, no es procedente declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por la DIAN y, al contrario, corresponde a la Sala pronunciarse de fondo conforme con los cargos planteados en dicho acto de impugnación.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 306 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 322

TACHA DE INHABILIDAD DE TESTIGOS - Oportunidad / TACHA DE INHABILIDAD DE TESTIGOS - Extemporaneidad / TESTIMONIO DE COADYUVANTES - Valoración. No se tienen en cuenta en segunda instancia porque tienen interés en el proceso, dada su vinculación como coadyuvantes de la parte demandante

Otro aspecto que merece mención de la Sala es la tacha de los testimonios recibidos en primera instancia, rendidos por Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas, propuesta por la DIAN tanto en los alegatos de conclusión como en el recurso de apelación. Sin embargo, la oportunidad procesal para la tacha por inhabilidad de los testigos es antes de la audiencia señalada para la recepción de los testimonios, conforme con el artículo 210 del CGP. Y aunque así no se hizo, se verifica que los señores Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas fueron vinculados como coadyuvantes de la demandante, por lo que sus declaraciones no serán tenidas en cuenta en segunda instancia, pues es evidente que tienen interés en el resultado del proceso.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 210

INSPECCIÓN CONTABLE – Objeto. Reiteración de jurisprudencia. Entre sus finalidades incluso está verificar que la contabilidad se lleve en debida forma / INSPECCIÓN CONTABLE – Formalidades / ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

NO FIRMADA POR ALGUNA DE LAS PARTES INTERVINIENTES - Valor probatorio. El valor probatorio de la diligencia no se afecta por la negativa de alguna de las partes intervinientes a firmar el acta / FACULTAD DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - Alcance / FALTA DE PRESENTACIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD – Efectos jurídicos / CAUSAL JUSTIFICATIVA DE INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LIBROS DE CONTABILIDAD - Acreditación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito. Carga de la prueba. Reiteración de jurisprudencia / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO - Noción / FUERZA MAYOR O CASO FORTUITO - Elementos / OBLIGACIÓN DE PRESENTAR LIBROS DE CONTABILIDAD - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / DEBER DE GUARDA Y CUIDADO DE INFORMACIÓN CONTABLE - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / FALTA DE PRESENTACIÓN DE LIBROS DE CONTABILIDAD EN INSPECCIÓN CONTABLE JUSTIFICADA EN TERMINACIÓN DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL COMERCIAL - No configuración de causal justificativa de fuerza mayor o caso fortuito. El hecho de que los libros de contabilidad estuvieran guardados en cajas por la cesación de actividades ante la terminación del contrato de arrendamiento del local donde la demandante operaba, y que el auxiliar contable no tuviera certeza de que los libros contables sí estaban en el local, no implica por sí sola una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito que le permitiera a la administración tributaria flexibilizar su labor de fiscalización / APLAZAMIENTO DE DILIGENCIA DE INSPECCIÓN CONTABLE POR CESACIÓN DE ACTIVIDADES DE CONTRIBUYENTE OCASIONADA EN TERMINACIÓN DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL COMERCIAL - Improcedencia. En el caso concreto, la realización de la inspección contable era un circunstancia previsible, porque la actora sabía que en cualquier momento se practicaría la diligencia, pues fue notificada en debida forma del auto que la decretó, por lo que su obligación era tener disponibles los libros de contabilidad cuando se los pidieran / VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO POR FALTA DE APLAZAMIENTO DE DILIGENCIA DE INSPECCIÓN CONTABLE FUNDADA EN CESACIÓN DE ACTIVIDADES DE CONTRIBUYENTE POR TERMINACIÓN DE CONTRATO DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL COMERCIAL - No configuración

La inspección contable es un medio de prueba que, según el artículo 781 del ET, busca: 1) verificar la exactitud de las declaraciones; 2) establecer la existencia de hechos gravados o no y 3) verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esa diligencia se extiende un acta en la que se consigna los datos tomados de los libros, salvo que se manifieste inconformidad por el contribuyente. La norma también señala que, si el contribuyente se niega a firmar el acta, la diligencia no pierde su valor probatorio. Y que el acta debe formar parte de la actuación administrativa que se derive de la práctica de la inspección contable. Vale indicar que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 684 del ET, cuenta con amplias facultades para adelantar visitas, investigaciones o constataciones, cruces de información, requerimientos ordinarios y examen parcial o total de la contabilidad y sus soportes, del contribuyente y de los terceros. En cuanto a la presentación de los libros de contabilidad, el artículo 781 ib, dispone que "*El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el*

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito". En términos del citado artículo 781, solo se aceptará como causal justificativa de la no presentación de los libros de contabilidad cuando la administración lo exige, la acreditación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito, que de conformidad con el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, es aquel "[…] *el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc."*. Significa que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito como circunstancias excepcionales eximentes de responsabilidad, tiene la carga de la prueba, por lo que debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca. (…) [U]no de los funcionarios comisionados realizó la visita de inspección contable para recaudar las pruebas contables sobre las transacciones y registros contables de acuerdo con lo declarado por renta en 2011. Del acta de visita levantada se extraen como hechos relevantes, entre otros, que la visita la atendió (…), como auxiliar contable, quien al preguntársele por los libros oficiales indicó que *"Los propietarios de la empresa (…) se llevaron los libros oficiales para hacerle una revisión, desde el 25 de marzo de 2013 y no los han traído aún, por esa razón no podemos mostrárselos."* En la visita se aportaron, documentos internos y externos, entre otros (…) De la revisión de los documentos aportados como consecuencia del requerimiento ordinario y de la visita de inspección contable, el funcionario comisionado de la DIAN, en el acta levantada, indicó que encontró diferencias entre lo registrado en la declaración de renta de 2011 y lo verificado con la información suministrada por la demandante, respecto de los inventarios de mercancías, costo de ventas, compras, ingresos gravados por omisión en registro de compras y pasivos. En consecuencia, advirtió que la falta de presentación de los libros de contabilidad impidió verificar las cifras del denuncio rentístico, a pesar de la gestión realizada en la visita. Por lo que propuso imponer sanción por libros, adicionar las rentas gravadas y desconocer pasivos, costos y deducciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 654 y 655 del ET. Esta acta la firmó el funcionario de la DIAN y en el espacio del contribuyente, concretamente del auxiliar contable de la demandante (…) se puso una nota a mano "*No se encontró más la empresa para darle el acta a firmar".* Del informe de (…), auxiliar contable de la actora, que rindió a la representante legal de la sociedad el 16 de abril de 2013, se advierte que los libros de contabilidad sí se encontraban en el lugar donde se realizó la visita. En efecto indicó "*Debo advertir al día siguiente de la visita del señor Ahumada, con la señora ROCÍO LAFAURIE y otro empleado que ayudó a recoger las cosas, buscamos en las cajas y encontramos los libros de contabilidad los que sí estaban en las dependencias (…)*". Así que el hecho de que los libros de contabilidad estuvieran guardados en cajas por la cesación de actividades ante la terminación del contrato de arrendamiento del local donde la demandante operaba, y que el auxiliar contable no tuviera certeza de que los libros contables estaban en el local pero guardados y no como informó el día de la visita, no implica por sí sola una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito que le permitiera a la administración tributaria flexibilizar su labor de fiscalización. Es claro que la demandante tenía conocimiento de que en cualquier momento se practicaría la inspección contable, pues fue notificada en debida forma del auto que decretó dicha prueba, y su obligación era tener disponibles los libros de contabilidad para el

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

momento que se los pidieran. Esa es una circunstancia previsible. Es cierto, como lo advirtió la DIAN en la respuesta a la demanda, que el motivo para no mostrar los libros oficiales de contabilidad fue la convicción del auxiliar contable de que los libros no estaban en el local y no la suspensión del objeto social ante la pronta entrega del inmueble. Si bien, el hecho de que debía entregarse el inmueble arrendado quedó demostrado, eso no fue determinante para omitir la exhibición de los libros. En ese sentido, en sentencia de 28 de junio de 2016, la Sección precisó que *"La guarda y cuidado de la información contable, lejos de ser una potestad del contribuyente, constituye una obligación de inexorable cumplimiento, en cuanto instrumento que efectiviza la facultad de fiscalización por garantizar la exhibición de los libros y soportes de contabilidad y la confiabilidad de la información que estos contienen."* Por lo anterior, la Sala concluye que no se violó a la actora el debido proceso, pues no existió una circunstancia de fuerza mayor que hiciera necesario el aplazamiento de la diligencia de inspección contable que, valga reiterar, no es una simple solicitud de exhibición de los libros oficiales de contabilidad, sino que tiene por objeto verificar la exactitud de las declaraciones e incluso determinar si la contabilidad se lleva en debida forma, esto es, de conformidad con lo previsto en el artículo 774 ET.

FUENTE FORMAL: LEY 95 DE 1890 - ARTÍCULO 1 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 64 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 654 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 655 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 774 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 684 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 781

ESTUDIO EN SEGUNDA INSTANCIA DE CARGOS DE LA DEMANDA NO ANALIZADOS POR EL A QUO POR PROSPERIDAD DEL RECURSO DE APELACIÓN – Procedencia / INSPECCIÓN CONTABLE ADELANTADA BAJO LA RESPONSABILIDAD DE CONTADOR PÚBLICO - Alcance de la exigencia legal. La ley exige la calidad de contador público para el funcionario que adelanta la diligencia, no para quien la recibe / PÉRDIDA DE COMPETENCIA PARA PRACTICAR INSPECCIÓN CONTABLE - Inexistencia. La ley no prevé la pérdida de competencia para llevar a cabo la inspección como una consecuencia del transcurso de un determinado término entre la fecha de notificación del auto que decreta la prueba y la práctica de la diligencia / NULIDAD DE INSPECCIÓN CONTABLE POR EXISTENCIA DE IRREGULARIDADES EN EL ACTA DE LA DILIGENCIA - Alcance. Solo las irregularidades que sean sustanciales y que afecten el núcleo esencial del debido proceso podrían dar lugar a declarar la ilegalidad de la diligencia / ACTA DE INSPECCIÓN CONTABLE NO FIRMADA POR ALGUNA DE LAS PARTES INTERVINIENTES – No afectación de su valor probatorio / VIOLACIÓN DEL DEBIDO PROCESO POR EXISTENCIA DE IRREGULARIDADES EN INSPECCIÓN CONTABLE - No configuración. En el caso no se demostraron irregularidades en el desarrollo de la visita de inspección contable de las que se pudiera predicar el desconocimiento del debido proceso y del derecho de defensa de la contribuyente

Prospera la apelación, por lo que se estudian los cargos de la actora y los coadyuvantes, relacionados con la demanda, no analizados en primera instancia (…) [E]n relación con las formalidades de la visita de inspección contable, se observa que, como ya se advirtió, la practicó el funcionario de la DIAN previamente comisionado, según el auto de 15 de agosto de 2012, quien precisó el objeto de la diligencia, como quedó registrado en la respectiva acta. Dicho funcionario tiene la

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

calidad de contador público, según se consignó en el acta, con lo que también se cumple con la exigencia del artículo 271 de la Ley 223 de 1995, referida a que las inspecciones contables deben realizarse bajo la responsabilidad de un contador público. Con lo anterior queda acreditado que el funcionario que practicó la visita tenía competencia para ello, aunque hubieran transcurrido 8 meses desde la fecha en que se notificó el auto que la decretó, pues, la autoridad tributaria no había perdido competencia para realizar la inspección contable, dado que esa consecuencia no se halla prevista en la ley. De igual manera, ante la ausencia del representante legal o del contador en la diligencia, es razonable que el auxiliar contable de la demandante haya recibido la visita de inspección, aunque no sea contador público, pues el referido artículo 271 de la Ley 223 de 1995 exige dicha calidad para el funcionario que adelanta la diligencia, no para quien la recibe. En lo referido a que en el acta no quedó consignada la solicitud de aplazamiento de la diligencia, ni la situación de fuerza mayor alegada por el auxiliar contable ni que se accedió a la información del software contable, para la Sala no existen suficientes elementos probatorios que la lleven al convencimiento de tal omisión. Por lo demás, la no indicación en el acta de dichas circunstancias no constituye una irregularidad sustancial que afecte la inspección practicada, pues se garantizó el derecho de defensa de la demandante, por cuanto tuvo la oportunidad de firmar el acta y dejar constancia de sus inconformidades. Al respecto, se reitera que las irregularidades que afectan el debido proceso y pueden aparejar la nulidad de una decisión son solo las relacionadas con las "*formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa",* supuesto que no se cumple en este caso. Se resalta que precisamente al momento de la firma del acta, el contribuyente tiene la posibilidad de leerla y registrar sus observaciones u objeciones para que queden por escrito. No obstante, en este caso no se firmó dicha acta porque, como allí consta, no había nadie a quien se le entregara el acta para su firma, circunstancia que no es imputable a la administración. De otra parte, la falta de firma del auxiliar contable de la actora en el acta no afecta la validez de esta, dado que el inciso tercero del artículo 781 del ET contempla la posibilidad de que el acta no sea firmada por el contribuyente, lo que no le resta valor probatorio a la visita de inspección contable. En virtud de lo anterior, no están demostradas las irregularidades alegadas por la actora con las que se pueda predicar el desconocimiento del debido proceso en el desarrollo de la visita de inspección contable.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 271 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 781

