

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Bogotá, D. C., ocho (08) de septiembre de dos mil dieciséis (2016)

RADIACIÓN No. **76001 23 31 000 2006 03700 01 (18945)**

ACTOR: COLOMBINA S.A.

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

REFERENCIA: VALORACIÓN DE PRUEBAS APORTADAS POR TERCEROS EN LA ADICIÓN DE INGRESOS, Y RECHAZO DE COSTOS Y DEVOLUCIONES, PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN POR PAGO DE AFILIACIONES Y CUOTAS DE SOSTENIMIENTO.

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. La sentencia dispuso:

“1. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión # 210642005000003 del 20 de junio de 2005, proferida por la división jurídica tributaria de la Administración local de Impuestos de Tuluá.

2. DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución # 21012006900001 del 17 de julio de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración local de Impuestos de Tuluá, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto el 19 de agosto de 2005 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.

3. DECLÁRASE que no procede la disminución del saldo a favor que en cuantía de \$510.490.000 pesos, propone la Administración local de Impuestos de Tuluá, y en lugar de ello se acepta, el valor determinado por COLOMBIANA S.A. en su declaración privada de renta del año gravable 2001 en cuanto a que se ajusta plenamente a la ley.

4. DECLÁRASE que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, en razón a que COLOMBINA S.A. no ha incurrido en ninguna de las conductas que la Ley prevé como merecedora de dicha sanción.

5. ORDÉNASE el archivo del expediente objeto de la controversia, toda vez que la Liquidación Privada del impuesto sobre la renta presentada por COLOMBINA S.A. por el año gravable 2001 está en firme”.

6. NEGAR la condena en costas, solicitada en la demanda”.

I) ANTECEDENTES

1. El 9 de abril de 2002, COLOMBINA S.A. presentó la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2001, en la que liquidó un impuesto a cargo de \$1.565.761.000 y un saldo a favor de \$1.966.892.000.

2. El 28 de junio de 2002, COLOMBINA S.A. solicitó a la DIAN la compensación del saldo a favor, la cual fue aceptada mediante Resolución 85, del 12 de agosto de 2002.

3. Mediante el Requerimiento Especial No. 210632004000024 del 28 de septiembre de 2004, la DIAN propuso modificar la declaración privada del impuesto de la siguiente manera:

- Adicionar ingresos por ventas brutas en la suma de \$330.180.000
- Rechazar devoluciones y descuentos por valor de \$517.773.000
- Rechazar costos de ventas por la suma de \$145.093.000.
- Rechazar deducciones por el pago de cuotas de clubes a asociados por valor de \$159.124.803.
- Establecer el impuesto a cargo en \$1.874.545.000
- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$494.054.400.
- Determinar el saldo a favor en la suma de \$1.164.054.000.

4. El 22 de diciembre de 2004, la sociedad presentó respuesta al requerimiento especial, en el que expuso sus motivos de inconformidad con fundamento en un certificado del revisor fiscal y documentos contables.

5. Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No.210642005000003 del 20 de junio de 2005, la Administración aceptó algunas de las pruebas allegadas en la respuesta del requerimiento especial y determinó oficialmente el impuesto en los siguientes términos:

- Adicionar ingresos por ventas brutas en la suma de \$71.331.000
- Rechazar devoluciones y descuentos por valor de \$517.773.000
- Rechazar costos de ventas por la suma de \$144.986.000
- Rechazar deducciones por el pago de cuotas de clubes a asociados por valor de \$159.125.000.
- Establecer el impuesto a cargo en \$1.783.910.000
- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$349.038.000.
- Determinar el saldo a favor en la suma de \$1.399.705.000.

