

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTÍZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., siete (7) de mayo de dos mil quince (2015)

Radicación numero: 41001-23-33-000-2012-00104-01(20580)

Actor: MARCEL ELIAS SOLANO QUIMBAYA

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 9 de agosto de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, mediante la cual se dispuso:

“PRIMERO: Declarase la Nulidad de la Liquidación Oficial Renta Naturales – Revisión No. 132412011000043 del 22 de marzo de 2011 proferida por la Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva, la cual modifica la liquidación privada No. 4054001022340 de fecha 13 de junio de 2008 correspondiente al año gravable 2007 presentada por el señor Marcel Elías Solano Quimbaya y la Resolución No. 900034 del 16 de abril de 2012 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración proferida por la Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva.

Se entiende que la nulidad conlleva a que el actor no le corresponda pagar multa alguna.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara la firmeza de la declaración de renta del año gravable 2007, presentada el 13 de junio de 2008 bajo el No. 40540010223403, por el señor Marcel Elías Solano Quimbaya”.

ANTECEDENTES

El 13 de junio de 2008, el demandante presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2007, en la que determinó un saldo a pagar de \$1.476.000.

El 5 de junio de 2010, la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Neiva notificó, por correo, el auto de inspección tributaria N° 132382010000080¹.

El 17 de septiembre de 2010 la DIAN notificó el requerimiento especial 132382010000187, en el que propuso aumentar los ingresos declarados y disminuir los costos y deducciones.

Prevía respuesta al requerimiento especial, el 24 de marzo de 2011 la Administración Tributaria notificó la Liquidación Oficial de Revisión 132412011000043, por medio de la cual modificó la declaración presentada, en los términos propuestos en el requerimiento especial.

El 24 de mayo de 2011, la demandante interpuso recurso de reconsideración², que fue resuelto mediante la Resolución N° 900034,

¹ Folio 148 c. a. 1

notificada el 3 de mayo de 2012³, en la que se precisó que debido a que la administración determinó la renta por el sistema ordinario al adicionar ingresos y rechazar costos, pero además adicionó la suma de \$245.165.000 como renta gravable por comparación patrimonial, es necesario modificar la liquidación oficial para desmontar la comparación patrimonial.

LA DEMANDA

La sociedad demandante, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones⁴:

“1. Declare la nulidad del acto Administrativo Liquidación oficial Renta Naturales – Revisión No. 132412011000043 del 22 de marzo de 2011 y la Resolución que falló el Recurso de reconsideración No. 900034 del 16 de abril de 2012 y en su lugar como restablecimiento del derecho declare la firmeza de la declaración privada No. 4054001022340 presentado por mi poderdante el 13 de junio de 2008.

2. Solicito al señor magistrado declare la firmeza de la declaración privada presentada por el señor Marcel Solano, como quiera que la inspección tributaria decretada mediante auto No. 132382010000080 del 6 de junio de 2010 no cumplió con los requisitos de validez necesarios para aumentar la firmeza en tres (3) meses de la declaración privada, motivo por el cual al momento de proferir el requerimiento especial No. 13238010000187 del 16 de septiembre del 2010, la declaración ya había adquirido firmeza el 13 de junio del mismo año”.

Citó como violados los artículos 29, 83 y 338 de la Constitución Política y 236, 651, 683 y 702 del Estatuto Tributario

² Folio 366 c.a.

³ Folios 397 a 405 c.a.

⁴ Folio 3 exp

El concepto de la violación se resume así:

Aspectos formales

La inspección tributaria se decretó exclusivamente para alargar los términos de firmeza de la declaración tributaria y si bien es cierto que la DIAN requirió a algunos contribuyentes, las respuestas ya reposaban en el expediente.

No basta con notificar el auto que decreta la inspección tributaria, sino que debe llevarse a cabo; de lo contrario no opera la suspensión de términos y, por lo tanto, la declaración objeto de investigación queda en firme al cumplirse el término contemplado en el artículo 705 del Estatuto Tributario.

Se vulnera el artículo 779 ibídem, porque solo se comisionó a un funcionario para realizar la inspección tributaria, a pesar de que la norma se refiere a los funcionarios comisionados para practicarla. Adicionalmente, la funcionaria que firmó el acta no indicó cuando se inició la inspección tributaria ni la fecha y hora del cierre.

Aspectos sustanciales

Alegó que aunque los artículos 2 y 22 del Decreto 2649 de 1993 disponen que los estados financieros certificados por contador público son fiel copia de los libros, el actor no estaba obligado a llevar contabilidad, razón por la que no llevaba ninguna clase de libros donde detallara los aspectos contables de su actividad.