PRUEBA CONTABLE - Finalidad y alcance / PRUEBA CONTABLE - Valor probatorio / SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD - Falta de exhibición de los libros de contabilidad cuando las autoridades tributarias lo exijan / LIBROS DE CONTABILIDAD EN ARCHIVOS ELECTRÓNICOS / SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD - Legalidad. Falta de exhibición de los libros de contabilidad en diligencia de inspección contable / SANCIÓN POR NO EXHIBIR LIBROS DE CONTABILIDAD - Validez. La sanción no se invalida con la exhibición posterior de los libros por el contribuyente

Conforme con el artículo 772 del ET, en materia tributaria la contabilidad para los contribuyentes es un medio de prueba a su favor y para la administración es la fuente de información para la determinación de los tributos. De manera que los

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

contribuyentes tienen el deber de llevar los libros de contabilidad conforme con la ley, conservarlos y ponerlos a disposición de las autoridades tributarias cuando la requieran, junto con los soportes internos y externos para constatar la exactitud de los registros en ellos consignados [arts. 15 CP y 632, 684 y 775 ET]. De acuerdo con el artículo 654 literal c) del ET hay lugar a imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad del artículo 655 de la misma normativa si no *se* exhiben *"los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren".* En el asunto objeto de estudio, está probado que la DIAN practicó visita de inspección contable a la actora y que, según se registró en el acta levantada, "*El contribuyente investigado no puso a disposición del funcionario investigador los libros oficiales […]"*. En relación con los libros de contabilidad supuestamente aportados en forma electrónica [contenidos en el software contable de la empresa], no aparece acreditado, como lo sostiene la demandante, que la información que el auxiliar contable de la actora suministró en la visita de inspección contable corresponda a los libros contables oficiales llevados en forma electrónica. En el acta no se indica nada al respecto, pero sí se precisa cuáles documentos fueron facilitados en esa diligencia. Sobre los libros en archivos electrónicos, precisamente, en la Resolución 000680 de 8 de febrero de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, la DIAN señaló que "*[…] en ningún momento se desconoce lo previsto en la Circular 100 del 3 de junio de 2012, frente al manejo de los libros de contabilidad en archivos electrónicos, sino que estos NO SE PUSIERON A DISPOSICIÓN de la autoridad tributaria, hecho que no se desvirtuó en el expediente que nos ocupa."* Teniendo en cuenta lo anterior, para el día de la visita de inspección contable, la demandante incurrió en el hecho sancionable conforme con el literal c) del artículo 654 del ET, por lo que sería acreedora de la sanción por libros impuesta en la liquidación oficial de revisión. Y aunque con la respuesta al requerimiento especial y con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, la actora allegó copia de los libros oficiales de contabilidad, no es procedente levantar la sanción por libros de contabilidad impuesta, en atención a lo dispuesto en el artículo 722 [parágrafo] del ET, conforme con el cual la sanción no se invalida con la exhibición posterior de los libros por el contribuyente. En consecuencia, se mantiene la sanción por libros por $275.000 que impuso la DIAN a la actora.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 15 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 632 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 654 LITERAL C / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 655 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 722 PARÁGRAFO / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 772 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 775 / CIRCULAR DIAN 100 DE 3 DE JUNIO DE 2012

PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS - Admisión de prueba en contrario / PRESUNCIONES LEGALES – Admisión de prueba en contrario / PRESUNCIONES LEGALES – Carga probatoria para desvirtuarlas. Corresponde a la parte que la alega en su favor / ADICIÓN DE INGRESOS PRESUNTOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS – Legalidad. La demandante no logró desvirtuar la realidad de las compras que sirvieron de base para fijar los ingresos presuntos que constituyen renta gravable / PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA - Naturaleza jurídica. La Sala retoma el criterio anterior de la Sección y precisa que la presunción del artículo 760 del Estatuto Tributario constituye una presunción de renta líquida gravable

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

***I* RENTA LÍQUIDA GRAVABLE PRESUMIDA DE COMPRAS OMITIDAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA – Alcance. Reiteración de jurisprudencia. No aplicación de las reglas de depuración del artículo 26 del E.T, a menos que se trate de los costos que el contribuyente imputó oportunamente a los ingresos declarados**

En relación con la adición de "ingresos gravados" por omisión en el registro de compras, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN indicó que *"[…] se determinaron diferencias entre el soporte entregado por el investigado (…) en el que reporta que el total de las mismas, en el periodo gravable de 2011 fueron de $274.222.000 y en los informes bimestrales del inventario, entregados por el mismo investigado (…), se verificaron las entradas al inventario, una por una y estas arrojaron un valor de $501.933.098 (…), presentándose una diferencia de $227.717.098.".* Entonces, de la comparación del anexo a la declaración de 2011-compras realizadas y de los informes bimestrales del inventario de mercancías aportados por la actora, con fundamento en el artículo 760 del ET, presumió ingresos por omisión del registro de compras destinadas a las operaciones gravadas y de la diferencia encontrada ($227.711.098) calculó los ingresos presuntos. En virtud de dicho cálculo determinó ingresos presuntos por $449.755.000 que adicionó a las rentas gravables declaradas ($0) para un total de rentas gravables del periodo de $449.755.000. Es relevante precisar que al tratarse de una presunción legal que admite prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del ET, a la demandante le correspondía desvirtuar la omisión del registro de compras determinada por la administración y que dio lugar a la aplicación de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras (…). En relación con la carga probatoria a cargo de la actora, se observa que (…) no expuso suficientes argumentos ni logró desvirtuar la realidad de las compras que sirvieron de base para fijar los ingresos presuntos que constituyen renta gravable. Cabe anotar que en relación con la presunción del artículo 760 del E.T **aplicable al impuesto sobre la renta**, en sentencia de 19 de noviembre de 2020, exp 23920, la Sala rectificó su criterio en los siguientes términos: *"En materia de impuesto sobre la renta, la Sala ha tenido el criterio reiterado de que "la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente". Lo anterior, al reiterar que la presunción de ingresos del artículo 760 del E.T. "parte del supuesto de que el contribuyente omitió compras, es decir, que no reportó costos, para omitir ingresos, razón por la que los hallazgos a ese respecto [los costos probados por la administración] solo repercuten en los ingresos [el cálculo de los ingresos], no en los costos declarados". Además, porque "la renta líquida gravable presumida de compras omitidas es el resultado de un cálculo especialmente diseñado por el legislador que contiene el reconocimiento de costos y deducciones según el porcentaje de utilidad bruta determinado por el contribuyente en su denuncio privado, que por esa misma razón, no puede ser afectado con la aplicación de las reglas de depuración del artículo 26 del E.T, a menos que se trate de los costos que este imputó oportunamente a los ingresos declarados". En esta oportunidad, la Sala rectifica su criterio e indica que los ingresos presumidos como resultado de la omisión del registro de compras deben afectarse con los costos probados por la administración, que precisamente sirven de base para calcular los ingresos presuntos, pues se encuentran debidamente demostrados. Ello, porque para determinar la renta líquida gravable deben afectarse los ingresos con los costos asociados a tales ingresos (artículo 26 del E.T). Además, la previsión del inciso 4 del artículo 760 del E.T, en el sentido de que no se admite descuento diferente al*

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

declarado y soportado por el propio contribuyente, es aplicable exclusivamente al impuesto sobre las ventas, no al impuesto sobre la renta, en el cual la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras fue previsto con posterioridad por el legislador. Por ello, el inciso quinto del artículo 760 del Estatuto Tributario no prevé una limitación de costos similar a la limitación de descuentos en IVA." En esta oportunidad, sin embargo, la Sala retoma el criterio anterior de la Sección y precisa que la presunción del artículo 760 del E.T para el impuesto sobre la renta es en realidad una **presunción de renta líquida gravable**, pues así lo dispone el inciso quinto del citado artículo cuando señala que "*Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios* ***ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable,*** *en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista."* En consecuencia, como lo había precisado la Sala "*la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente".* Ello, porque, como también lo había indicado la Sala*, "la renta líquida gravable presumida de compras omitidas es el resultado de un cálculo especialmente diseñado por el legislador que contiene el reconocimiento de costos y deducciones según el porcentaje de utilidad bruta determinado por el contribuyente en su denuncio privado, que por esa misma razón, no puede ser afectado con la aplicación de las reglas de depuración del artículo 26 del E.T, a menos que se trate de los costos que este imputó oportunamente a los ingresos declarados".* De acuerdo con lo expuesto, procede la adición de rentas gravables por $449.755.000 con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 26 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 760 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 761

SANCIÓN POR INEXACTITUD POR OMISIÓN DE INGRESOS GRAVADOS DE LOS QUE SE DERIVÓ UN MENOR IMPUESTO - Configuración / APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN EL RÉGIMEN SANCIONATORIO TRIBUTARIO - Procedencia. Reducción de la sanción por inexactitud. Reiteración de jurisprudencia

La Sala encuentra que, en la declaración de renta del año gravable 2011, la demandante omitió ingresos gravados y además le fueron rechazados pasivos, costos y deducciones respecto a los cuales no se opuso en el proceso. Lo anterior pone en evidencia que en la declaración privada la actora utilizó datos incompletos de los que derivó un menor impuesto, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta. No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 [parágrafo 5] de la Ley 1819 de 2016, la sanción debe reducirse, pues se determinó con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente. En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado. Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la administración y el determinado privadamente

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 640 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 647 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 648 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 282 PARÁGRAFO 5 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 287 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 288

SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES - Procedencia / REPRESENTANTE LEGAL DE SOCIEDAD - Obligación de cumplir deberes formales a cargo de su representada / CONTADOR PÚBLICO DE SOCIEDAD - Funciones / FIRMA DE CONTADOR PÚBLICO EN DOCUMENTOS CONTABLES - Alcance. Da fe pública de la información contable / SANCIÓN A REPRESENTANTE LEGAL Y CONTADOR PÚBLICO DE SOCIEDAD CONTRIBUYENTE - Legalidad. Omisión de ingresos gravados e inclusión de costos y deducciones inexistentes en declaración del impuesto sobre la renta firmada por representante legal y contador público de una sociedad / COADYUVANTE DE LA PARTE DEMANDANTE – Facultades y límites. Reiteración de jurisprudencia / MODIFICACIÓN O ADICIÓN DE LA DEMANDA CON NUEVAS PRETENSIONES O CARGOS POR COADYUVANTE DE LA PARTE DEMANDANTE – Improcedencia. Reiteración de jurisprudencia / DISCUSIÓN O CONTROVERSIA SOBRE LA LEGALIDAD DE SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES - Legitimación. Corresponde a los destinatarios de la sanción, no a la sociedad o empresa a la que representan / SANCIÓN A ADMINISTRADORES Y REPRESENTANTES LEGALES - Monto. Corresponde al veinte por ciento de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4100 UVT

En los actos de determinación del tributo, objeto de estudio, se fijó sanción del artículo 658-1 ET a cargo de (…), en sus calidades de representante legal y contador de la actora, respectivamente, para la época en la que la actora presentó la declaración de renta y complementarios del año 2011. Teniendo en cuenta que la actora omitió ingresos gravados e incluyó costos y deducciones inexistentes, es procedente la sanción del artículo 658-1 del ET al representante legal y al contador. Se resalta que el representante legal de una sociedad es responsable del cumplimiento de los deberes formales a cargo de su representada, entre estos, el de declarar. Y que el contador es el encargado de llevar la contabilidad de la empresa y con su firma da fe pública de la información contable. Así que, en ejercicio de sus competencias (…) firmaron la declaración de renta y complementarios del año gravable 2011 y al verificarse diferencias entre lo registrado en dicho denuncio y los soportes contables allegados, que en su mayoría están firmados por ambos, se configura el hecho sancionable. Es relevante indicar que (…) renunció al cargo de gerente de la actora, a partir del 5 de noviembre de 2014, acto que se inscribió en el registro mercantil el 10 del mismo mes y año con el número (…) del libro respectivo. De igual forma el señor (…) ya no está vinculado laboralmente con la demandante. No obstante, lo determinante es que para la época de los hechos sí tenían las calidades en mención. En cuanto al argumento de que no fueron notificados de la liquidación oficial de revisión, se advierte que no corresponde hacer pronunciamiento alguno, dada la calidad de coadyuvantes en la intervinieron en el proceso y que les

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

fue reconocida mediante auto de 25 de septiembre de 2020. Como quedó dicho en el referido auto, el papel que deben cumplir los coadyuvantes es el de contribuir con argumentos para enriquecer los planteamientos de la demanda, no para adicionar nuevas pretensiones o cargos. En tal sentido, es importante que exista correspondencia entre la demanda y la intervención del tercero que la apoya. No es admisible que el coadyuvante modifique o amplíe la demanda con la formulación de cargos de ilegalidad distintos a los del libelo inicial, pues, de hacerlo, se estaría disponiendo del derecho en litigio que es exclusivo de la parte demandante, quien delimita la discusión con los argumentos que expone en la demanda En consecuencia, los señores (…), como coadyuvantes de la demandante, solo podían apoyar las pretensiones y cargos de la demanda. Y si bien, en la demanda la actora sostuvo que no era procedente la sanción impuesta (…), porque no se omitieron ingresos en la declaración privada, no estaba legitimada para cuestionar la sanción, pues no era la destinataria de la misma. Por último, es de anotar que la sanción al representante legal y al contador, prevista en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, corresponde a una multa equivalente *"al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT*". En este caso, la sanción impuesta al representante legal y al contador se fija con base en la sanción por inexactitud, que determinó la Sala en $344.782.000. Es de anotar que el 20% del monto de la sanción por inexactitud determinada por la Sala, que es inferior a la oficialmente fijada, no excede el tope de las 4100 UVT vigentes para el año 2011 ($103.041.200). Además, por tratarse de una sanción por inexactitud menor (más favorable), se debe modificar la sanción del artículo 658-1 del ET, impuesta por la DIAN al representante legal y al contador.