6. Contra el anterior acto administrativo, la contribuyente interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto por la Resolución No. 21012006900001 del 17 de julio de 2006, que modificó parcialmente el acto recurrido en los siguientes rubros:

- Adicionar ingresos por ventas brutas en la suma de \$24.007.000.
- Rechazar costos de ventas en la suma de \$144.752.000.
- Determinar el impuesto a cargo en la suma de \$1.767.265.000.
- Imponer sanción por inexactitud por valor de \$308.986.000.
- Establecer el saldo a favor en la suma de \$1.456.402.000.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, COLOMBINA S.A., solicitó:

“A. Que se declare la nulidad total de la actuación administrativa integrada por los siguientes actos administrativos:

1. La Liquidación Oficial de Revisión No. 210642005000003 del 20 de junio de 2005, proferida por la División de Liquidación de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá y,
2. La Resolución No. 2101200690001 del 17 de julio de 2006, proferida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá, por medio de la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto por mi representada el 19 de agosto de 2005 contra el acto administrativo determinado en el numeral anterior.

Dichos actos administrativos integran la actuación por medio de la cual la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por COLOMBINA por el año gravable 2001 e impuso sanción por inexactitud.

B. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de COLOMBINA, en los siguientes términos:

1. Que se declare que no procede la disminución del saldo a favor que en cuantía de \$510.490.000 propone la Administración Local de Impuestos Nacionales de Tuluá y, en lugar de ello, se acepte que el valor determinado por COLOMBINA en su declaración de renta del año gravable 2001 se ajusta plenamente a la Ley.

2. Que se declare que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, en razón a que mi representada no ha incurrido en ninguna de las conductas que la ley prevé como merecedoras de dicha sanción, teniendo en cuenta que:

- a. En el caso que ocupa esta demanda existen diferencias de criterios entre COLOMBINA y la DIAN sobre el derecho aplicable y,

- b. La DIAN no probó que la declaración de mi representada está errada y, en gracia de discusión, si lo hubiera hecho, no probó que mi representada hubiera actuado de mala fe, esto es, con ánimo defraudatorio del fisco nacional, luego al imponer esta sanción se estaría dando prevalencia a la responsabilidad objetiva, y no a la responsabilidad subjetiva que debe predicarse en estos casos.

3. Que se declare que la liquidación privada del impuesto sobre la renta presentada por COLOMBINA S.A. por el año gravable 2001 está en firme y se ordene el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

4. Que se declare que no son de cargo de COLOMBINA las costas en que incurra la DIAN con relación a la actuación administrativa, ni las de éste proceso.

5. Que se declare que es de cargo de la DIAN el valor de las costas en las cuales ha incurrido o incurrirá COLOMBINA con relación a este proceso, teniendo en cuenta que conforme a lo dispuesto en el artículo 171 del C.C.A. y tomando en consideración lo que sobre el particular establece el artículo 6 del Acuerdo 1887 de 2003, expedido por el Consejo Superior de la Judicatura, en los procesos de primera instancia tramitados ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, siempre que al mismo se le pueda asignar cuantía, como ocurre en el caso de mi representada, la condena en costas será “hasta el veinte por ciento (20%) del valor de las pretensiones reconocidas o negadas en la sentencia”.

[...]

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:



Violación de los artículos 29, 83, 209-1 y 363 de la Constitución Política, 647, 683, 706, 714, 732, 742, 744, 745, 746, 752, 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario y, 2, 3 y 59 del C.C.A.

Indebida notificación del requerimiento especial

Teniendo en cuenta que la sociedad presentó la solicitud de devolución del saldo a favor del impuesto de renta el 28 de junio de 2002 y, que durante el proceso de fiscalización se practicó una inspección tributaria, el término para notificar el requerimiento especial venció el 28 de septiembre de 2004.

Sin embargo, la Administración notificó ese acto preparatorio de forma extemporánea el 30 de septiembre de 2004.

Si bien la DIAN no acepta que la notificación se practicó en la citada fecha, lo cierto es que la misma consta en el acto liquidatorio. Además, en el acuse del correo obran sellos de recibido con distintas fechas.

Adicionalmente, no puede considerarse que el citado acto fuera notificado el mismo día de su expedición, como lo sostiene la DIAN, máxime si fue remitido a una dirección rural ubicada en el municipio de Zarzal –Valle del Cauca-.