Dijo además, que cometió un error eminentemente contable, mas no tributario, al determinar el saldo del balance final del año gravable 2006 en \$83.500.000 e iniciar el año 2007 con un balance de \$398.137.790, presentando una diferencia de \$314.637.790, pues los \$83.500.000 no corresponden a su realidad económica.

Lo anterior por cuanto Molinos Roa, mediante certificado del revisor fiscal, certificó que las ventas de arroz paddy realizadas al demandante en los meses de enero y febrero de 2007, ascendieron a \$552.715.280.

Adujo que se debe tener en cuenta que el margen de utilidad de la siembra de arroz es del 30%; en consecuencia, se tendría un inventario final (cultivo en desarrollo) del 70% del valor de la venta que se realizó en los meses de enero y febrero de 2007; así, el inventario final de 2006 sería de \$386.900.696. A este valor se le deben restar los \$83.500.000 que declaró de forma errónea, para un total de \$303.400.696 que corresponde a la diferencia entre el inventario final del año gravable 2006 y el inicial de 2007 (inventario final año 2006 \$83.500.000 menos inventario inicial de 2007 \$398.137.790 igual \$314.637.790, lo que arrojaría una diferencia de \$11.237.094).

En consecuencia la DIAN no puede modificar el renglón 43 – Otros costos y deducciones, para efectos del cálculo del costo de ventas registrado, mediante juego de inventarios.

No es procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque las afirmaciones de la DIAN están desvirtuadas, ya que desconoce las pruebas aportadas y la sanción se sustenta en la no presentación de los libros de contabilidad, que no estaba obligado a llevar.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN pidió negar las pretensiones de la actora por las siguientes razones:

El Auto de Inspección Tributaria N° 132382010000080 del 3 de junio de 2010, fue notificado el 5 de junio del mismo año, esto es, 21 días antes de la firmeza de la declaración privada, lo que ocurriría el 26 de junio de 2010, teniendo en cuenta que el término para declarar, según el Decreto 4818 de 2007, vencía el 26 de junio de 2008.

Una vez proferido y notificado el auto de inspección tributaria, el término para proferir el requerimiento especial se suspendió hasta el 26 de septiembre de 2010, conforme lo dispone el artículo 706 del Estatuto Tributario.

Ordenada la práctica de la inspección tributaria, la administración recaudó las pruebas pertinentes, mediante los siguientes requerimientos ordinarios:

- Requerimiento ordinario N° 132382010000514 del 21 de junio de 2010, mediante el cual se solicitó a Leasing de Occidente S.A., información referente a los préstamos bancarios otorgados y a los saldos de las cuentas por cobrar.
- Requerimiento ordinario N° 132382010000512 del 21 de junio de 2010, mediante el cual se solicitó al contribuyente, información referente a la declaración de renta por los años gravables 2006 y 2007.
- Requerimiento ordinario N° 132382010000513 del 21 de junio de 2010, mediante el cual se solicitó a Leasing Corficolombiana S.A.

Compañía de Financiamiento, información referente a los préstamos bancarios otorgados y los saldos de las cuentas por cobrar con corte a 31 de diciembre.

Aunque el contribuyente presentó la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007 el 13 de junio de 2008, antes del vencimiento del término para declarar, ese hecho no desvirtúa que la declaración quedaría en firme, inicialmente, el 26 de junio de 2010.

La DIAN profirió el auto de inspección tributaria el 3 de junio de 2010 y lo notificó el 5 de junio del mismo año mediante la planilla N° 3158, como consta en el acuse de recibo N° 1030869350, razón por la cual, de conformidad con el artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de firmeza se amplió hasta el 26 de septiembre de 2010.

Toda vez que la Administración notificó el Requerimiento Especial N° 132382010000187 el 17 de septiembre del mismo año, según el acuse de recibo de correo certificado N° 1032051991, dicho acto administrativo se notificó dentro del término legal.

Afirmó que no existe violación del artículo 779 del Estatuto Tributario, porque esta norma no precisa el número de funcionarios que deben ser comisionados para la práctica de la inspección, sino que de manera genérica contempla los requisitos que debe contener el auto que la decreta. El hecho de que se comisione a uno, dos o más funcionarios para adelantar la inspección tributaria, no invalida ni anula la diligencia, ni constituye una violación al debido proceso.

Advirtió que el demandante consignó en la declaración de renta presentada por el año gravable 2006 un inventario final de costo de ventas por \$83.500.000, saldo que

debía corresponder al inventario inicial declarado en el año gravable 2007 pero en esa vigencia declaró por ese concepto la suma de \$398.137.790, presentándose una diferencia de \$314.637.790, por juego de inventarios.