FUENTE FORMAL: LEY 43 DE 1990 - ARTÍCULO 1 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 572 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 658-1

CONDENA EN COSTAS - Improcedencia. Falta de prueba de su causación

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA, en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación",* requisito que no se cumple en este asunto.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., seis (6) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Radicación número: 08001-23-33-000-2016-00670-01(24308)

Actor: A. RAMÍREZ ROA LTDA. EN LIQUIDACIÓN

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 29 de mayo de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, Sala Oral "A", que accedió a las súplicas de la demanda y resolvió lo siguiente:

> *"1.- **DECLÁRASE** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 02242014000115 del 29 de diciembre de 2014 y la Resolución que la confirmó, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dian modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2011, presentada por la Sociedad **RAMÍREZ ROA** Ltda.*
>
> *2.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2011, por el Contribuyente Sociedad A. Ramírez Roa Ltda. […] Lo anterior, de conformidad con las razones expuestas precedentemente.*
>
> *3.- Sin costas.*
>
> *[…]"*

ANTECEDENTES

El 16 de abril de 2012, A. RAMÍREZ ROA LTDA. EN LIQUIDACIÓN presentó la declaración de renta del año gravable 2011, con un saldo a pagar de $9.994.000[1]. El 16 de mayo de 2012, presentó corrección de la anterior declaración, en la que mantuvo el saldo a pagar[2] .

Previa investigación, requerimiento especial y respuesta a este, la DIAN profirió la **Liquidación Oficial de Revisión 022412014000115 de 29 de diciembre de 2014,** que modificó la declaración de renta del año gravable 2011. Concretamente, desconoció pasivos por $606.063.000, costos de ventas (para sistema permanente) por $315.734.000, costos operacionales de administración por $268.739.000, costos operacionales de ventas por $1.465.000, otras deducciones (serv. públicos, fletes, seguros, imp, etc.) por $9.101.000 y adicionó la renta gravable por presunción de ingresos por omisión de compras por $449.755.000. En consecuencia, determinó un saldo a pagar de $354.776.000 y por sanciones $551.926.000 (por libros $275.000 y por inexactitud $551.651.000).

[1] Fl. 14 c.a.1.
[2] Fl. 13 c.a.1.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En esa misma liquidación, se impuso la sanción del artículo 658-1 del ET a la representante legal y al contador de A. Ramírez Roa Ltda en Liquidación, para el periodo investigado, por $110.330.000 a cada uno (que corresponde al 20% de la sanción por inexactitud).

Contra la liquidación anterior, la actora, interpuso recurso de reconsideración, decidido mediante la **Resolución 000680 de 8 de febrero de 2016**, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida.

DEMANDA

A. RAMÍREZ ROA LTDA. EN LIQUIDACIÓN, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones[3]:

> ***PRIMERO:*** *Declárese nulo el acto administrativo complejo conformado por la Resolución Recurso de Reconsideración No. 000680 de Febrero 8 de 2016 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN UAE, la Liquidación Oficial de Revisión No. 02241201400015 de fecha 29 de diciembre de 2014 proferido por la División de Gestión Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Barranquilla UAE DIAN y las actuaciones que los originaron, con las cuales se sancionó pecuniariamente al actor* ***SOCIEDAD A RAMÍREZ ROA LTDA NIT. 800.001.184-0 en liquidación,*** *por la suma de $896.708.000 pesos, al Representante Legal de ese entonces ROCIO LAUFARIE VARELA y al contador OSVALDO RUIZ CARDENAS, correspondiente al impuesto de Renta año 2011 y los demás actos u actuaciones que lo originaron.*
>
> ***SEGUNDO:*** *Que como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2011, por la* ***SOCIEDAD A. RAMÍREZ ROA LTDA. NIT. 800.001.184-0,*** *así como también la cesación de cualquier cobro por concepto de Renta año 2011."*

Indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 29 de la Constitución Política.
- Artículos 714, 760, 782 y 647 del Estatuto Tributario.
- Artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.
- Artículos 285 y 288 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 243 del Código General del Proceso.
- Artículo 68 del Código de Comercio.
- Artículo 138 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 10 y 11 de la Ley 527 de 1999.
- Artículo 132 del Decreto 1651 de 1961.
- Artículo 15 del Decreto 3803 de 1982.
- Artículos 13, 47 y 48 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
- Artículo 15 del Decreto Reglamentario 2650 de 1993, adicionado por el artículo 8 del Decreto Reglamentario 2894 de 1994.

El concepto de la violación se sintetiza así:

[3] Fls. 1A a 24 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

1. Irregularidades en la visita de inspección contable.

1.1. Extemporaneidad de la visita de inspección contable.

Mediante requerimiento ordinario de 23 de agosto de 2012, la DIAN solicitó a la actora varios documentos y soportes relacionados con la declaración de renta del año 2011. La respuesta se presentó en debida forma el 18 de septiembre de 2012.

La DIAN dictó Auto de Inspección Contable 02238201200066 de 15 de agosto de 2012, notificado a la actora el 23 de agosto de 2012. Según lo dispuesto en el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, dicho auto tiene una validez de 5 a 8 días. Sin embargo, la visita se practicó el 15 de abril de 2013, esto es, 8 meses después de la notificación.

Significa que en la fecha en la que se realizó la visita había fenecido la autorización para realizar la inspección contable, es decir, que el funcionario que la practicó no tenía facultades legales para ello, lo que deriva en una violación al debido proceso.

En consecuencia, la actuación debe quedar sin valor ni efecto por no existir autorización legal vigente para la época en la que se practicó.

La inspección contable sirvió de base para proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, por lo que, al declararse inválida, quedan sin piso jurídico las glosas fijadas en el acto de determinación.

1.2. Nulidad de la inspección contable por falta de competencia de la persona que atendió la visita e irregularidades en la diligencia y levantamiento del acta.

La actora se dedica a la venta de mercancía importada libre de impuestos. El 4 de febrero de 2013, la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla S.A., Concesionaria del Terminal Marítimo de Barranquilla, le notificó la terminación de los contratos de arrendamiento 033 y 004A, que corresponden al local en el que operaban el DUTY FREE (Depósito Franco), área administrativa, ventas, contabilidad y la bodega en la que se almacenaba la mercancía. Este hecho constituye caso fortuito y/o fuerza mayor.

El arrendador le otorgó a la actora 6 meses para entregar el local y fue en ese lapso que se practicó la visita de inspección contable (15/04/2013) por el funcionario Alex Ahumada, quien debió notar que el establecimiento de comercio había sido desmontado.

El día de la inspección contable, Benjamín Barrios Barreto, auxiliar contable de la actora, le pidió al funcionario de la DIAN que fijara nueva fecha para la visita porque el contador de la empresa, Osvaldo Ruiz, designado para exhibir los libros, no estaba en la ciudad y tampoco se encontraba presente la representante legal. Sin embargo, el funcionario guardó silencio frente a esa petición.

Al no estar presente la persona idónea para atender la visita, el auxiliar contable, aunque no era el competente, informó que los libros estaban en cajas y que algunos

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

de ellos los tenían los dueños. Además, suministró toda la información que estaba en el "software contable" del disco duro de la computadora de la sociedad.

Aunque se brindó toda la información requerida por la DIAN, en el acta de inspección contable que se levantó no se evidencian las razones de fuerza mayor y/o caso fortuito que expuso el auxiliar contable ni que la información solicitada se tomó de los libros de contabilidad existentes en el software contable. Tampoco se registró si se le preguntó al auxiliar contable si tenía alguna inconformidad o si quería agregar u objetar la diligencia, pues tenía derecho a hacerlo al haberse aceptado que atendiera la visita, ni se le indicó que tenía 3 días para entregar los libros.

De lo anterior, no es posible concluir que se omitió suministrar la información contable, como se observa en la liquidación oficial de revisión. Al contrario, como se indicó, sí se exhibieron los libros contables en forma electrónica desde el software contable, medio legalmente válido para comprobar información contable.

Al no fijar nueva fecha para exhibir los libros en físico, en los términos de los artículos 654 y 655 del E.T., ni tener en cuenta la información suministrada del software contable ni la situación de fuerza mayor y/o caso fortuito que atravesaba la empresa y que el contador y el representante legal no se encontraban, se desconocieron los derechos a la defensa y el debido proceso.

Por lo anterior, el proceso de determinación del tributo quedó viciado de nulidad.

1.3. Nulidad del acta de inspección contable por falta de notificación.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 782 del ET, concluida la diligencia de inspección contable, debe levantarse un acta que se firma por los funcionarios e intervinientes. Si alguno de los intervinientes se niega a firmar el acta, debe quedar constancia de ello.

El acta de inspección contable que se levantó en la visita que se practicó a A. RAMÍREZ ROA LTDA. EN LIQUIDACIÓN no aparece firmada por el auxiliar contable, el contador y el representante legal de la sociedad. Solo se observa la firma del funcionario de la DIAN y una nota "No se encontró más la empresa para darle el acta a firmar".

Lo anterior vicia de nulidad el acta, puesto que se violaron el derecho a la defensa y debido proceso.

2. Sanción por la no exhibición de los libros de contabilidad

No debió imponerse la sanción por libros, pues la actora entregó al funcionario de la DIAN la información contable en medios electrónicos, lo que puede comprobarse con el acta de inspección contable en la que el funcionario de la DIAN indicó que durante el desarrollo de la diligencia obtuvo la documentación necesaria para validar la información frente al periodo de renta de 2011.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En relación con la validez del software contable, sostuvo que los libros de contabilidad son los documentos que se llevan en la forma señalada en el artículo 243 del CGP, así que los que se lleven físicamente como los que estén en medios magnéticos tienen el mismo valor probatorio. Además, el artículo 28.7 del CCo (modificado por el art. 175, Dec.19/12) ya no exige el registro de los libros de contabilidad en las cámaras de comercio.

De todas formas, la contabilidad que se lleva en el software contable está impresa en los libros oficiales (libro diario general, libro mayor y balances y libro de inventarios y balances), registrados en la Cámara de Comercio de Barranquilla.

Además, los actos están **falsamente motivados,** pues al no concederse plazo para entregar los libros de contabilidad en físico ni dejarse constancia de la solicitud en el acta de inspección contable, se violó el derecho de prórroga previsto en el Decreto 2649 de 1993.

De otra parte, no hubo rebeldía o renuencia en exhibir los libros de contabilidad físicos. Por el contrario, se pusieron a disposición de la administración tributaria los documentos requeridos y el sistema que contenía la contabilidad, de manera que la DIAN pudo ejercer control efectivo de la situación financiera de la sociedad.

También existe **falta de motivación** porque la única motivación de la sanción por irregularidades en la contabilidad fue la inspección contable practicada a la actora, prueba que no es idónea para determinar el hecho sancionable. La prueba que debió practicar la DIAN para sancionar fue la inspección tributaria.

3. Adición de renta gravable por presunción de ingresos.

En la liquidación oficial de revisión se indicó que "*en lo respectivo a las compras se determinaron diferencias entre el soporte entregado por el investigado en el cual reporta que el total de las mismas, en el periodo gravable de 2011 fueron de $274.222.000 y en los informes bimestrales del inventario, entregados por el mismo investigado, se verificaron las entradas del inventario, una por una y estas arrojaron un valor de $501.933.098, presentándose una diferencia de $227.717.098.* Esa práctica viola flagrantemente el artículo 760 del estatuto tributario".

Explicó que A. Ramírez Roa Ltda en liquidación lleva su contabilidad bajo el sistema de causación y maneja el inventario permanente valorizado a precios promedio. Así que las compras de mercancías que realizó durante la operación de su actividad se manejaron a través de la cuenta de inventarios, reportada bimestralmente a la DIAN.

La información de las entradas al inventario en los informes bimestrales entregados coincide con la información registrada en los libros de contabilidad y en la declaración de renta del año 2011.

3. Firmeza de la declaración de renta del año gravable de 2011.

Como las actuaciones que dieron origen a los actos demandados fueron nulas, falsas e inexistentes por los cargos antes expuestos, lo procedente es declarar la firmeza de la declaración privada.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

El 16 de abril de 2012, la actora presentó la declaración de renta y complementarios, año gravable 2011, por lo que quedó en firme el 15 de abril de 2014.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud y de la sanción del artículo 658-1 del ET.

La demandante no omitió ingresos en la declaración privada de renta, año 2011, puesto que los ingresos declarados coinciden con los registros contables que se suministraron en la diligencia de inspección contable. Esa información es completa y veraz, de forma que no existen datos equivocados, incompletos o desfigurados de los que se derive un menor impuesto a pagar, razón por la que no procede la sanción por inexactitud impuesta.

En este caso, existe una diferencia de criterios entre la administración tributaria y la contribuyente frente a la interpretación del derecho aplicable.

Por la misma razón, tampoco es procedente la sanción impuesta a la representante legal y al contador de A. Ramírez Roa Ltda. en Liquidación.

COADYUVANCIA[4]

Rocío del Pilar Lafourie Varela, como representante legal de A. Ramírez Roa Ltda en liquidación para el periodo en discusión, y Oswaldo Ruiz Cárdenas, como contador de la sociedad, presentaron escrito en el que coadyuvan las pretensiones de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho promovida por la demandante[5].

Advirtieron que resultan afectados con los actos administrativos acusados, que no se les notificaron en debida forma, por lo que se les violó el debido proceso. Esa circunstancia se pone de presente en los escritos de excepciones que formularon en el proceso ejecutivo iniciado en su contra por la DIAN.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos[6]:

Garantía del debido proceso y defensa.