Indebida notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración

La DIAN contó el término de notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración a partir de la fecha de introducción al correo del aviso citatorio, a pesar de que dicho documento aún no había sido recibido por el contribuyente.

Falta de motivación del requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión

En el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, la DIAN se limitó a hacer un cruce de información con terceros, sin analizar las cifras y las operaciones en que se originaban, ni las pruebas allegadas por el demandante.

A su vez, no sustentó las glosas relativas al rechazo de las devoluciones, descuentos y rebajas, de los gastos por asociaciones y la sanción por inexactitud.

Tampoco se pronunció sobre las manifestaciones y las pruebas aportadas por la sociedad.

Falsa motivación de la actuación administrativa demandada

La DIAN en toda la actuación administrativa dio especial importancia a la información recibida de terceros, desconociendo, en su mayoría, la información suministrada por COLOMBINA.

No es procedente que los actos se fundamenten en pruebas aportadas por terceros y no en las allegadas por la sociedad

La DIAN no valoró como prueba el certificado del revisor fiscal ni sus 27 anexos, que relacionan las transacciones –compras y ventas- del año gravable 2001, y que fueron aportados por la sociedad en la vía gubernativa.

Por el contrario, la Administración prefirió aceptar como ciertas las certificaciones de los revisores fiscales de terceros, a pesar de que estas no cumplen con los requisitos del artículo 777 del E.T. para que sean tenidas como prueba suficiente.

En opinión de la DIAN la información suministrada por los revisores fiscales es prueba testimonial. Sin embargo, el hecho que se pretende probar, esto es, las ventas a terceros, supone la existencia de documentos y, por ello, no puede demostrarse con esa prueba.

Improcedencia de la adición de ingresos por ventas y compras a terceros



La DIAN adiciona ingresos por ventas realizadas por COLOMBINA a NUTIBARA EAT por la suma de \$41.643, diferencia que corresponde a la nota crédito No. 50002854 del 19 de octubre de 2001 que se hizo a la factura No. 2002536.

El hecho de que esa nota crédito fuera aportada por la sociedad en el recurso de reconsideración no le resta valor probatorio en los términos del artículo 781 del E.T., puesto que dicha norma se refiere únicamente a la no presentación de los libros de contabilidad.

La DIAN adiciona ingresos por la omisión del registro de compras realizadas por COLOMBINA a Cooperativa Multiactiva de Transportadores del Sur S.A., Aceites Grasas y Vegetales S.A., Industrias de Maíz S.A., y Lucta Grancolombiana.

La diferencia en las compras realizadas a Cooperativa Multiactiva de Transportadores del Sur S.A., se genera en las facturas de compraventa que el tercero omitió informar que había anulado por corresponder al año 2002.

En cuanto a las empresas Aceites Grasas y Vegetales S.A. e Industrias del Maíz S.A., la DIAN tuvo en cuenta notas créditos que aportó el tercero, pero no la sociedad.

Las notas créditos que fueron reportadas por el tercero pero no por la sociedad, demuestran la falta de certeza sobre la veracidad de la información. Por tanto, la DIAN no puede suponer cuál de los dos reportes es correcto.

Respecto de Lucta Grancolombiana, la diferencia se genera en facturas que COLOMBINA causó en diciembre de 2001, fecha en que recibió la mercancía, pero que fueron legalizadas el 31 de enero de 2002 cuando efectivamente recibió dichos documentos.

En el expediente administrativo solo existen evidencias de unas diferencias detectadas en cruces de información de terceros, sin que la DIAN hubiere desvirtuado con un medio de prueba válido la información suministrada por la sociedad, que además, fue certificada por el revisor fiscal. Por tanto, no procede la adición de ingresos por compras omitidas establecida en el artículo 760 del E.T.

Procedencia de los costos de ventas

La DIAN rechazó costos de ventas por las diferencias que encontró en las ventas reportadas por los proveedores de la sociedad: Nestlé de Colombia S.A., Cartones América S.A., Calzatodo S.A., OGLIVY YMATHER S.A., y Quimerco S.A.