La argumentación expuesta por el demandante no tiene sustento probatorio ni legal, por cuanto la modificación efectuada por la DIAN se basó en el certificado de contador que el propio contribuyente allegó al proceso.

El argumento del actor acerca de que el margen de utilidad en la siembra de arroz está en el 30%, justifica, incluso, la disminución del costo de ventas, pues según su declaración y el margen de resultados, el margen de rentabilidad es del 7.3%, obtenido de dividir la renta líquida de \$105.137.000 entre sus ingresos por \$1.437.319.000, muy inferior al que afirma que tiene el sector.

Si se realiza el mismo cálculo frente a los valores propuestos en el requerimiento especial, da un margen de 32% ($464.973.000/1.443.552.000$), mucho más cercano al indicado del 30%, con lo que se justifica la disminución en el costo de ventas glosado por la DIAN.

En cuanto al argumento según el cual la DIAN violó el debido proceso al determinar la renta por dos sistemas, el ordinario y el de comparación patrimonial, dicho error fue subsanado mediante el fallo del recurso de reconsideración, que modificó la liquidación oficial.

Respecto a la sanción por inexactitud impuesta, anotó que el contribuyente incurrió en inexactitudes sancionables, de conformidad con el artículo 647 del Estatuto Tributario, entre ellas, la omisión de ingresos y la inclusión de costos y deducciones no procedentes, que determinaron un menor impuesto a pagar.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló los actos demandados. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

La inspección tributaria fue ordenada mediante auto del 3 de junio de 2010, notificado por correo certificado el 4 de junio de 2010, siendo recibido el 5 de junio de 2010.

El acta de dicha inspección se elaboró el 15 de septiembre de 2010; sin embargo, es un hecho cierto que surge del mismo texto del acta, que no tiene hora de inicio ni tampoco cuenta con fecha ni hora de su culminación, violando de esta forma el artículo 779 del Estatuto Tributario.

Adicionalmente, observa que el 26 de junio de 2008 venció el plazo para presentar la declaración de renta correspondiente al año gravable 2007; por lo que el término para notificar el requerimiento especial vencía, en principio, el 26 de junio de 2010, pero por efectos de la práctica de la inspección tributaria se extendió hasta el 4 de septiembre de 2010, en razón de la notificación del auto que ordenó la diligencia, el 4 de junio de 2010. Concluye que como el requerimiento se notificó el 16 de septiembre de 2010, se vulneró el debido proceso.

Aceptando que el acta de la inspección tributaria es del 15 de septiembre de 2010, la práctica de la misma resulta posterior a los tres meses que tenía la administración para practicarla, para efectos de la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, por lo que dicha prueba no suspendió términos.

Toda vez que la DIAN vulneró el debido proceso, se genera la nulidad de los actos demandados.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** fundamentó el recurso de apelación así:

Si bien el demandante presentó la declaración de renta por el año gravable 2007 el 13 de junio de 2008, el vencimiento del plazo para declarar acaecía el 26 de junio de 2008; por lo tanto, según los artículos 705 y 714 del Estatuto Tributario, la declaración presentada adquiriría firmeza el 26 de junio de 2010.

Sin embargo, la DIAN profirió el Auto de Inspección Tributaria 132382010000080 el 3 de junio de 2010 y lo notificó el día 5 del mismo mes y año; suspendiendo el término por tres meses, por lo que la firmeza de la declaración se configuraba el 26 de septiembre de 2010.

Como el requerimiento especial fue notificado el 17 de septiembre de 2010, según acuse de recibo 1032051991, fue proferido y notificado dentro del término establecido en el artículo 714 del Estatuto Tributario.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora no alegó de conclusión.

La demandada reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El término para declarar venció el 26 de junio de 2008, a partir del cual, según los artículos 706 y 714 del Estatuto Tributario se contabilizan los dos años para notificar el requerimiento especial, término que venció el 28 de junio de 2010. Teniendo en cuenta que el auto que decretó la inspección tributaria fue notificado el 5 de junio de 2010, según el artículo 706 ib, ese vencimiento se extendió hasta el 26 de septiembre del mismo año.

Lo anterior conlleva que, en principio, el requerimiento notificado el 17 de septiembre de 2010 fue oportuno.