En relación con el cargo de expedición irregular de los actos acusados y con desconocimiento del derecho de defensa, sostuvo que la actora utilizó los medios legítimos para ser oída dentro del proceso administrativo, puesto que respondió el requerimiento especial, aunque en forma extemporánea, e impugnó la liquidación oficial de revisión. Así que se garantizaron los derechos de contradicción y defensa.

[4] Esta intervención se hizo antes de que se admitiera la demanda, pero el Tribunal Administrativo del Atlántico no se pronunció. Fls. 321 y 322 c.p.
[5] Fls. 321 y 322 c.p.
[6] Fls. 334A a 351 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Adicionalmente, la DIAN acató todas las etapas del proceso de determinación del impuesto e imposición de la sanción. De manera que se respetaron las formas propias del procedimiento, así como la debida notificación de los diferentes actos proferidos.

En cuanto a la exhibición de los libros de contabilidad, indicó que, conforme con lo previsto en el artículo 2 del Decreto 1354 de 1987, el contribuyente tiene un término de 5 a 8 días, a partir de la notificación del acto que ordene dicha exhibición, para poner los libros a disposición de la autoridad tributaria. No es cierto, como lo alegó la demandante, que la norma contiene un término de vigencia para practicar la diligencia de exhibición de los libros de contabilidad requeridos por la entidad tributaria.

Frente a la violación del debido proceso por negar una prórroga para la exhibición de libros, la norma no prevé prórrogas en ese evento, por lo que es facultativo de la administración concederlas o no. No obstante, no se encontró evidencia de una solicitud de plazo o tiempo adicional para exhibir los libros de contabilidad, año 2011, por lo que no procede el argumento de la demandante.

En lo referente al cargo de nulidad de la visita de inspección contable por irregularidades, expuso que la persona que atendió la visita de inspección contable, practicada el 15 de abril de 2013, entregó los soportes que sirvieron, junto con otros documentos, para determinar el impuesto a cargo de la sociedad por el año 2011. Por tanto, no es cierto que la diligencia la atendió una persona no autorizada.

Además, la referida diligencia se adelantó conforme con las normas que la regulan, por el funcionario competente y en el acta que se levantó se registraron los hechos y situaciones encontradas, con la observancia de que no se firmó por quien atendió la visita, esto es Benjamín Barrios Barreto, porque *"No se encontró más en la empresa para darle el acta a firmar".*

Aseguró que en el requerimiento especial y en la liquidación oficial de revisión se valoraron los soportes que la demandante entregó en la visita realizada el 15 de abril de 2013, por lo que no es aceptable la afirmación de que los documentos impresos del software contable no fueron tenidos en cuenta. Fue con base en esos soportes y el cruce de información que se determinaron las diferencias en las compras y deducciones.

Por lo expuesto, no se evidenció la violación al debido proceso.

Procedencia de la sanción por libros.

En la visita contable, la demandante no aportó los libros de contabilidad, a pesar de que es obligatoria la presentación de los libros cuando las autoridades tributarias lo requieran.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

La terminación del contrato de arrendamiento del local en el que operaba la demandante no puede constituirse como una situación de fuerza mayor o caso fortuito, puesto que se le dio aviso con antelación de dicha terminación.

La carta del auxiliar contable que se adjunta al recurso de reconsideración, en la que se solicitó la continuación de la visita de inspección contable en otro momento, no presta mérito probatorio porque esa solicitud no quedó registrada en el acta ni se observa la insistencia del contribuyente.

Por último, advirtió que no se desconoció el manejo de los libros de contabilidad en archivos electrónicos, sino que estos no se pusieron a disposición de la autoridad tributaria.

Los actos demandados están motivados.

En la liquidación oficial de revisión se expusieron las razones de hecho y de derecho que originaron la "adición de ingresos" y el desconocimiento de pasivos y de costos y deducciones. Las modificaciones se sustentan en pruebas legal y oportunamente allegadas al proceso, en virtud de la investigación adelantada a la demandante, las cuales fueron valoradas.

En concordancia con lo anterior, a pesar de las explicaciones de la demandante referidas a que la contabilidad se maneja bajo el sistema de causación y que las compras de mercancías durante el 2011 las manejó a través de cuentas de inventarios, en la investigación se determinaron diferencias entre los soportes entregados, que registran un valor de $274.222.000 y los informes bimestrales del inventario, en los que se encontró un valor de $501.933.098, lo que genera una diferencia de $227.717.098, lo que constituye una inconsistencia, que regula y sanciona el artículo 760 del ET.

El hecho de que la demandante se oponga al momento en que se recolectaron y valoraron las pruebas no constituye la nulidad de los actos acusados ni violación al debido proceso, como erradamente lo considera.

En suma, tanto la liquidación oficial de revisión como el acto que la confirmó se ajustan a derecho.

No existe firmeza de la declaración privada.

La DIAN tenía hasta el 16 de abril de 2014 para notificar el requerimiento especial, según el plazo del artículo 12 del Decreto 4907 de 2011 y el artículo 705 del ET.

El requerimiento especial de 11 de abril de 2014 se intentó notificar por correo, pero fue devuelto con nota "destinatario se trasladó", por lo que se notificó por la página web el 15 de abril de 2014. Según lo dispuesto en el artículo 568 del ET la fecha de notificación es la de introducción al correo, que fue el 11 de abril de 2014.

La demandante tenía hasta el 15 de julio de 2014 para dar respuesta al requerimiento especial, pero lo hizo el 19 de agosto de 2014, es decir, por fuera del término legal.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

La administración tributaria tenía hasta el 15 de enero de 2014 para notificar la liquidación oficial de revisión de 29 de diciembre de 2014, y lo hizo el 7 de enero de 2015.

Por lo anterior, no se evidencia la firmeza de la declaración de renta por el año gravable 2011, presentada por la actora el 16 de abril de 2012 y corregida el 16 de mayo del mismo año.

Procedencia de la sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud se impuso al encontrarse una adición de ingresos e inclusión de costos y deducciones inexistentes que derivó en un menor impuesto a pagar, lo que constituye en inexactitud sancionable, en virtud del artículo 647 del ET. Así que al no existir soporte legal que acredite los costos y deducciones es procedente la sanción.

De igual forma es procedente la sanción impuesta a la representante legal de la A. Ramírez y Roa Ltda. y al contador de la misma.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente[7]:

La declaración privada de 2011 presentada por la actora el 16 de abril de 2012 no está en firme porque el requerimiento especial se notificó antes del vencimiento de los 2 años.

En lo relacionado con la visita de inspección contable, observó que la DIAN notificó a la demandante el 23 de agosto de 2012 la visita que se practicaría en su establecimiento. Y que pasados 8 meses, esto es, el 15 de abril de 2013, se practicó. En esa fecha, la sociedad, por conducto de su auxiliar contable, no exhibió los libros de contabilidad.

El artículo 2 del Decreto Reglamentario 1354 de 1987 no fija un plazo para la práctica de la inspección contable, sino que da un término para los contribuyentes a quienes se les solicite la exhibición de libros de contabilidad en forma personal [5 días] o por correo [8 días]. Término que una vez vencido autoriza a la DIAN para practicar la inspección ordenada.

Así que pasada la oportunidad para que el contribuyente exhiba los libros de contabilidad, la DIAN no pierde competencia para solicitar su exhibición pues no existe un límite temporal para que la entidad realice la diligencia.

Por lo anterior, debería desestimarse el cargo de nulidad contra la visita de inspección contable. No obstante, la DIAN debió flexibilizar la labor de fiscalización, aplazar la inspección contable y otorgar un plazo para que la demandante pudiera exhibir los libros de contabilidad ante la situación que atravesaba de cierre de operaciones como depósito franco al terminarse el contrato de arrendamiento con el

[7] Fls. 422 a 446 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

operador del puerto de Barranquilla y también ante la ausencia de la representante legal y el contador autorizados para atender la visita.

Para el efecto, destacó la declaración rendida ante el Tribunal por Osvaldo Ruiz Cárdenas[8], quien, como contador de la demandante para la época de los hechos, indicó que no fue posible continuar con el desarrollo del objeto social ante la terminación del contrato de arrendamiento del local en el que funcionaba.

Lo indicado coincide con el informe de la visita que Benjamín Barrios, auxiliar contable de la actora, rindió a la representante legal de la sociedad. En ese informe, afirma haberle manifestado al funcionario de la DIAN que los propietarios de la empresa no estaban en la ciudad y que estaban recogiendo todos los bienes, documentos y demás elementos porque debían entregar el local que ocupaban en arrendamiento a la Sociedad Portuaria de Barranquilla.

En el mismo informe, el auxiliar contable sostuvo que solicitó al funcionario de la DIAN que estudiara la posibilidad de *"continuar con la diligencia otro día"* pero que" no *dijo nada".* También precisó que al día siguiente de la visita se buscaron los libros de contabilidad y se hallaron en cajas.

Igualmente, hizo referencia al hecho de que los libros de contabilidad se pusieron a disposición de la DIAN dos días después de la inspección contable pero el funcionario se rehusó a atenderlos, según declaración del contador y de la representante legal.

Teniendo en cuenta lo anterior, el Tribunal advirtió que en el desarrollo de la inspección contable se pasaron por alto aspectos fundamentales que transgredieron el debido proceso de la demandante y al ser ese el único soporte para proferir el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, procede la nulidad de los actos acusados.

Como restablecimiento del derecho, declaró la firmeza de la declaración privada correspondiente al impuesto de renta del año gravable 2011. No condenó en costas por no estar probadas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **DIAN** apeló, con fundamento en lo siguiente[9]:

Como lo sostuvo el Tribunal, la declaración privada no quedó en firme porque el requerimiento especial se notificó a la demandante antes de los 2 años siguientes a la fecha de plazo para declarar.

Sin embargo, no se comparte el fallo al anular los actos demandados con el argumento de que la DIAN debió aplazar la visita de inspección contable porque para la fecha de la diligencia la actora suspendió sus actividades.

[8] En la audiencia inicial de 16 de marzo de 2017, el Tribunal Administrativo del Atlántico, por conducto del magistrado ponente Cristóbal Rafael Christiansen Martelo, decretó la práctica de testimonios de los señores Osvaldo Ruiz Cárdena y Rocío Lafaurie Varela. [Fls. 367 a 373 c.p.] Los testimonios se recepcionaron el 11 de mayo de 2017 [Fls. 379 a 386 c.p.]
[9] Fls. 451 a 460 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Tal argumento no es aceptable porque riñe con los postulados de los artículos 744, 779, 780 y 781 del ET. Explicó que la no presentación de los libros de contabilidad es un indicio en contra del contribuyente obligado.

La obligación de exhibir los libros de contabilidad cuando la administración tributaria lo solicite no depende de si el contribuyente está o no en liquidación. Además, un contribuyente no puede sustraerse de tal obligación por una mudanza obligada, que por sí sola no es insuperable.

Advirtió que, en este caso, la sociedad no alegó una fuerza mayor o caso fortuito. Y que el cumplimiento de la obligación de exhibir los libros no está sujeto a consideraciones subjetivas, como lo hizo el Tribunal.

El literal c) del artículo 654 del ET es claro en disponer que debe aplicarse sanción por no exhibir los libros de contabilidad, cuando las autoridades lo exijan. En este caso, la demandante incurrió en el hecho sancionable pues en las oportunidades que tuvo para presentarlos, no lo hizo, esto es, en la inspección contable, al responder el requerimiento, al interponer el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión y al presentar la demanda.

Recordó que, de conformidad con el artículo 6 de la Constitución Política, no es válido que el Tribunal pretenda que la DIAN falte a sus deberes y en desconocimiento del mandato constitucional flexibilice su actuar para exigir el cumplimiento de las obligaciones legales de un contribuyente.

En este asunto está probado que, en la visita de inspección contable, quien atendió la diligencia manifestó que los libros de contabilidad no estaban porque los dueños, señores Omar Viloria y Dubis Viloria, se los llevaron desde el 25 de marzo de 2013, lo cual, en criterio de la DIAN, es un hecho irregular sancionable.

Frente a la entrega del local concesionado por la Sociedad Portuaria Regional de Barranquilla S.A., advirtió que la demandante debió tomar las previsiones y medidas pertinentes para atender en debida forma la inspección tributaria ordenada y exhibir los libros al funcionario de la DIAN, como lo exige la ley, sin que pueda eximirse de su obligación por las labores de traslado o porque los libros se los llevaron los dueños, puesto que la norma es tajante.

En cuanto a la sanción por libros impuesta, sostuvo que la omisión de la demandante fue la que llevó al desconocimiento de costos, gastos y deducciones. Está demostrado que por culpa del contribuyente no se exhibieron los libros de contabilidad y ello derivó en la expedición de los actos administrativos demandados.

El Tribunal fundó la decisión que se apela en el argumento de que la DIAN debió flexibilizar su accionar y no se pronunció respecto de otros cargos importantes como la imposición de la sanción por inexactitud, la adición de ingresos gravados por omisión en el registro de compras, con lo que se incurrió en una vía de hecho por denegación de justicia.

En lo referente al desconocimiento del debido proceso, también se equivoca el fallador porque los actos administrativos acusados se dictaron conforme con las

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

leyes procedimentales y sustanciales aplicables al caso y la demandante pudo ejercer su derecho a la defensa.

Por último, advirtió que en el escrito de alegatos de conclusión de primera instancia se tacharon los testimonios rendidos por Osvaldo Ruiz Cárdenas y Rocío Lafaurie Varela, en audiencia de pruebas de 11 de mayo de 2017. Sin embargo, el Tribunal no se pronunció en el fallo y por el contrario los valoró.