Sin embargo, estas diferencias no prueban que COLOMBINA hubiere contabilizado compras en exceso, puesto que no desvirtúan los valores declarados como costos por la sociedad y que en todo momento ésta ha informado a la DIAN.

La DIAN sustentó esta glosa partiendo de la información de los terceros y no de COLOMBINA, que era la sociedad que podía demostrar la realidad de los hechos.

Procedencia de las devoluciones, descuentos y rebajas

La DIAN fundamentó el desconocimiento de las devoluciones, descuentos y rebajas en la diferencia que existe entre el valor registrado contablemente y el informado en la declaración de renta de 2001.

El valor declarado corresponde a lo que la sociedad efectivamente registró por dichos conceptos en el año 2001, luego de depurada las estimaciones contables. Ello se prueba en el certificado del revisor fiscal.

Rechazo de deducciones por el pago de afiliaciones y cuotas de sostenimiento

La deducción por pagos de afiliaciones y cuotas de sostenimiento cumplen con los requisitos del artículo 107 del E.T.

El pago de cuotas de sostenimiento de clubes ayudan a crear escenarios para la celebración de negocios que contribuyen al desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía.

El pago de afiliaciones y cuotas de sostenimiento a la ANDI¹, ANALDEX², BYINGTONG³, IAC⁴, CCCA⁵, COLCINTUR⁶, ORGANIZED KASHRUS LABORATORIES⁷, NATIONAL CONFECTIONERS ASSOCIATION⁸, DESENCARGA⁹, CEAL¹⁰, CLM¹¹, son necesarias para la sociedad, porque la vinculación a dichas entidades le permite mejorar su posición en el mercado nacional e internacional, su productividad y eficiencia a nivel gremial.

Sanción por inexactitud

No es procedente la sanción por inexactitud por cuanto los datos registrados por la sociedad en la declaración tributaria del año 2001 son veraces. Por tanto, la sanción fue falsamente motivada.

Lo que se presenta en este caso es una diferencia de criterios respecto de la valoración de las pruebas allegadas al expediente. Adicionalmente, no está demostrado que el contribuyente hubiere actuado con ánimo defraudatorio.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

El requerimiento especial del 28 de septiembre de 2004 fue debidamente notificado el mismo día de su expedición, tal y como se puede constatar en el certificado de acuse de recibo No. 41216.

La notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se surtió en debida forma, mediante aviso citatorio remitido conforme lo dispone el artículo 565 del E.T.

En los actos administrativos demandados, la DIAN hizo un análisis muy detallado sobre la adición de ingresos por ventas a terceros, la presunción de ingresos por omisión en compras y el rechazo de costos de ventas, los cuales se reiteran en este proceso.

Es procedente la adición de ingresos por ventas brutas toda vez que no está justificada la diferencia que existe entre lo reportado por la sociedad y el tercero. Además, si la diferencia se explica con la nota crédito No. 500002853, hecho del cual no existe certeza en el expediente, dicho documento debió haberse aportado cuando la DIAN advirtió la irregularidad.

En cuanto a la adición de ingresos por compras omitidas, se tiene que los relacionados con la Cooperativa Multiactiva de Transportadores del Sur S.A., Aceites y Grasas Vegetales S.A., Industrias

¹ Asociación Nacional de Industriales.

² Asociación Nacional de Exportadores.

³ Entidad que presta servicios nacionales e internacionales de información empresarial, crediticia y de gestión de cartera vencida.

⁴ Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial.

⁵ Cámara de Comercio Colombo Americana.

⁶ Cámara de Comercio, Industria y Turismo en España.

⁷ Comunidad judía que tiene gran impacto en la industria de alimentos.

⁸ Asociación de comercio a nivel mundial.

⁹ Entidad de naturaleza gremial que agrupa transportadores y grandes empresas generadoras de carga.

¹⁰ Consejo Empresarial de América Latina.