Una vez decretada la inspección tributaria mediante auto notificado el 5 de junio de 2010, la administración requirió, el 21 de junio de 2010, a las compañías Leasing de Occidente y Leasing Corficolombiana S.A., sobre las operaciones económicas que efectuaron con el contribuyente, inspección que se hizo constar en el acta del 15 de septiembre de 2010 en la que se hizo notar la diferencia entre el inventario final de 2006 y el inicial de 2007.

Es decir que, una vez notificada la inspección tributaria, los requerimientos de información que la DIAN formuló a las entidades citadas configuraron su práctica dentro de los tres meses para efectuarla; en consecuencia, operó la suspensión del término para notificar el requerimiento especial, independientemente del levantamiento del acta respectiva el 15 de septiembre de 2010.

El demandante alegó que la administración tenía las respuestas a los requerimientos que formuló a las entidades citadas, antes de la inspección decretada, sin embargo, esas respuestas están referidas a entidades diferentes.

Por consiguiente, carece de sustento la decisión del Tribunal, apoyada en la fecha del acta (15 de septiembre de 2010), la cual no podía confundir con aquella en que realizó los requerimientos de información que configuraron la práctica de la inspección tributaria, razón por la que no se le podía restar mérito a la práctica de dicha inspección, con ese argumento.

Se debe mantener la sanción por inexactitud impuesta por la omisión de ingresos, en cuanto esta glosa no se controvertió en la demanda, y por la diferencia en el costo de ventas, en la medida en que no fue justificada por el contribuyente, aspectos que no constituyen la diferencia de criterio alegada por el actor, por cuanto esas inexactitudes no surgieron de la interpretación de una norma.

CONSIDERACIONES

En los términos del recurso de apelación, la Sala establece si se ajustan a derecho los actos administrativos que modificaron la declaración de renta y complementarios del actor, por el año gravable 2007.

En concreto, analiza si el requerimiento especial que propuso dicha modificación fue notificado oportunamente o si, por el contrario, se produjo la firmeza de la declaración privada. Igualmente, **y en caso de que la declaración no esté en firme**, examina si procedía la modificación del renglón 43 de la declaración, otros costos y deducciones, como consecuencia del cálculo del costo de ventas y la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta, **aspectos que no fueron estudiados por el a quo.**

Al respecto, se observa lo siguiente:

Firmeza de la declaración privada

El artículo 714 del Estatuto Tributario prevé que las declaraciones quedan en firme dentro de los dos años siguientes a la fecha del vencimiento del plazo para declarar; dentro de los dos siguientes a la presentación de la declaración cuando ésta es extemporánea, o dos años después de la solicitud de devolución o compensación respectiva, cuando la declaración refleje un saldo a favor del contribuyente o responsable, siempre que en ninguno de tales eventos se haya notificado requerimiento especial.

A su vez, el artículo 705, ibídem, señala que el requerimiento especial debe notificarse, a más tardar, dentro de los dos años siguientes a cada uno de los supuestos anteriormente señalados.

Y el artículo 706 ejusdem, modificado por la Ley 223 de 1995 [251], norma vigente al momento de la presentación de la declaración inicial, previó la suspensión de dicho término, entre otros eventos, “cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decreta”.

El artículo 779 del Estatuto Tributario, modificado por la Ley 223 de 1995 [137], define la inspección tributaria como un medio de prueba por el cual se constatan directamente los hechos que interesan al proceso; que debe decretarse por auto notificado por correo o personalmente y que se debe iniciar “una vez notificado el auto que la ordena”.

La constatación directa que tiene por objeto la inspección no implica que los funcionarios comisionados para practicarla se desplacen a las oficinas del contribuyente, pues tal verificación puede realizarse a través de cruces de

información, documentos, requerimientos, órdenes de inspección contable, etc., con el cumplimiento de los respectivos requisitos legales.

La Sala ha precisado que, dada la claridad del artículo 706 del Estatuto Tributario, el término de notificación del requerimiento especial se suspende a partir de la fecha de notificación del auto que decreta de oficio la inspección, por un lapso fijo de tres meses, no prorrogable, pero tampoco sujeto a disminución.

Así mismo, señaló que la expresión "se practique inspección tributaria" del artículo 706 ibídem, implica que ésta efectivamente se realice, al punto de no admitir distinciones que la propia norma no hace, ni interpretaciones extensivas del concepto de inspección.

Por tanto, la suspensión se condiciona a la existencia real de la inspección tributaria, de modo que mientras los comisionados o inspectores no inicien las actividades propias de su encargo, acordes con el artículo 779 ejusdem, no puede entenderse realizada la diligencia ni suspendido el término de notificación del requerimiento especial.