En consecuencia, reiteró que la oportunidad para pedir testimonios es antes de que se profiera el requerimiento especial, según lo dispone el artículo 751 del ET. Aunado a que, en los términos del artículo 752 ib., si la demandante pretende probar que no está obligada a soportar la carga económica determinada en la liquidación oficial de revisión, debe hacerlo con la contabilidad, no con testimonios.

E insistió en la tacha de los testimonios rendidos por las causales de *"interés en relación con las partes"* y *"Dependencia",* contempladas en el artículo 211 del CGP, como lo hizo en el escrito de alegatos de conclusión de primer grado, porque está probado que Osvaldo Ruiz Cárdenas y Rocío Lafaurie Varela eran contador y representante legal de la sociedad demandante, respectivamente y en los actos acusados se les impuso sanción en esas calidades. Entonces, tienen interés en las resultas del proceso y su imparcialidad se afecta.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio en esta etapa procesal.

La **demandada** insistió en la legalidad de los actos acusados[10] y reiteró los argumentos del recurso de apelación.

Adicionalmente, sostuvo que el fallador de primera instancia dejó de analizar y valorar las pruebas contables entregadas por el mismo contribuyente a través de la respuesta del requerimiento ordinario del 23 de agosto de 2012, los documentos aportados por el auxiliar contable en la diligencia de inspección contable de 15 de abril de 2013 y los cruces de información que se realizaron a partir de los soportes entregados por la demandante en las distintas etapas de la actuación administrativa.

En ese entendido, no es cierto que la administración no tuvo pruebas para dictar la liquidación oficial, como lo sostuvo el Tribunal, pues la misma demandante entregó información relacionada con las operaciones del año 2011 que fue cotejada y arrojó las diferencias encontradas. Esa valoración determinó el desconocimiento de pasivos, costos y deducciones y la liquidación del nuevo impuesto a cargo sin que la demandante lograra desvirtuar tales diferencias.

Concluyó que existen pruebas, diferentes a los libros contables, que determinaron los hechos irregulares en la declaración del impuesto sobre la renta, 2011.

En relación con el trámite de la inspección contable, indicó que, el 15 de agosto de 2012, la DIAN profirió auto en el que decretó esa diligencia, cuya finalidad era la exhibición de libros de contabilidad. Que el 23 de agosto de 2012, la demandante tuvo conocimiento de dicho auto.

[10] Fls. 476 a 480 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Esa diligencia se practicó 8 meses después, pero no fue sorpresiva ni desconocida por la contribuyente, que no exhibió los libros porque no estaban en el lugar. Así que la verdadera razón para la no exhibición de los libros de contabilidad fue esa y no la entrega del inmueble, que si bien era un hecho real no era determinante para la exhibición de los libros.

En ese entendido, es nugatorio el pedido de flexibilizar el proceso de fiscalización. Aunado a que no se violó el debido proceso porque existía una causa legal para practicar la inspección contable y su aplazamiento no fue solicitado por el representante legal de la demandante ni por el contador, quienes eran los autorizados para atender la diligencia y conocían de su práctica

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

TRÁMITE PREVIO.

Solicitud de A. Ramírez Roa Ltda. en liquidación.

El 19 de noviembre de 2020[11], el apoderado de la demandante solicitó declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por la DIAN porque, a su juicio, el *"apelante debió PEDIR en forma expresa, en dicho escrito, para que era el recurso, si era para que se REVOCARA o para que se MODIFICARA la decisión del "a quo""*.

La demandante consideró que tal omisión implica que el recurso no se presentó en debida forma, como lo exige el artículo 322 del CGP.

Vinculación de los coadyuvantes

Por auto de **25 de septiembre de 2020**[12], se vinculó al proceso como coadyuvantes a Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas, quienes para la época de los hechos eran la representante legal y el contador de la actora. Esa providencia se notificó personalmente a los coadyuvantes el 25 de noviembre de 2020[13] y por estado a las partes el 4 de diciembre de 2020[14].

El de 30 de noviembre de 2020, Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas manifestaron que tienen interés en el proceso porque los actos demandados les impusieron sanción y no les fueron notificados en debida forma. Apoyan todos los argumentos de la demanda, como lo manifestaron al inicio del proceso, los cuales reiteran en esta oportunidad[15].

---

[11] La solicitud puede consultarse en SAMAI, índice 20 del proceso de la referencia. http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/Casos/list_procesos?guid=08001233300020160067001110010 03

[12] Puede consultarse en SAMAI, índice 12 del proceso de la referencia. http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/Casos/list_procesos?guid=08001233300020160067001110010 03.

[13] Según se observa en SAMAI, índice 23 del proceso de la referencia.

[14] Según se observa en SAMAI, índice 24 del proceso de la referencia.

[15] El escrito de intervención puede consultarse en SAMAI, índice 25 del proceso de la referencia. http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/Casos/list_procesos?guid=08001233300020160067001110010 03

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En lo referente a los reparos formulados por la DIAN en el recurso de apelación, advirtieron que al no indicarse expresamente si lo que busca es revocar o reformar la sentencia de primera instancia, debe declararse desierto.

En relación con las declaraciones que rindieron en primera instancia, informan que lo hicieron en calidad de coadyuvantes y afectados y fue esa la oportunidad para señalar que no fueron notificados por la DIAN formalmente de los actos atacados en los que los sancionan. Esa razón es suficiente para no tachar los testimonios de los coadyuvantes.

Que a pesar de la falta de notificación, la DIAN inició procesos de cobro en los que formularon la excepción de *"falta de título ejecutivo o incompetencia del funcionario que lo profirió,* puesto que no fueron notificados de los actos de determinación del tributo. La excepción prosperó y se dieron por terminado los procesos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestiones previas

Previo a pronunciarse de fondo es pertinente resolver la solicitud de los coadyuvantes dirigida a que se declare desierto el recurso de apelación interpuesto por la DIAN, porque no se indicó si la sentencia debe ser revocada o reformada.

Valga precisar que igual solicitud formuló la demandante, pero en forma extemporánea, puesto que pudo interponer recurso de reposición contra el auto que concedió el recurso ante el Consejo de Estado o incluso contra el auto de esta Corporación que lo admitió, pero no lo hizo.

Sin embargo, como los coadyuvantes solicitan también que se declare desierto el recurso y su intervención en esta instancia fue oportuna, se resolverá sobre el particular.

En lo que se refiere a la declaratoria de desierto del recurso de apelación, el artículo 322 del CGP, aplicable a los procesos contencioso administrativos por remisión del artículo 306 del CPACA, dispone que el juez de segunda instancia debe declarar desierto el recurso de apelación interpuesto contra una sentencia que no esté sustentado.

En los términos de la misma norma, para que se considere sustentado el recurso de apelación *"será suficiente que el recurrente exprese las razones de su inconformidad con la providencia apelada".*

En el presente proceso, se advierte que el recurso de apelación formulado por la DIAN contra la sentencia de primer grado está sustentado, pues se exponen en forma clara y suficiente las razones de inconformidad[16].

Además, indica en qué sentido solicita que se falle en esta instancia, puesto que sostiene *"En los términos anteriores, sustentamos la presente apelación, señalando que la Liquidación Oficial de Revisión, se encuentra ajustada a derecho y es procedente que sea declarada la firmeza de la misma, como también de la*

[16] Fls. 451 a 456 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Resolución No. 000680 de febrero 08 de 2016, y así lo solicitamos al honorable Consejero Ponente, sea deprecado."

Por lo anterior, no es procedente declarar desierto el recurso de apelación interpuesto por la DIAN y, al contrario, corresponde a la Sala pronunciarse de fondo conforme con los cargos planteados en dicho acto de impugnación.

Otro aspecto que merece mención de la Sala es la tacha de los testimonios recibidos en primera instancia, rendidos por Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas[17], propuesta por la DIAN tanto en los alegatos de conclusión como en el recurso de apelación. Sin embargo, la oportunidad procesal para la tacha por inhabilidad de los testigos es antes de la audiencia señalada para la recepción de los testimonios, conforme con el artículo 210 del CGP.

Y aunque así no se hizo, se verifica que los señores Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas fueron vinculados como coadyuvantes de la demandante, por lo que sus declaraciones no serán tenidas en cuenta en segunda instancia, pues es evidente que tienen interés en el resultado del proceso.

Asunto de fondo.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala define si son nulos los actos que modificaron la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2011, porque en la inspección contable, que fue la base de las glosas oficiales, se le violó el debido proceso. En caso negativo, para garantizar el debido proceso se estudian los cargos de la demanda y de los coadyuvantes, relacionados con la demanda, respecto de los cuales el Tribunal no se pronunció.

Como quedó dicho al inicio de esta providencia, en los actos demandados, la DIAN modificó la declaración de renta del año gravable 2011, al desconocer pasivos, costos y deducciones y adicionar la renta gravable con fundamento en el artículo 760 del E.T. Igualmente, impuso a la actora sanción por libros y por inexactitud.

Además, impuso la sanción del artículo 658-1 del ET a Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas, quienes tenían las calidades de representante legal y contador de la actora, respectivamente, para el periodo investigado.

La Sala revoca la sentencia apelada y anula parcialmente los actos demandados, según el siguiente análisis:

1. De la legalidad de la inspección contable. Debido proceso.

En primer lugar, debe estudiarse la violación al debido proceso que halló probada el Tribunal. Para ello, debe verificarse si, tal como lo consideró el *a quo,* ante la situación de cierre de operaciones como depósito franco por la terminación del contrato de arrendamiento con el Operador del Puerto de Barranquilla procedía la flexibilización de la función fiscalizadora de la DIAN y, en consecuencia, el aplazamiento de la diligencia de inspección contable.

[17] Fls. 379 a 385 c.p.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

La inspección contable es un medio de prueba que, según el artículo 781 del ET, busca: 1) verificar la exactitud de las declaraciones; 2) establecer la existencia de hechos gravados o no y 3) verificar el cumplimiento de obligaciones formales. De esa diligencia se extiende un acta en la que se consigna los datos tomados de los libros, salvo que se manifieste inconformidad por el contribuyente.

La norma también señala que, si el contribuyente se niega a firmar el acta, la diligencia no pierde su valor probatorio. Y que el acta debe formar parte de la actuación administrativa que se derive de la práctica de la inspección contable.

Vale indicar que la administración tributaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 684 del ET, cuenta con amplias facultades para adelantar visitas, investigaciones o constataciones, cruces de información, requerimientos ordinarios y examen parcial o total de la contabilidad y sus soportes, del contribuyente y de los terceros.

En cuanto a la presentación de los libros de contabilidad, el artículo 781 ib, dispone que "*El contribuyente que no presente sus libros, comprobantes y demás documentos de contabilidad cuando la administración lo exija, no podrá invocarlos posteriormente como prueba en su favor y tal hecho se tendrá como indicio en su contra. En tales casos se desconocerán los correspondientes costos, deducciones, descuentos y pasivos, salvo que el contribuyente los acredite plenamente. Únicamente se aceptará como causa justificativa de la no presentación, la comprobación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito".*

En términos del citado artículo 781, solo se aceptará como causal justificativa de la no presentación de los libros de contabilidad cuando la administración lo exige, la acreditación plena de hechos constitutivos de fuerza mayor o caso fortuito[18], que de conformidad con el artículo 1º de la Ley 95 de 1890, incorporado al artículo 64 del Código Civil, es aquel "[…] *el imprevisto a que no es posible resistir, como un naufragio, un terremoto, el apresamiento de enemigos, los actos de autoridad ejercidos por un funcionario público, etc."*[19].

Significa que quien alega la ocurrencia de la fuerza mayor o el caso fortuito como circunstancias excepcionales eximentes de responsabilidad, tiene la carga de la prueba, por lo que debe demostrar que en el hecho que la originó se presentan simultáneamente tres elementos: la imprevisibilidad, la irresistibilidad y la inimputabilidad; esto es, que se trate de un hecho intempestivo, que a pesar de las medidas adoptadas no fue posible evitar y que, además, no es atribuible a quien lo invoca.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

---

[18] En sentencia de 1 de marzo de 2012, exp. 17568, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas, la Sala señaló: "En esa medida, el contribuyente debe primero desvirtuar, por un lado, el indicio en contra, esto es, demostrar que no presentó la contabilidad, o no la presentó en debida forma, porque ocurrió alguna causal de fuerza mayor o caso fortuito. Pero el contribuyente deberá, además, probar los costos, las deducciones, los descuentos o los pasivos que rechazó la administración, por medio de otras pruebas o mediante la propia contabilidad[18] *(la nota dice: Esa tesis ha sido expuesta, entre otras, en las sentencia del 4 de agosto de 1995, expediente 5282, del 27 agosto de 1999, expediente 9515, ambas con ponencia de delio Gómez Leyva, y del 30 de abril de 2003, expediente 13237, M.P. María Inés Ortiz.)* — los libros, o los comprobantes externos o los demás documentos que respalden el hecho económico que el contribuyente pretende hacer valer—.

[19] Ver sentencia de 28 de junio de 2016, Exp. 68001233100020000285201 (18727), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E).

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Por auto de 14 de agosto de 2012 la DIAN ordenó iniciar investigación a la actora por concepto del impuesto de renta y complementarios, vigencia 2011[20].

El 15 de agosto de 2012, se dictó auto en el que comisionó a unos funcionarios para practicar inspección contable a la demandante con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no y el cumplimiento de las obligaciones formales. En ese auto se señaló que para la exhibición de libros de contabilidad el investigado tenía 5 u 8 días hábiles dependiendo de si la notificación de ese auto se hacía personalmente o por correo[21]. El auto se notificó por correo, el 13 de agosto de 2012[22].