¹¹ Consejo de Profesionales de Gerencia de la Cadena de Suministros.



de Maíz S.A., y Lucta Grancolombiana, se generaron por la diferencia no justificada de los valores informados por el tercero y la sociedad, sin que esta última hubiere demostrado que los mayores valores se hubieren derivado de facturas anuladas o reemplazadas.

Debe mantenerse el rechazo de los costos de ventas por cuanto los proveedores Nestlé Purina Pet Care Colombia S.A., Cartones América S.A., Calzatodo S.A., OGILVITMATHER S.A., y Quimerco S.A. informaron menos ventas de productos que las reportadas por la contribuyente por concepto de esta erogación, situación que no fue justificada por la sociedad. Además, algunas ventas constan en facturas que se causaron en el año 2000, y no en el año gravable discutido.

Procede el rechazo de los descuentos, rebajas y devoluciones puesto que existen diferencias entre las cifras registradas en los libros de contabilidad y la declaración de renta, por la inclusión provisiones que no son aceptadas fiscalmente.

La información de terceros no es la única prueba en que se sustenta los actos demandados, sino también la información reportada por COLOMBINA comparada con las pruebas verificadas en la inspección tributaria.

No puede tenerse en cuenta las pruebas contables y las certificaciones del revisor fiscal aportadas con posterioridad a la visita del domicilio fiscal de la sociedad, porque se tratan de pruebas post constituidas.

Hay lugar a imponer la sanción por inexactitud toda vez que está demostrado que el contribuyente incurrió en la conducta sancionada en el artículo 647 del E.T., sin que pueda alegarse diferencia de criterios.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante providencia del 3 de septiembre de 2010, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los actos acusados se encuentran viciados de nulidad, por la notificación extemporánea del requerimiento especial, en tanto la misma debió surtir a más tardar el 28 de octubre de 2004 y, según la actuación demandada fue practicada hasta el 30 de octubre siguiente.

Si bien la DIAN afirma que la fecha de notificación señalada en los actos demandados constituye un error de transcripción, en el requerimiento especial reposan varios sellos de entrega del documento, entre ellos, del 29 de septiembre de 2004, que ratifica que la notificación se practicó en forma extemporánea.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El contribuyente no controvertió la notificación del requerimiento especial en la vía gubernativa. Por tanto, se trata de un hecho nuevo que no debe analizarse de fondo so pena de vulnerar el principio de lealtad procesal.



Adicionalmente, se destaca que los cargos alegados por la demandante, en el recurso de reconsideración y en la demanda, demuestran que conoce los fundamentos de hecho y derecho de la actuación administrativa demandada.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y, agregó:

Es falso que la extemporaneidad del requerimiento especial haya sido un argumento ajeno al debate en instancia administrativa, como se puede evidenciar en los antecedentes administrativos. Con todo, debe señalarse que la introducción de nuevos argumentos en sede judicial no constituye un indebido agotamiento de la vía gubernativa.

La demandada no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 3 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que declaró la nulidad de los actos demandados que modificaron la declaración del impuesto de renta y complementarios presentada por COLOMBINA por el año gravable 2001.

1. PROBLEMA JURÍDICO

1.1. La Sala anticipa que el cargo de indebida notificación del requerimiento especial, que sirvió de fundamento al Tribunal para declarar la nulidad de los actos demandados no tiene vocación de prosperidad. Por tal motivo, deberá abordar las demás censuras que no fueron objeto de la sentencia de primera instancia, que se concretan en establecer:

(i) Si la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se surtió dentro del término legal.

(ii) Si el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión están viciadas de falta de motivación por no valorar los argumentos y las pruebas allegadas por la sociedad.

(iii) Si la actuación demandada se encuentra viciada de falsa motivación por fundamentarse en las pruebas allegadas por terceros y haber omitido las pruebas allegadas por la demandante.

(iv) Si es procedente que los actos se sustenten en pruebas aportadas por terceros.

(v) La procedencia de la adición de ingresos por ventas y compras a terceros por valor de \$24.007.000.

(vi) La procedencia del rechazo de costos de ventas en la suma de \$144.752.000.