En consecuencia, de acuerdo con la interpretación armónica de los artículos 706 y 779 ejusdem, para que la inspección oficiosa suspenda por tres meses el término de notificación del requerimiento especial, debe practicarse por lo menos dentro del plazo durante el cual opera la suspensión de términos, que corre a partir de la notificación del auto que decreta la diligencia.

En el caso concreto, se observa lo siguiente:

- El 13 de junio de 2008, el actor presentó la declaración de renta y complementarios por el año gravable de 2007 (fl. 117, c. 1). La declaración se presentó dentro del término del artículo 15 del Decreto 4818 de 2007, según el cual, el plazo para declarar vencía el 26 de junio de 2008. En consecuencia, acorde con el artículo 714 del Estatuto Tributario, dicha declaración quedaba en firme el 26 de junio de 2010.
- Por auto del 3 de junio de 2010, la Administración decretó inspección tributaria para verificar la exactitud de la declaración de renta de 2007. Este auto se notificó por correo certificado, el día 5 del mismo mes y año, según constancia de recibo 869350, de SERVIENTREGA (fls. 148-149, c. 1). Conforme con lo anterior, los tres meses para practicar la inspección vencían el 5 de septiembre de 2010.
- Dentro del plazo para adelantar la diligencia, la Administración practicó, entre otras, las siguientes pruebas (fl. 313, c. 2):
 - El 21 de junio de 2010 envió los siguientes requerimientos ordinarios: 00512 a Solano Quimbaya Marcel Elias, 00513 Leasing Corficolombiana S.A. Compañía de Financiamiento y 0514 a Leasing de Occidente S.A. Compañía de Financiamiento.
 - El 9 de julio de 2010 envió el oficio 1-13-238-1878, en el que informa al contribuyente que a partir de la fecha la funcionaria Paola Andrea Rodríguez Bonilla quedaba facultada para llevar a cabo las visitas de verificación tributaria y demás actuaciones administrativas que se deriven de la investigación.

- El 13 de septiembre de 2010, se solicitó a la División de Gestión de Asistencia al Cliente de la Dirección Seccional de Impuestos de Neiva, que certificara si el contribuyente tenía registrados los libros de contabilidad, (folio 289), la cual informa que una vez consultado el libro radicador del registro de los libros de contabilidad desde el año 2002, el contribuyente SOLANO QUIMBAYA MARCEL ELIAS no aparece con registro alguno (folio 296 al 298)

El 15 de septiembre de 2010, se levantó el acta final de inspección tributaria (fls. 310 a 318, c. 2), en la cual se detallaron todas las diligencias realizadas durante la misma.

De acuerdo con las pruebas anteriores, es evidente que la inspección tributaria efectivamente se practicó, pues los hechos mencionados demuestran la actividad de la DIAN en relación con tal diligencia, a través de requerimientos ordinarios y verificaciones de información contable y tributaria, lo cual ocurrió dentro de los tres meses siguientes a la notificación del auto que la decretó. En consecuencia, la inspección tributaria decretada de oficio sí tuvo la virtualidad de suspender el término de notificación del requerimiento especial.

Además, se **insiste**, todas las diligencias antes señaladas fueron realizadas dentro de los 3 meses siguientes a la notificación del auto que ordenó la inspección tributaria.

Así las cosas, la Sala observa que la práctica real y efectiva de la inspección tributaria habilitó la suspensión de los 3 meses previstos en el artículo 706 del E.T., por lo que se tiene, entonces, que el plazo para notificar el requerimiento

especial, que vencía el 26 de junio de 2010, se trasladó al 26 de septiembre del 2010.

En consecuencia, la notificación del requerimiento especial, efectuada el 17 de septiembre del 2010, fue oportuna, quedando desvirtuado el argumento expuesto por el demandante. Prospera el cargo.

Al carecer de fundamento los argumentos de extemporaneidad del requerimiento especial, en que el *a quo* se fundamentó para anular los actos demandados, se deben estudiar los restantes cargos de la demanda.

Modificación del renglón 43 de la declaración (otros costos y deducciones)

En el requerimiento especial, la DIAN justificó esta modificación en la siguiente forma⁵:

“Modificar el renglón 43 – Otros costos y deducciones que registra un valor de \$1.332.182.000, valor que deberá disminuirse a la suma de \$978.579.000 teniendo en cuenta que una vez verificado el cálculo del costo de ventas registrado, mediante juego de inventarios, se evidencia una diferencia determinada en el costo de ventas por \$314.637.790, exactamente, al tomar como inventario inicial del año 2007 (\$398.137.790) un valor mayor al registrado en los respectivos Estados Financieros y las notas explicativas del año 2006 que reflejan el inventario final del 2006 (\$83.500.000), generando así un costo de ventas mayor determinado por el contribuyente para el año gravable 2007, el cual no es procedente, pues el inventario inicial real que debió tomar para dicho cálculo es el valor de \$83.500.000 reportado como inventario final del año gravable 2006, valor

⁵ Folio 304 c.a. 2

que está certificado por contador público en los Estados financieros del contribuyente.