El 23 de agosto de 2012, se expidió requerimiento ordinario de información[23]. El 18 de septiembre de 2012, Rocío del Pilar Lafaurie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas en sus calidades de representante legal y contador de la actora, respectivamente, dieron respuesta al requerimiento ordinario[24] y remitieron a la administración tributaria la información solicitada[25].

El 15 de abril de 2013, uno de los funcionarios comisionados realizó la visita de inspección contable para recaudar las pruebas contables sobre las transacciones y registros contables de acuerdo con lo declarado por renta en 2011. Del acta de visita levantada se extraen como hechos relevantes, entre otros, que la visita la atendió Benjamín Barrios Barreto, como auxiliar contable, quien al preguntársele por los libros oficiales indicó que *"Los propietarios de la empresa A. Ramírez Roa Ltda, Omar Viloria y Dubis de Viloria se llevaron los libros oficiales para hacerle una revisión, desde el 25 de marzo de 2013 y no los han traído aún, por esa razón no podemos mostrárselos."*[26]
En la visita se aportaron, documentos internos y externos, entre otros, extractos de cuenta de proveedores, fotocopia del contrato de arrendamiento y auxiliar de arrendamiento del periodo gravable 2011, libro de inventario y balances no oficial a diciembre 31 de 2011, movimiento de inventario de mercancías de enero a diciembre de 2011[27].

De la revisión de los documentos aportados como consecuencia del requerimiento ordinario y de la visita de inspección contable, el funcionario comisionado de la DIAN, en el acta levantada, indicó que encontró diferencias entre lo registrado en la

[20] Fl. 49 c.a. 1
[21] Fl. 51 c.a. 1
[22] Fl. 53 reverso c.a.1.
[23] Fl. 54 a 57 c.a. 1
[24] Fls. 59 a 60 c.a. 1
[25] Entregaron:- Balance de prueba de 6 dígitos, en hoja electrónica formato excel, en la que se indica movimiento débito y crédito acumulado del 1º de enero al 31 de diciembre de 2011.Fls. 61 a 63 c.a.1.
-Información sobre el software: la empresa utiliza para su sistema contable el programa NOVASOFT, el cual fue adquirido el 25 de marzo de 2009, bajo licencia No. 11300. Aporta copia del contrato de licencia de uso del software. Fl. 64 c.a.1.
-Notas a los estados financieros a 31 de diciembre de 2011. Fls. 65 a 70 c.a.1.
-Anexos a la declaración de renta de 2011. Fls. 71 a 95 c.a.1.
-Conciliación contable- fiscal por el año gravable 2011. Fls. 96 a 101 c.a.1.
-Relación del inventario final de mercancía a 31 de diciembre de 2011, con indicación del valor y detalle de los artículos. Fls. 102 a 117 c.a.1.
-Apellidos y nombre o razón social y NIT de cada uno de los acreedores, informando el concepto del pasivo y el valor a 31 de diciembre de 2011. Fls. 118 a 120 c.a.1.
-Facturas que acreditan las compras realizadas en el 2011. Fls. 121 a 134 c.a.1.
[26] Fls. 308 a 314 c.a.2.
[27] Fls. 138 a 200 c.a. 1 y 201 a 307 c.a. 2

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

declaración de renta de 2011 y lo verificado con la información suministrada por la demandante, respecto de los inventarios de mercancías, costo de ventas, compras, ingresos gravados por omisión en registro de compras y pasivos.

En consecuencia, advirtió que la falta de presentación de los libros de contabilidad impidió verificar las cifras del denuncio rentístico, a pesar de la gestión realizada en la visita. Por lo que propuso imponer sanción por libros, adicionar las rentas gravadas y desconocer pasivos, costos y deducciones, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 654 y 655 del ET[28].

Esta acta la firmó el funcionario de la DIAN y en el espacio del contribuyente, concretamente del auxiliar contable de la demandante (Benjamín Barrios Barreto) se puso una nota a mano "*No se encontró más la empresa para darle el acta a firmar".*

Del informe de Benjamín Barrios Barreto, auxiliar contable de la actora, que rindió a la representante legal de la sociedad el 16 de abril de 2013, se advierte que los libros de contabilidad sí se encontraban en el lugar donde se realizó la visita. En efecto indicó "*Debo advertir al día siguiente de la visita del señor Ahumada, con la señora ROCÍO LAFAURIE y otro empleado que ayudó a recoger las cosas, buscamos en las cajas y encontramos los libros de contabilidad los que sí estaban en las dependencias de A. RAMÍREZ ROA & CIA LTDA*"[29].

Así que el hecho de que los libros de contabilidad estuvieran guardados en cajas por la cesación de actividades ante la terminación del contrato de arrendamiento del local donde la demandante operaba, y que el auxiliar contable no tuviera certeza de que los libros contables estaban en el local pero guardados y no como informó el día de la visita, no implica por sí sola una circunstancia de fuerza mayor o caso fortuito que le permitiera a la administración tributaria flexibilizar su labor de fiscalización.

Es claro que la demandante tenía conocimiento de que en cualquier momento se practicaría la inspección contable, pues fue notificada en debida forma del auto que decretó dicha prueba[30], y su obligación era tener disponibles los libros de contabilidad para el momento que se los pidieran. Esa es una circunstancia previsible.

Es cierto, como lo advirtió la DIAN en la respuesta a la demanda, que el motivo para no mostrar los libros oficiales de contabilidad fue la convicción del auxiliar contable de que los libros no estaban en el local y no la suspensión del objeto social ante la pronta entrega del inmueble. Si bien, el hecho de que debía entregarse el inmueble arrendado quedó demostrado, eso no fue determinante para omitir la exhibición de los libros.

En ese sentido, en sentencia de 28 de junio de 2016, la Sección precisó que *"La guarda y cuidado de la información contable, lejos de ser una potestad del contribuyente, constituye una obligación de inexorable cumplimiento, en cuanto instrumento que efectiviza la facultad de fiscalización por garantizar la exhibición de los libros y soportes de contabilidad y la confiabilidad de la información que estos contienen."*[31]

---

[28] Fls. 308 a 314 c.a. 2
[29] Fl 565 c.a 3.
[30] El auto de inspección contable 022382012000066 de 15 de agosto de 2012 se notificó a A. Ramírez Roa Ltda en Liquidación por correo, según se observa de la guía que está en el reverso del folio 53 del c.a.1.
[31] Exp. 68001-23-31-000-2000-02852-01 (18727),M.P (E) Martha Teresa Briceño de Valencia.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Por lo anterior, la Sala concluye que no se violó a la actora el debido proceso, pues no existió una circunstancia de fuerza mayor que hiciera necesario el aplazamiento de la diligencia de inspección contable que, valga reiterar, no es una simple solicitud de exhibición de los libros oficiales de contabilidad, sino que tiene por objeto verificar la exactitud de las declaraciones e incluso determinar si la contabilidad se lleva en debida forma[32], esto es, de conformidad con lo previsto en el artículo 774 ET.

Prospera la apelación, por lo que se estudian los cargos de la actora y los coadyuvantes, relacionados con la demanda, no analizados en primera instancia.

En este caso, la actora, apoyada por los coadyuvantes, sostiene que se desconoció el derecho al debido proceso porque en la visita de inspección contable la DIAN cometió varias irregularidades: (i) el funcionario que realizó la visita ya no tenía autorización legal para ello; (ii) la visita la atendió el auxiliar contable de la empresa porque no se encontraban las personas idóneas para ello [representante legal y contador]; (iii) el funcionario de la DIAN no se pronunció sobre la petición que le hizo el auxiliar contable de fijar una nueva fecha para la visita.

Aunado a lo anterior, alegó que en el acta de la diligencia no se incluyó la solicitud de aplazamiento ni la circunstancia de fuerza mayor por la que estaba atravesando la empresa, concretamente por la suspensión de su actividad ante la inminente entrega del local donde operaba por la terminación del contrato de arrendamiento. Tampoco quedó consignado en el acta que el auxiliar contable facilitó toda la información contenida en el software contable que tiene la empresa que coincide con los libros de contabilidad físicos.

Pues bien, en relación con las formalidades de la visita de inspección contable, se observa que, como ya se advirtió, la practicó el funcionario de la DIAN previamente comisionado, según el auto de 15 de agosto de 2012[33], quien precisó el objeto de la diligencia, como quedó registrado en la respectiva acta.

Dicho funcionario tiene la calidad de contador público, según se consignó en el acta, con lo que también se cumple con la exigencia del artículo 271 de la Ley 223 de 1995, referida a que las inspecciones contables deben realizarse bajo la responsabilidad de un contador público.

Con lo anterior queda acreditado que el funcionario que practicó la visita tenía competencia para ello, aunque hubieran transcurrido 8 meses desde la fecha en que se notificó el auto que la decretó, pues, la autoridad tributaria no había perdido competencia para realizar la inspección contable, dado que esa consecuencia no se halla prevista en la ley.

De igual manera, ante la ausencia del representante legal o del contador en la diligencia, es razonable que el auxiliar contable de la demandante haya recibido la visita de inspección, aunque no sea contador público, pues el referido artículo 271 de la Ley 223 de 1995 exige dicha calidad para el funcionario que adelanta la diligencia, no para quien la recibe.

---

[32] Ver sentencia del 25 de marzo de 2010, Exp. 20001-23-31-000-2006-00596-01(16916), M.P. William Giraldo Giraldo.
[33] Fl. 51 c.a.1.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En lo referido a que en el acta no quedó consignada la solicitud de aplazamiento de la diligencia, ni la situación de fuerza mayor alegada por el auxiliar contable ni que se accedió a la información del software contable, para la Sala no existen suficientes elementos probatorios que la lleven al convencimiento de tal omisión.

Por lo demás, la no indicación en el acta de dichas circunstancias no constituye una irregularidad sustancial que afecte la inspección practicada, pues se garantizó el derecho de defensa de la demandante, por cuanto tuvo la oportunidad de firmar el acta y dejar constancia de sus inconformidades. Al respecto, se reitera que las irregularidades que afectan el debido proceso y pueden aparejar la nulidad de una decisión son solo las relacionadas con las "*formalidades de índole sustancial que afecten el núcleo esencial del debido proceso y, en especial, el del derecho de defensa"*[34]*,* supuesto que no se cumple en este caso.

Se resalta que precisamente al momento de la firma del acta, el contribuyente tiene la posibilidad de leerla y registrar sus observaciones u objeciones para que queden por escrito. No obstante, en este caso no se firmó dicha acta porque, como allí consta, no había nadie a quien se le entregara el acta para su firma, circunstancia que no es imputable a la administración.

De otra parte, la falta de firma del auxiliar contable de la actora en el acta no afecta la validez de esta, dado que el inciso tercero del artículo 781 del ET contempla la posibilidad de que el acta no sea firmada por el contribuyente, lo que no le resta valor probatorio a la visita de inspección contable.

En virtud de lo anterior, no están demostradas las irregularidades alegadas por la actora con las que se pueda predicar el desconocimiento del debido proceso en el desarrollo de la visita de inspección contable.

2. De la procedencia de la sanción por libros de contabilidad.

Conforme con el artículo 772 del ET, en materia tributaria la contabilidad para los contribuyentes es un medio de prueba a su favor y para la administración es la fuente de información para la determinación de los tributos. De manera que los contribuyentes tienen el deber de llevar los libros de contabilidad conforme con la ley, conservarlos y ponerlos a disposición de las autoridades tributarias cuando la requieran, junto con los soportes internos y externos para constatar la exactitud de los registros en ellos consignados [arts. 15 CP y 632, 684 y 775 ET].

De acuerdo con el artículo 654 literal c) del ET hay lugar a imponer la sanción por irregularidades en la contabilidad del artículo 655 de la misma normativa[35] si no *se* exhiben *"los libros de contabilidad, cuando las autoridades tributarias lo exigieren".*

---

[34] Sección Cuarta, sentencia de 16 de octubre de 2014, exp.25000-23-27-000-2011-00089-01 (19611), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

[35] ***ARTICULO 655. SANCIÓN POR IRREGULARIDADES EN LA CONTABILIDAD.*** *<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006 (A partir del año gravable 2007). El texto con el nuevo término es el siguiente:> Sin perjuicio del rechazo de los costos, deducciones, impuestos descontables, exenciones, descuentos tributarios y demás conceptos que carezcan de soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes, la sanción por libros de contabilidad será del medio por ciento (0.5%) del mayor valor entre el patrimonio líquido y los ingresos netos del año anterior al de su imposición, sin exceder de 20.000 UVT.*

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En el asunto objeto de estudio, está probado que la DIAN practicó visita de inspección contable a la actora y que, según se registró en el acta levantada, "*El contribuyente investigado no puso a disposición del funcionario investigador los libros oficiales […]"*[36].

En relación con los libros de contabilidad supuestamente aportados en forma electrónica [contenidos en el software contable de la empresa], no aparece acreditado, como lo sostiene la demandante, que la información que el auxiliar contable de la actora suministró en la visita de inspección contable corresponda a los libros contables oficiales llevados en forma electrónica. En el acta no se indica nada al respecto, pero sí se precisa cuáles documentos fueron facilitados en esa diligencia.