(vii) La procedencia del rechazo de devoluciones, descuentos y rebajas en cuantía de \$517.773.000

(viii) La procedencia del rechazo de deducciones por pagos de afiliaciones y cuotas de sostenimientos en la suma de \$159.125.000.

(ix) La procedencia de la sanción por inexactitud por \$308.986.000.

2. NOTIFICACIÓN DEL REQUERIMIENTO ESPECIAL

2.1. En el recurso de apelación, la parte demandada pone de presente que el cargo relativo a la notificación del requerimiento especial no fue discutido en la vía gubernativa.

2.2. Por su parte, el demandante sostiene que, en el recurso de reconsideración, se discutió la notificación del requerimiento especial por haberse practicado en forma extemporánea el 30 de septiembre de 2004.

2.3. Al respecto la Sala advierte que:

2.3.1. El 28 de septiembre de 2004, la DIAN expidió el Requerimiento Especial No. 210632004000024, en el que propuso modificar la declaración de renta presentada por COLOMBINA por el año 2001.

Ese documento fue notificado por correo, según certificado de acuse de recibido No. 41216 de ADPOSTAL¹². En el certificado obra sello de recibido de la “fábrica de dulces COLOMBINA” y, consta que la entrega se efectuó el 28 de septiembre de 2004, esto es, dentro de la oportunidad legal.

2.3.2. En el caso en estudio, se verifica que la contribuyente presentó la solicitud de devolución del saldo a favor el día 28 de junio de 2002¹³. Luego entonces, la fecha límite para notificar el requerimiento especial era el 28 de junio de 2004.

Sin embargo, como se practicó la diligencia de inspección tributaria¹⁴, el término se suspendió por tres meses y, en consecuencia, el requerimiento especial debía ser notificado, a más tardar, el 28 de septiembre de 2004.

2.3.3. En la respuesta al requerimiento especial, la contribuyente afirmó:

Presento la respuesta al requerimiento especial mencionado arriba, dentro del término de 3 meses previsto en el artículo 707 del Estatuto Tributario, y de conformidad con lo dispuesto en la página 2 del Requerimiento Especial No. 210632004000024, proferido por la División de Fiscalización Tributaria de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Tuluá el 28 de septiembre de 2004, y notificado el mismo día. Por tanto, me encuentro dentro del término legal para presentar la respuesta¹⁵.

2.3.4. En la Liquidación Oficial de Revisión No. 210642005000003 del 20 de junio de 2005, se dispuso que la respuesta al requerimiento especial fue presentada oportunamente. Sin embargo, en ese documento se cometió un error de transcripción al señalar que la notificación del aludido requerimiento se practicó el 30 de septiembre de 2004, según acuse de recibo No. 41216¹⁶.

2.3.5. Con fundamento en ese error, la sociedad, en el recurso de reconsideración, alegó la notificación extemporánea del requerimiento especial¹⁷.

¹² FI 2828 c.a.4

¹³ FI 85 c.a.1.

¹⁴ FI. 2063 c.a.3.

¹⁵ FI 33 c.p. 1d.

¹⁶ FI 713 c.p.1b. Recuérdese que en el certificado de acuse de recibo No. 41216 consta que el documento fue entregado el 28 de septiembre de 2004.

¹⁷ FI. 762 c.p. 1b.

2.3.6. En la Resolución de Recurso de Reconsideración No. 21012006900001 del 17 de julio de 2006, se dio respuesta a la citada inconformidad del contribuyente, en los siguientes términos:

[N]o le asiste razón al recurrente, lo que si se observa es que la División de Liquidación incurrió en un error de transcripción en la página 5 de la liquidación oficial de revisión (folio 4018) al enunciar que el requerimiento había sido notificado el 30 de septiembre de 2004, sin embargo, a folio 4175 se encuentra la petición de Colombina para revisar el expediente y la siguiente observación del funcionario de Liquidación: “Se deja constancia que el Doctor [...] tuvo a disposición la totalidad del expediente, solicitando solamente la fotocopia del acuse de recibo del requerimiento especial una vez lo tuvo a la vista”, quiere decir lo anterior, a que a todas luces se tenía conocimiento de la fecha real de notificación”

Dado lo anterior y en aplicación de la primacía de la verdad real sobre la formal, este despacho, encuentra ajustado a derecho los términos procesales en la presente actuación.