CONCEPTOS	DECLARADO	No FOLIO	DETERMINADO	No FOLIO
INVENTARIO INICIAL 2007	398.137.790	119	83.500.000	129 y 130
COMPRAS 2007	444.170.184	119	444.170.184	119
INVENTARIO FINAL 2007	305.400.000	119 y 118	305.400.000	119 y 118
COSTOS VENTAS	536.907.974	119 y 126	222.270.184	
COSTO DECLARADO	536.907.974	117 y 119	536.907.974	117 y 119
DIFERENCIA			-314.637.790	

.....”

Según el demandante, se cometió un error eminentemente contable mas no tributario, al determinar el saldo del balance final del año gravable 2006 en la suma de \$83.500.000 e iniciar el año 2007 con un balance inicial de \$398.137.790, presentando una diferencia de \$314.637.790, pues los \$83.500.000 no corresponden a su realidad económica.

Observa la Sala que según el artículo 746 del E.T., “se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas o requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija”.

Esa norma establece una presunción legal, pues el contribuyente no está impedido para demostrar los hechos que expuso en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las declaraciones o en las respuestas a los requerimientos administrativos.

La administración, en todo caso, también puede desvirtuar los hechos declarados por el contribuyente, pues la facultad fiscalizadora persigue comprobar la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los presupuestos que la ley dispone para legitimar el tributo declarado.

El Título VI del Estatuto Tributario regula el régimen probatorio de las actuaciones tributarias y, concretamente, se refiere a los medios de prueba de los que puede hacer uso tanto la administración, para desvirtuar la presunción de que trata el artículo 746 mencionado, como el contribuyente, para respaldar los hechos que declara en el denuncia rentístico.

Entre los medios probatorios permitidos se encuentra la prueba contable que es quizás el principal medio probatorio, en cuanto demuestra de una forma más real, más fiel, los hechos económicos que realiza el contribuyente. Así lo prevé expresamente el artículo 50 del Código de Comercio⁶.

El actor alegó que si bien los artículos 2⁷ y 22⁸ del Decreto 2649 de 1993 disponen que los estados financieros certificados por contador público son fiel copia de los libros, no está obligado a llevar contabilidad, razón por la que no llevaba ninguna clase de libros donde detallara los aspectos contables de su actividad.

⁶ Se reitera el criterio expuesto en sentencia 17568 del 1º de marzo de 2012. C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁷ Artículo 20. Àmbito de aplicacion. El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la Ley estén obligadas a llevar contabilidad. Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

⁸ ARTICULO 22. ESTADOS FINANCIEROS BASICOS. Son estados financieros básicos:

1. El balance general. 2. El estado de resultados. 3. El estado de cambios en el patrimonio. 4. El estado de cambios en la situación financiera, y 5. El estado de flujos de efectivo.

PARÁGRAFO. Adicionado por el art. 1, Decreto Nacional 1878 de 2008

Lo anterior, por cuanto en la declaración de renta presentada por el año gravable 2006 registró un inventario final de \$83.500.000, saldo que debía corresponder al inventario inicial declarado en el año gravable 2007 pero en esa vigencia declaró por ese concepto \$398.137.790, presentándose una diferencia de \$314.637.790, por juego de inventarios.

Contrario a lo afirmado, **lo cierto es que el actor si lleva libros de contabilidad** y prueba de ello es que para el efecto allegó ante la Administración, a 31 de diciembre de 2007, entre otros documentos, (todos suscritos por contador público) el balance general⁹, el estado de resultados¹⁰, certificado de los estados financieros¹¹, notas explicativas a los estados financieros¹² y a 31 de diciembre de 2006, el estado de resultados¹³, el balance general¹⁴, la certificación de los estados financieros¹⁵ y las notas explicativas a los estados financieros¹⁶.

Los anteriores documentos los allegó amparado en el artículo 2º del Decreto 2649 de 1993 (que reglamenta la contabilidad general), que dispone su aplicación **para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba**, como lo pretendió el actor ante la Administración.