Sobre los libros en archivos electrónicos, precisamente, en la Resolución 000680 de 8 de febrero de 2016, que resolvió el recurso de reconsideración contra la liquidación oficial de revisión, la DIAN señaló que "*[…] en ningún momento se desconoce lo previsto en la Circular 100 del 3 de junio de 2012, frente al manejo de los libros de contabilidad en archivos electrónicos, sino que estos NO SE PUSIERON A DISPOSICIÓN de la autoridad tributaria, hecho que no se desvirtuó en el expediente que nos ocupa."*

Teniendo en cuenta lo anterior, para el día de la visita de inspección contable, la demandante incurrió en el hecho sancionable conforme con el literal c) del artículo 654 del ET, por lo que sería acreedora de la sanción por libros impuesta en la liquidación oficial de revisión.

Y aunque con la respuesta al requerimiento especial[37] y con el recurso de reconsideración interpuesto contra la liquidación oficial de revisión, la actora allegó copia de los libros oficiales de contabilidad[38], no es procedente levantar la sanción por libros de contabilidad impuesta, en atención a lo dispuesto en el artículo 722 [parágrafo] del ET, conforme con el cual la sanción no se invalida con la exhibición posterior de los libros por el contribuyente[39].

En consecuencia, se mantiene la sanción por libros por $275.000 que impuso la DIAN a la actora.

3. De la adición de rentas gravables por presunción de ingresos.

---

[36] Según se lee en el acta de inspección contable. Fl. 309 c.a.2.
[37] Fls. 382 a 400 c.a.2. y 401 a 511 c.a.3.
[38]Específicamente del libro diario general registrado el 9 de noviembre de 2009 en la Cámara de Comercio de Barranquilla con el número 156.613 del Libro VII, folios usados del 2111 al 2167 (Fls. 589 a 600 c.a.3 y 601 a 646 c.a.4); del libro mayor y balances, también registrado el 13 de junio de 2005 con el número 124.342, folios usados del 298 al 341 (Fls. 647 a 690 c.a.4) y el libro de inventarios y balances registrado el 13 de junio de 2005 bajo el número 124.343 del libro VII, folios utilizados del 47 al 60 (Fls. 574 a 588 c.a.3).
.
[39] **ARTÍCULO 722. REQUISITOS DEL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN Y REPOSICIÓN.** El recurso de reconsideración o reposición deberá cumplir los siguientes requisitos: […]
PARAGRAFO Para recurrir la sanción por libros, por no llevarlos o no exhibirlos, se requiere que el sancionado demuestre que ha empezado a llevarlos o que dichos libros existen y cumplen con las disposiciones vigentes. No obstante, el hecho de presentarlos o empezar a llevarlos, no invalida la sanción impuesta.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

En relación con la adición de "ingresos gravados" por omisión en el registro de compras, en la liquidación oficial de revisión, la DIAN indicó que *"[…] se determinaron diferencias entre el soporte entregado por el investigado (Folio 121) en el que reporta que el total de las mismas, en el periodo gravable de 2011 fueron de $274.222.000 y en los informes bimestrales del inventario, entregados por el mismo investigado (Folios 178 a 262), se verificaron las entradas al inventario, una por una y estas arrojaron un valor de $501.933.098 (Folio 282), presentándose una diferencia de $227.717.098[40]."*[41].

Entonces, de la comparación del anexo a la declaración de 2011- compras realizadas[42] y de los informes bimestrales del inventario de mercancías[43] aportados por la actora, con fundamento en el artículo 760 del ET, presumió ingresos por omisión del registro de compras destinadas a las operaciones gravadas y de la diferencia encontrada ($227.711.098) calculó los ingresos presuntos.

En virtud de dicho cálculo determinó ingresos presuntos por $449.755.000[44] que adicionó a las rentas gravables declaradas ($0) para un total de rentas gravables del periodo de $449.755.000.

Es relevante precisar que al tratarse de una presunción legal que admite prueba en contrario, como lo prevé el artículo 761 del ET[45], a la demandante le correspondía desvirtuar la omisión del registro de compras determinada por la administración y que dio lugar a la aplicación de la presunción de ingresos por omisión del registro de compras, prevista en el artículo 760 ib.

En relación con la carga probatoria a cargo de la actora, se observa que tanto en vía administrativa como en vía judicial se limitó a indicar que la empresa maneja su contabilidad bajo el sistema de causación, por lo que la compra de mercancías se manejó a través de la cuenta de inventarios, movimiento reportado bimestralmente a la DIAN y que coincide con la información registrada en los libros de contabilidad. Sin embargo, no expuso suficientes argumentos ni logró desvirtuar la realidad de las compras que sirvieron de base para fijar los ingresos presuntos que constituyen renta gravable.

Cabe anotar que en relación con la presunción del artículo 760 del E.T **aplicable al impuesto sobre la renta**, en sentencia de 19 de noviembre de 2020, exp 23920, la Sala rectificó su criterio en los siguientes términos:

> *"En materia de impuesto sobre la renta, la Sala ha tenido el criterio reiterado de que "la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente"*[46].

---

[40] Se incurrió en un error de digitación, el valor correcto es $227.71**1**.098 y ese fue el que la DIAN tuvo en cuenta para aplicar la presunción del artículo 760 del ET.
[41] Fl. 534 c.a.3.
[42] Fl. 121 c.a.1.
[43] Fl. 178 a 262 c.a.2.
[44] Fl. 535 c.a.3.
[45] Código General del Proceso, art. 166
[46] Sentencia de 4 de junio de 2020, exp. 24265, C.P (E) Julio Roberto Piza Rodríguez, en la que se reiteran los fallos de 18 de septiembre de 2014, exp. 19011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 24 de mayo de 2012, exp. 18766. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Lo anterior, al reiterar que la presunción de ingresos del artículo 760 del E.T. "parte del supuesto de que el contribuyente omitió compras, es decir, que no reportó costos, para omitir ingresos, razón por la que los hallazgos a ese respecto [los costos probados por la administración] solo repercuten en los ingresos [el cálculo de los ingresos], no en los costos declarados". Además, porque "la renta líquida gravable presumida de compras omitidas es el resultado de un cálculo especialmente diseñado por el legislador que contiene el reconocimiento de costos y deducciones según el porcentaje de utilidad bruta determinado por el contribuyente en su denuncio privado, que por esa misma razón, no puede ser afectado con la aplicación de las reglas de depuración del artículo 26 del E.T, a menos que se trate de los costos que este imputó oportunamente a los ingresos declarados"[47].

En esta oportunidad, la Sala rectifica su criterio e indica que los ingresos presumidos como resultado de la omisión del registro de compras deben afectarse con los costos probados por la administración, que precisamente sirven de base para calcular los ingresos presuntos, pues se encuentran debidamente demostrados. Ello, porque para determinar la renta líquida gravable deben afectarse los ingresos con los costos asociados a tales ingresos (artículo 26 del E.T).

Además, la previsión del inciso 4 del artículo 760 del E.T, en el sentido de que no se admite descuento diferente al declarado y soportado por el propio contribuyente, es aplicable exclusivamente al impuesto sobre las ventas, no al impuesto sobre la renta, en el cual la presunción de ingresos por omisión en el registro de compras fue previsto con posterioridad por el legislador. Por ello, el inciso quinto del artículo 760 del Estatuto Tributario no prevé una limitación de costos similar a la limitación de descuentos en IVA."

En esta oportunidad, sin embargo, la Sala retoma el criterio anterior de la Sección y precisa que la presunción del artículo 760 del E.T para el impuesto sobre la renta es en realidad una **presunción de renta líquida gravable**, pues así lo dispone el inciso quinto del citado artículo cuando señala que "*Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios* ***ha omitido ingresos, constitutivos de renta líquida gravable,*** *en la declaración del respectivo año o período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista."*

En consecuencia, como lo había precisado la Sala "*la renta líquida gravable presumida no admite ningún descuento diferente a los que el contribuyente declaró y soportó oportuna y adecuadamente"*[48].

Ello, porque, como también lo había indicado la Sala*, "la renta líquida gravable presumida de compras omitidas es el resultado de un cálculo especialmente diseñado por el legislador que contiene el reconocimiento de costos y deducciones según el porcentaje de utilidad bruta determinado por el contribuyente en su denuncio privado, que por esa misma razón, no puede ser afectado con la aplicación*

[47] Sentencia de 4 de junio de 2020, exp. 24265, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, en la que se reiteran los fallos de 18 de septiembre de 2014, exp. 19011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 24 de mayo de 2012, exp. 18766. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.
[48] Sentencia de 4 de junio de 2020, exp. 24265, C.P (E) Julio Roberto Piza Rodríguez, en la que se reiteran los fallos de 18 de septiembre de 2014, exp. 19011, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y de 24 de mayo de 2012, exp. 18766. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

de las reglas de depuración del artículo 26 del E.T, a menos que se trate de los costos que este imputó oportunamente a los ingresos declarados"[49].

De acuerdo con lo expuesto, procede la adición de rentas gravables por $449.755.000 con fundamento en el artículo 760 del Estatuto Tributario.

4. De la procedencia de la sanción por inexactitud. Aplicación del principio de favorabilidad.

La Sala encuentra que, en la declaración de renta del año gravable 2011, la demandante omitió ingresos gravados y además le fueron rechazados pasivos, costos y deducciones respecto a los cuales no se opuso en el proceso. Lo anterior pone en evidencia que en la declaración privada la actora utilizó datos incompletos de los que derivó un menor impuesto, hecho sancionable previsto en el artículo 647 del ET, por lo que es procedente mantener la sanción por inexactitud impuesta.

No obstante, en aplicación del principio de favorabilidad, reconocido expresamente en el artículo 282 [parágrafo 5] de la Ley 1819 de 2016[50], la sanción debe reducirse, pues se determinó con fundamento en el artículo 647 del Estatuto Tributario, conforme con el cual dicha sanción corresponde al 160% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado oficialmente y el declarado por el contribuyente.

En efecto, los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016 modificaron los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario, en el sentido de señalar que la sanción por inexactitud corresponde al 100% de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor determinado en la liquidación oficial y el valor declarado.

Así, de conformidad con el principio de favorabilidad y por ser, en este caso, menos gravosa la sanción prevista en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819 de 2016, que la establecida por las normas vigentes al momento en que se impuso la sanción, equivalente al 160%, procede la reliquidación de la sanción por inexactitud a la tarifa general del 100% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la administración y el determinado privadamente[51].

En consecuencia, se practica nueva liquidación, que incluye la sanción por inexactitud más favorable, cuyo cálculo queda así:

Saldo a pagar determinado sin sanciones	$354.776.000
Menos saldo a pagar según la declaración privada sin sanciones	9.994.000
Base para calcular la sanción	$344.782.000
Tarifa	100%

[49] Ibídem
[50] Ley 1819 de 2016, artículo 282. Modifíquese el artículo 640 del Estatuto Tributario el cual quedará así:/ "Artículo 640. Aplicación de los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad en el régimen sancionatorio. Para la aplicación del régimen sancionatorio establecido en el presente estatuto se deberá atender a lo dispuesto en el presente artículo./ […]/ Parágrafo 5. El principio de favorabilidad aplicará para el régimen sancionatorio tributario, aun cuando la ley permisiva o favorable sea posterior."
[51] En el mismo sentido, se pronunció la Sala, entre otras sentencias, en la de 13 de diciembre de 2017, exp. 21210, C.P. Milton Chaves García.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Valor sanción por inexactitud	**$344.782.000**

5. De la procedencia de la sanción al representante legal y al contador.

En los actos de determinación del tributo, objeto de estudio, se fijó sanción del artículo 658-1 ET[52] a cargo de Rocío del Pilar Lafaurie Varela y a Oswaldo Ruiz Cárdenas, en sus calidades de representante legal y contador de la actora, respectivamente, para la época en la que la actora presentó la declaración de renta y complementarios del año 2011.

Teniendo en cuenta que la actora omitió ingresos gravados e incluyó costos y deducciones inexistentes, es procedente la sanción del artículo 658-1 del ET al representante legal y al contador.

Se resalta que el representante legal de una sociedad es responsable del cumplimiento de los deberes formales a cargo de su representada[53], entre estos, el de declarar. Y que el contador es el encargado de llevar la contabilidad de la empresa y con su firma da fe pública de la información contable[54].

Así que, en ejercicio de sus competencias, Rocío del Pilar Lafaurie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas firmaron la declaración de renta y complementarios del año gravable 2011 y al verificarse diferencias entre lo registrado en dicho denuncio y los soportes contables allegados, que en su mayoría están firmados por ambos, se configura el hecho sancionable.

Es relevante indicar que la señora Lafaurie Varela renunció al cargo de gerente de la actora, a partir del 5 de noviembre de 2014[55], acto que se inscribió en el registro mercantil el 10 del mismo mes y año con el número 275.691 del libro respectivo[56]. De igual forma el señor Ruiz Cárdenas ya no está vinculado laboralmente con la demandante. No obstante, lo determinante es que para la época de los hechos sí tenían las calidades en mención.

En cuanto al argumento de que no fueron notificados de la liquidación oficial de revisión, se advierte que no corresponde hacer pronunciamiento alguno, dada la

---

[52] **E.T. art. 658-1. Sanción a administradores y representantes legales**. Cuando en la contabilidad o **en las declaraciones tributarias de los contribuyentes** se encuentren irregularidades sancionables relativas a omisión de ingresos gravados, doble contabilidad e inclusión de costos o deducciones inexistentes y pérdidas improcedentes, que sean ordenados y/o aprobados por los representantes que deben cumplir deberes formales de que trata el artículo 572 de este Estatuto, serán sancionados con una multa equivalente al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT, la cual no podrá ser sufragada por su representada.

[53] E.T. art. 572 Representantes que deben cumplir deberes formales. Deben cumplir los deberes formales de sus representados […] c) los gerentes, administradores y en general los representantes legales, por las personas jurídicas y sociedades de hecho […]".