2.4. El anterior recuento de hechos, permite concluir que el requerimiento especial se notificó oportunamente.

2.5. Con todo, debe precisarse que no puede desconocerse la notificación del requerimiento especial del 28 de septiembre de 2006, puesto que está demostrado que, desde el inicio de la vía gubernativa, el contribuyente conocía que esa era la fecha real de la notificación, como consta en la respuesta al requerimiento especial y, se ratifica en el hecho que presentó esa respuesta en forma oportuna.

3. NOTIFICACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE RESOLVIÓ EL RECURSO DE RECONSIDERACIÓN

3.1. Según la sociedad, la DIAN contó el término de notificación personal de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración a partir de la fecha de introducción al correo del aviso citatorio, a pesar de que dicho documento aún no había sido recibido por el contribuyente.

3.2. De acuerdo con el artículo 732 del Estatuto Tributario, el recurso de reconsideración debe resolverse por la Administración dentro del año siguiente a su interposición. En concordancia con lo anterior, el artículo 565 ibídem, vigente para la época de los hechos, señala que las providencias que decidan recursos se notificarán personalmente o por edicto, si el contribuyente no compareciere dentro del término de 10 días siguientes, contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación.

3.3. En sentencia C-929 de 2005, la Corte Constitucional declaró exequible la expresión “contados a partir de la fecha de introducción al correo del aviso de citación” del artículo 565 del Estatuto Tributario.

Lo anterior, porque consideró que con la introducción al correo del aviso de citación, no se entiende surtida la notificación personal, pues “el aviso de citación [...], tiene por finalidad enterar al destinatario que el recurso interpuesto ya fue resuelto a fin de que comparezca para ser notificado personalmente, con lo cual se garantiza el derecho al debido proceso, y sólo en defecto de su no comparecencia se procede a la notificación por edicto”.

3.4. Habida consideración que el artículo 565 del Estatuto Tributario establece que la notificación personal debe practicarse dentro de los 10 días siguientes, contados desde el envío de la citación, y el artículo 59 del Código de Régimen Político y Municipal dispone que los términos señalados en días se cuentan hábiles, debe entenderse que dicho plazo empieza a correr a partir del primer día hábil siguiente a la introducción de correo del aviso citatorio. Y, no desde el recibo de la citación, como lo pretende la actora.

3.5. En este asunto, la demandante interpuso recurso de reconsideración el 19 de agosto de 2005, es decir que, la Administración tenía plazo para notificar la resolución que resuelve el recurso hasta el 19 de agosto de 2006.

Teniendo en cuenta que el aviso citatorio fue introducido por correo el 18 de julio de 2006¹⁸, los diez días que tenía COLOMBINA para notificarse personalmente de la decisión del recurso, debían contarse a partir del día hábil siguiente a dicha fecha, esto es, el 19 de julio de 2006. Por tanto, el término para la notificación personal vencía el 2 de agosto de 2006.

Ante la falta de comparecencia de la sociedad, resulta procedente que la Administración la notificara por edicto, fijado el 3 agosto de 2006 y desfijado el 17 de agosto siguiente¹⁹.

Por tanto, la notificación de la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se hizo en forma oportuna el 17 de agosto de 2006.

En consecuencia, no procede el cargo.

4. VICIOS DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA DEMANDADA: Falta de motivación y Falsa motivación.

4.1. La actora considera que la actuación administrativa demandada se encuentra viciada por falta de motivación y falsa motivación.

Fundamenta la falta de motivación en que la DIAN se limitó a hacer un cruce de información con terceros, omitiendo explicar las glosas y, analizar las manifestaciones y pruebas aportadas por la sociedad.