⁹ Folio 118 c.a 1

¹⁰ Folio 119 c.a. 1

¹¹ Folio 121 c.a. 1

¹² Folio 122 c.a. 1

¹³ Folio 129 c.a. 1

¹⁴ Folio 130 c.a. 1

¹⁵ Folio 133 c.a. 1

¹⁶ Folio 134 c.a. 1

Se debe tener en cuenta que el Decreto 2649 de 1993 desarrolla el artículo 6^o¹⁷. de la Ley 43 de 1990, que trata de los principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia y deben ser observados al registrar e informar contablemente sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

Los principios o normas de contabilidad que en este decreto se establecen no se limitan a los comerciantes, sino que se aplican a las personas naturales o jurídicas que decidan llevar contabilidad. La interpretación se confirma por los contenidos del artículo segundo del mismo decreto al prescribir: “El presente decreto debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad. Su aplicación es necesaria también para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba”.

Resulta clara la obligatoriedad de las normas contables para quienes sin estar obligados a llevar contabilidad, pretendan hacerla valer como prueba.

Se reitera que las modificaciones efectuadas por la DIAN se basaron en la contabilidad y los estados financieros remitidos por el contribuyente,, en respuesta a los requerimientos ordinarios proferidos por la Administración, valorados en la vía gubernativa, así : "El certificado de los estados financieros (folios 198 a 203) y el balance general a 31 de diciembre de 2007 (folio 209), suscritos por el contribuyente y el contador público JAIBER SÁNCHEZ CRUZ portador de la Tarjeta Profesional 106.432 –T son, por su contenido, origen y

¹⁷ Artículo 6°. De los principios de contabilidad generalmente aceptados. Se entiende por principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, el Conjunto de conceptos básicos y de reglas que deben ser observados al registrar e informar contablemente, sobre los asuntos y actividades de personas naturales o jurídicas.

naturaleza legal, pruebas idóneas y suficientes para determinar el costo de venta.”

Así, la Administración determinó la diferencia entre el inventario final de 2006 y el inventario inicial de 2007 con fundamento en la inspección tributaria practicada, en certificado de los estados financieros (folios 198 a 203) y el balance general a 31 de diciembre de 2007 (folio 209), suscritos por el contribuyente y el contador público. En consecuencia, no puede la actora pretender que en la vía gubernativa se tenga en cuenta la contabilidad como prueba, para posteriormente desconocer las pruebas aportadas, señalando que no son válidas por cuanto no está obligado a llevar contabilidad, a pesar de que voluntariamente dispuso llevarla.

De otra parte, en la demanda, el actor alegó que para efectos de determinar el inventario final de 2006 se debe tener en cuenta que el margen de utilidad de la siembra de arroz es del 30%, por lo que, en consecuencia, se tendría un inventario final (cultivo en desarrollo) de \$386.900.696, equivalente al 70% del valor de la venta que realizó en los meses de enero y febrero. Dijo que a este valor se deben restar los \$83.500.000 que declaró en forma errónea, para un total de \$303.400.696 que corresponde a la diferencia entre el inventario final del año gravable 2006 y el inicial de 2007 (inventario final año 2006 \$83.500.000 menos inventario inicial de 2007 \$398.137.790 igual \$314.637.790, lo que arrojaría una diferencia de \$11.237.094).

Observa la Sala que el alegado error en los inventarios no fue demostrado, pues el certificado de revisor fiscal de Molinos Roa solo da cuenta de las

transacciones realizadas con dicha empresa y no da claridad sobre el inventario físico del actor.

Además, el supuesto margen de comercialización en la venta de arroz, en el año 2007, tampoco fue acreditado mediante certificado expedido, por ejemplo, por la entidad que agremia a los arroceros en el que se precise el margen de comercialización de ese producto agrícola.

Por el contrario, para rechazar los costos, la Administración se basó no solo en el certificado de revisor fiscal que allegó el actor, sino en las pruebas contables que fueron debidamente valoradas.

Las modificaciones efectuadas por la DIAN se basaron en la contabilidad y los estados financieros remitidos por el contribuyente en respuesta a los requerimientos ordinarios proferidos por la Administración, valorados en la vía gubernativa, así¹⁸: *"El certificado de los estados financieros (folios 198 a 203) y el balance general a 31 de diciembre de 2007 (folio 209), suscritos por el contribuyente y el contador público JAIBER SÁNCHEZ CRUZ portador de la Tarjeta Profesional 106.432 –T son, por su contenido, origen y naturaleza legal, pruebas idóneas y suficientes para determinar el costo de venta. En conclusión, no existe falsa motivación de la liquidación oficial".*

Sin embargo, el actor se limitó a alegar que se debe tener en cuenta que el margen de utilidad en la siembra de arroz corresponde al 30%, lo que a su juicio, equivale a decir que realmente el inventario final es del 70% del valor declarado.