[54] Ley 43 de 1990. Art. 1. Del Contador Público. Se entiende por Contador Público la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros, y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general. La relación de dependencia laboral inhabilita al Contador para dar fe pública sobre actos que interesen a su empleador. Esta inhabilidad no se aplica a los revisores fiscales, ni a los Contadores Públicos que presten sus servicios a sociedades que no estén obligadas, por la ley o por estatutos, a tener revisor fiscal.

[55] Fl. 692 c.a.4

[56] Fl. 705 reverso c.a.4

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

calidad de coadyuvantes en la intervinieron en el proceso y que les fue reconocida mediante auto de 25 de septiembre de 2020.

Como quedó dicho en el referido auto, el papel que deben cumplir los coadyuvantes es el de contribuir con argumentos para enriquecer los planteamientos de la demanda, no para adicionar nuevas pretensiones o cargos.

En tal sentido, es importante que exista correspondencia entre la demanda y la intervención del tercero que la apoya. No es admisible que el coadyuvante modifique o amplíe la demanda con la formulación de cargos de ilegalidad distintos a los del libelo inicial, pues, de hacerlo, se estaría disponiendo del derecho en litigio que es exclusivo de la parte demandante, quien delimita la discusión con los argumentos que expone en la demanda

En consecuencia, los señores Lafaurie Varela y Ruiz Cárdenas, como coadyuvantes de la demandante, solo podían apoyar las pretensiones y cargos de la demanda.

Y si bien, en la demanda la actora sostuvo que no era procedente la sanción impuesta a Rocío del Pilar Lafaurie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas, porque no se omitieron ingresos en la declaración privada, no estaba legitimada para cuestionar la sanción, pues no era la destinataria de la misma.

Por último, es de anotar que la sanción al representante legal y al contador, prevista en el artículo 658-1 del Estatuto Tributario, corresponde a una multa equivalente *"al veinte por ciento (20%) de la sanción impuesta al contribuyente, sin exceder de 4.100 UVT*". En este caso, la sanción impuesta al representante legal y al contador se fija con base en la sanción por inexactitud, que determinó la Sala en $344.782.000.

Es de anotar que el 20% del monto de la sanción por inexactitud determinada por la Sala, que es inferior a la oficialmente fijada, no excede el tope de las 4100 UVT vigentes para el año 2011 ($103.041.200)[57]. Además, por tratarse de una sanción por inexactitud menor (más favorable), se debe modificar la sanción del artículo 658-1 del ET, impuesta por la DIAN al representante legal y al contador. Dicha sanción se fija en $68.956.000 para cada uno, según la siguiente liquidación:

Sanción por inexactitud	$344.782.000
Porcentaje a aplicar Art. 658-1 E.T.	**20%**
Sanción del artículo 658-1	**$68.956.000**[58]

En virtud de lo expuesto, se revoca la sentencia apelada. En su lugar, se anulan parcialmente los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho se fija la nueva liquidación solo en relación con las sanciones por inexactitud y al representante legal y al contador público en los siguientes términos:

[57] Para el año 2011, la UVT era de $25.132.
[58] Se aproxima al múltiplo de mil más cercano.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

CONCEPTO	VALOR DECLARADO	VALOR DETERMINADO POR LA ADMINISTRACIÓN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
Total gastos de nómina	98.050.000	98.050.000	98.050.000
Aportes al Sistema de Seguridad Social	19.538.000	19.538.000	19.538.000
Aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación	8.872.000	8.872.000	8.872.000
Efectivos, Bancos , Ctas Bcos, Inv. Mobiliarias, Ctas Cobrar	135.524.000	135.524.000	135.524.000
Cuentas por cobrar clientes	-	-	-
Acciones y aportes (soc. Anónimas, Ltdas, Asimiladas)	-	-	-
Inventarios	542.860.000	542.860.000	542.860.000
Activos Fijos	8.407.000	8.407.000	8.407.000
Otros Activos	11.755.000	11.755.000	11.755.000
Total Patrimonio Bruto	**$ 698.546.000**	**$ 698.546.000**	**$ 698.546.000**
Pasivos	606.063.000	-	**-**
Total Patrimonio Líquido /Liquido Negativo	**$ 92.483.000**	**$ 698.546.000**	**$ 698.546.000**
Ingresos brutos operacionales	569.356.000	569.356.000	569.356.000
Ingresos brutos no operacionales	54.224.000	54.224.000	54.224.000
Intereses y rendimientos financieros	-	-	-
Total ingresos brutos	**$ 623.580.000**	**$ 623.580.000**	**$ 623.580.000**
Devoluciones, descuentos y rebajas	-	-	-
Ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional	-	-	-
Total ingresos Netos	**$ 623.580.000**	**$ 623.580.000**	**$ 623.580.000**
Costo de venta	315.734.000	-	-
Otros costos	-	-	-
Total costos	**$ 315.734.000**	**-**	**-**
Gastos operacionales de administración	268.739.000	-	-
Gastos operacionales de ventas	1.465.000	-	-
Deducción inversión en activos fijos	-	-	-
Otras deducciones	9.101.000	-	-
Total deducciones	**$ 279.305.000**	**-**	**-**
Renta líquida del ejercicio	**$ 28.541.000**	**$ 623.580.000**	**$ 623.580.000**
o Pérdida líquida	-	-	-
Compensaciones	-	-	-
Renta Líquida	28.541.000	623.580.000	623.580.000
Renta presuntiva	3.279.000	3.279.000	3.279.000
Total rentas exentas	-	-	-
Rentas Gravables	-	449.755.000	449.755.000
Renta líquida gravable	**$ 28.541.000**	**$ 1.073.335.000**	**$ 1.073.335.000**
Ingresos por ganancias ocasionales	-	-	-
Costos y deducciones por ganancias ocasionales	-	-	-

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Ganancias ocasionales no gravables y exentas	-	-	-
Ganancia ocasional gravable	-	-	-
Impuesto sobre la renta gravable	9.419.000	354.201.000	354.201.000
Descuentos tributarios	-	-	-
Impuesto Neto de renta	9.419.000	354.201.000	354.201.000
Impuesto de ganancias ocasionales	-	-	-
Impuesto de remesas	-	-	-
Total impuesto a cargo	9.419.000	354.201.000	354.201.000
Anticipo por el año gravable	6.302.000	6.302.000	6.302.000
Saldo a favor sin solicitud de devolución o compensación	-	-	-
Autorretenciones	-	-	-
Otros conceptos	-	-	-
Total retenciones del año gravable	-	-	-
Anticipo por el año gravable siguiente	6.877.000	6.877.000	6.877.000
Saldo a pagar por impuesto	9.994.000	354.776.000	354.776.000
Sanciones	-	551.926.000[59]	345.057.000[60]
Total saldo a pagar	9.994.000	906.702.000	699.833.000
Total saldo a favor	-	-	-

CUANTIFICACIÓN SANCIÓN POR INEXACTITUD

Saldo a pagar determinado (sin sanciones)	354.776.000
Menos: Saldo a pagar declarado (sin sanciones)	**9.994.000**
Base sanción	344.782.000
Valor sanción en aplicación del principio de favorabilidad	**100%**
Sanción por inexactitud	**$**344.782.000

CUANTIFICACIÓN SANCIÓN AL REPRESENTANTE LEGAL

Sanción por inexactitud	$344.782.000
Porcentaje a aplicar Art. 658-1 E.T.	**20%**
Sanción por inexactitud	**$68.956.000**[61]

[59] Corresponde a la suma de la sanción por libros de contabilidad por $275.000 y la sanción por inexactitud ($551.651.000).
[60] Corresponde a la suma de la sanción por libros de contabilidad ($275.000) y la sanción por inexactitud ($344.782.000).
[61] Se aproxima al múltiplo de mil más cercano.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

CUANTIFICACIÓN SANCIÓN AL CONTADOR

Sanción por inexactitud	344.782.000
Porcentaje a aplicar Art. 658-1 E.T.	**20%**
Sanción por inexactitud	**$68.956.000**[62]

Condena en costas

No se condena en costas, pues conforme con el artículo 188 del CPACA[63], en los procesos ante esta jurisdicción, la condena en costas, que según el artículo 361 del CGP incluye las agencias en derecho, se rige por las reglas previstas el artículo 365 del Código General del Proceso, y una de estas reglas es la del numeral 8, según la cual "*solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación",* requisito que no se cumple en este asunto.

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

F A L L A

PRIMERO: REVOCAR la sentencia apelada. En su lugar, dispone:

1.- DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Revisión 02242014000115 del 29 de diciembre de 2014 y de la Resolución 000680 de 8 de febrero de 2016, por las cuales la DIAN modificó a la actora la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2011.

2. A título de restablecimiento del derecho:

2.1. **FIJAR** en SEISCIENTOS NOVENTA Y NUEVE MILLONES OCHOCIENTOS TREINTA Y TRES MIL PESOS [$699.833.000], el saldo a pagar a cargo de la actora, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, de acuerdo con la liquidación inserta en la parte motiva de esta providencia.

2.2. **FIJAR** en SESENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS [$68.956.000] la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario a cargo de Rocío del Pilar Lafaurie Varela, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

[62] Se aproxima al múltiplo de mil más cercano.
[63] CPACA. Art. 188. Condena en costas. "Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil".

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

2.3. **FIJAR** en SESENTA Y OCHO MILLONES NOVECIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL PESOS [$68.956.000] la sanción del artículo 658-1 del Estatuto Tributario de Oswaldo Ruiz Cárdenas, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: Sin condena en costas.

TERCERO: RECONOCER personería al abogado RAMÓN PACHECO SÁNCHEZ, como apoderado de Rocío del Pilar Lafourie Varela y Oswaldo Ruiz Cárdenas, en los términos del memorial de sustitución que está en SAMAI, en el índice 24 del proceso de la referencia.

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

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

(Con firma electrónica)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Con firma electrónica)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Con firma electrónica)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Aclaro el voto

ACLARACIÓN DE VOTO / PRESUNCIÓN DE INGRESOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS - Naturaleza jurídica de la adición de ingresos gravados. Cambio de precedente jurisprudencial. Constituye renta líquida gravable y no un ingreso presunto / RENTA LÍQUIDA GRAVABLE PRODUCTO DE ADICIÓN DE INGRESOS PRESUNTOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS – No afectación con facto res negativos de cuantificación de la base imponible / FACTORES NEGATIVOS DE CUANTIFICACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y COMPLEMENTARIOS – Enunciación / RENTA LÍQUIDA GRAVABLE PRODUCTO DE ADICIÓN DE INGRESOS PRESUNTOS POR OMISIÓN DEL REGISTRO DE COMPRAS - Alcance y efectos jurídicos. Constituye un mayor valor de la base gravable efectiva de tributación a la que se aplica la tarifa para liquidar la cuota tributaria

Se juzgó la legalidad de los actos administrativos con los cuales la demandada aplicó a su contraparte la consecuencia prevista en el artículo 760 del ET, por omitir registros de compras. En la sentencia, la Sala modificó un precedente anterior que reconocía

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

oficiosamente costos presuntos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que incurrieran en el supuesto de hecho de la norma antes mencionada, a cambio de lo cual sentó un criterio de decisión judicial en virtud del cual la suma que se adicione como consecuencia de la omisión constituye una renta líquida gravable. Al respecto, estimo pertinente destacar que la naturaleza de esa concreta categoría tributaria (*i. e.* la de renta líquida gravable) supone que la suma adicionada como consecuencia de la omisión no puede ser afectada con factores negativos de cuantificación de la base imponible (*i. e.* costos, deducciones, pérdidas fiscales, excesos de rentas presuntivas y rentas exentas), sino que constituye un mayor valor de la base gravable efectiva de tributación a la cual se aplica la tarifa para liquidar la cuota tributaria. Poor tanto, en los correspondientes procesos de revisión la Administración debería integrar la suma calculada a partir del artículo 760 del ET como una renta líquida gravable, ya no como un ingreso presunto.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 760

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

ACLARACIÓN DE VOTO

Referencia:	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación:	08001-23-33-000-2016-00670-01 (24308)
Demandante:	A. Ramírez Roa Ltda. en liquidación
Demandado:	DIAN

Acompaño el sentido y los motivos de la decisión adoptada por la Sala en el proceso de la referencia, sin perjuicio de lo cual hay una cuestión jurídica relevante que estimo necesario destacar, la cual suscita la presente aclaración del voto:

Se juzgó la legalidad de los actos administrativos con los cuales la demandada aplicó a su contraparte la consecuencia prevista en el artículo 760 del ET, por omitir registros de compras. En la sentencia, la Sala modificó un precedente anterior que reconocía oficiosamente costos presuntos a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que incurrieran en el supuesto de hecho de la norma antes mencionada, a cambio de lo cual sentó un criterio de decisión judicial en virtud del cual la suma que se adicione como consecuencia de la omisión constituye una renta líquida gravable. Al respecto, estimo pertinente destacar que la naturaleza de esa concreta categoría tributaria (*i. e.* la de renta líquida gravable) supone que la suma adicionada como consecuencia de la omisión no puede ser afectada con factores negativos de cuantificación de la base imponible (*i. e.* costos, deducciones, pérdidas fiscales, excesos de rentas presuntivas y rentas exentas), sino que constituye un mayor valor de la base gravable efectiva de tributación a la cual se aplica la tarifa para liquidar la cuota tributaria. Poor tanto, en los correspondientes procesos de revisión la Administración debería integrar la suma calculada a partir del artículo 760 del ET como una renta líquida gravable, ya no como un ingreso presunto.

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador

SC 5780-6