¹⁸ Folio 51 c.p.

Observa la Sala que para establecer el costo de los activos movibles enajenados, el artículo 62 del Estatuto Tributario dispone que debe aplicarse alguno de los siguientes sistemas: “juego de inventarios”, “inventarios permanentes o continuos”, o “cualquiera otro sistema de reconocido valor técnico”, autorizado por la Dirección General de Impuestos Nacionales.

Tratándose de contribuyentes obligados a presentar la declaración de renta firmada por revisor fiscal o contador público, “deberán establecer el costo de la enajenación de los activos movibles por el sistema de inventarios permanentes o continuos, o por cualquier otro sistema de reconocido valor técnico...”. Cuando se lleva el sistema de “juego de inventarios”, el costo de lo vendido se establece por la suma del inventario inicial, (la determinada a 31 de diciembre del año anterior al gravable), más el costo de las mercancías compradas, transformadas, extraídas o producidas en el año fiscal respectivo y se sustrae el inventario físico efectuado en el último día del año gravable, lo que responde a la siguiente fórmula matemática: $\text{inventario inicial} + \text{compras} - \text{inventario final}$.

Se advierte, entonces, que los inventarios están referidos a la verificación física de unidades o existencias de mercancías, no a cálculos o estimativos ajenos a los parámetros establecidos en el artículo 62 del Estatuto Tributario y las normas contables. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud.

Según el demandante, no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque considera que las afirmaciones de la DIAN están desvirtuadas, en razón de que esa entidad desconoció las pruebas aportadas y la sanción se sustenta en la no presentación de los libros de contabilidad, sin estar obligado a llevarlos.

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable; por el contrario, la demandante omitió declarar ingresos gravados y determinó el costo de ventas sin sustento legal, circunstancias que generaron un menor impuesto a pagar, razón por la cual procede la sanción por inexactitud impuesta. No prospera el cargo.

Según el demandante, la DIAN vulneró el artículo 779 ibídem, porque solo se comisionó a un funcionario para realizar la inspección tributaria, a pesar de que la norma se refiere a los funcionarios comisionados para practicarla.

Observa la Sala que, conforme con el artículo 779 del E.T., para que una inspección tributaria sea válida, los funcionarios comisionados para el efecto deben hacer la constatación directa de los hechos materia de investigación. Si bien la norma señala que el acta de cierre de la investigación debe ser suscrita por los funcionarios que la adelantaron, la norma no condiciona su validez a que se practique por uno o varios funcionarios.

En cuanto al argumento según el cual la funcionaria que firmó el acta de inspección tributaria no indicó cuando se inició la inspección tributaria, ni la fecha y hora del cierre, observa la Sala que en el folio 310 del cuaderno 2 de antecedentes obra copia del acta de inspección tributaria en la que se indicó que se inicia con la notificación del auto de inspección de fecha 5 de junio de 2010 y que la diligencia culminó con el informe o acta del 15 de septiembre de 2010. No prospera el cargo.

Sanción por inexactitud

Según el demandante, no es procedente la imposición de la sanción por inexactitud porque considera que las afirmaciones de la DIAN están desvirtuadas, en razón de que esa entidad desconoció las pruebas aportadas y la sanción se sustenta en la no presentación de los libros de contabilidad, sin estar obligado a llevarlos.

Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes y, en general, la utilización, en las declaraciones tributarias o en los informes suministrados a las oficinas de impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. También constituye inexactitud sancionable el hecho de solicitar compensación o devolución sobre sumas que hubiesen sido objeto de compensación o devolución anterior.

Dicha disposición también señala que no hay lugar a imponer sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos.

En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable; por el contrario, la demandante omitió declarar ingresos gravados y determinó el costo de ventas sin sustento legal, circunstancias que generaron un menor impuesto a pagar, razón por la cual procede la sanción por inexactitud impuesta. No prospera el cargo.

Por las razones expuestas, se dará prosperidad al recurso de apelación, por lo que se revocará la sentencia recurrida.

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

F A L L A

1. REVÓCASE la sentencia del 9 de agosto de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo del Huila, dentro del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurado por Marcel Elías Solano Quimbaya contra la DIAN. En su lugar, se dispone.

NIÉGANSE las pretensiones de la demanda.

2. RECONÓCESE personería a Olga Lucía Rodríguez López como apoderada de la DIAN y a Amanda Villalobos Velásquez como apoderada del demandante.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



Presidente

Ausente con permiso

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