Por su parte, sostiene que la falsa motivación se presenta porque la Administración prefirió soportar los actos en la información recibida de terceros, desconociendo las pruebas suministradas por la contribuyente, entre ellas, el certificado del revisor fiscal y sus 27 anexos.

4.2. Lo primero que debe precisarse es que las causales de nulidad de falta y de falsa motivación no pueden alegarse simultáneamente, porque son causales independientes que se excluyen entre sí.

La falta de motivación del acto implica que no hay un contenido susceptible de examen, mientras que la falsa motivación, supone su existencia, pero de manera engañosa o con fundamento en hechos no probados, frente a lo cual no se puede alegar su ausencia al mismo tiempo.

4.3. Por esa razón, no hay una falta de motivación en tanto la discusión de la demandante se centra en que la Administración realizó una indebida valoración probatoria en los actos demandados y, en tal sentido, admitió que esa actuación sí fue motivada pero con hechos apreciados de forma equivocada.

Es por eso que se concluye que la causal pertinente es la de falsa motivación.

4.4. En ese orden de ideas, la Sala verificará en cada glosa si la Administración omitió tener en cuenta las pruebas aportadas por la sociedad, y si las mismas tienen la virtualidad de modificar la decisión administrativa.

5. PROCEDENCIA DE LAS PRUEBAS DE TERCEROS FRENTE A LAS APORTADAS POR LA SOCIEDAD

¹⁸ Fl. 68 c.a.2.

¹⁹ Fl. 69 c.a.2.

5.1. Según la demandante, la DIAN prefirió sustentar los actos en las certificaciones de los revisores fiscales de terceros, que en la contabilidad y el certificado del revisor fiscal de la sociedad.

Afirmó que las certificaciones de los terceros no cumplen con los requisitos del artículo 777 del Estatuto Tributario, en tanto constituyen prueba testimonial que no es la idónea para demostrar las transacciones de la sociedad.

5.2. En materia tributaria, la idoneidad de los medios de prueba depende, en principio, de las exigencias que para establecer determinados hechos preceptúan las leyes fiscales o las leyes que regulan el hecho por demostrarse y, a falta de unas y otras, de su mayor o menor conexión con el hecho que trata de probarse y del valor de convencimiento que pueda atribírseles de acuerdo con las reglas de la sana crítica²⁰.

Uno de esos medios es la prueba contable que, como lo dispone el artículo 772 del Estatuto Tributario, constituye prueba suficiente toda vez que revela la realidad de los hechos económicos que realiza el contribuyente.

5.3. Es por eso que la contabilidad se erige como una de las pruebas, por excelencia, en materia tributaria, salvo en aquellos casos en que la Administración logre contradecir esa prueba por otros medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley²¹.

De tal manera que, si la realidad de esos hechos o negocios se demuestra por otros medios, esa realidad puede desplazar la que emana de la contabilidad del contribuyente.

5.4. En el caso concreto, la prueba que recaudó la DIAN para controvertir la contabilidad de la sociedad fueron las certificaciones de revisores fiscales de terceros que reportan las transacciones comerciales realizadas con COLOMBINA S.A. que no fueron informadas por la demandante. Esos documentos fueron allegados al proceso con ocasión de requerimientos ordinarios²² y, se soportan en registros contables, facturas de ventas y notas de crédito²³.

5.5. En los antecedentes administrativos se advierte que la Administración, mediante una inspección tributaria y contable²⁴, verificó de forma directa la contabilidad del contribuyente, encontrado discrepancias entre lo reportado por el tercero y lo registrado por la sociedad²⁵, sin que durante la práctica de esa diligencia se hubiere justificado tal diferencia con los documentos contables respectivos.

Además, se encuentra que el dictamen pericial²⁶ y las certificaciones de revisor fiscal de la sociedad, que fueron allegadas al expediente, se sustentan únicamente en la contabilidad de COLOMBINA.

5.6. La Sala ha señalado que cuando la contabilidad de los contribuyentes no sea llevada en debida forma, pueden valorarse los soportes o comprobantes externos de terceros, siempre que cumplan los requisitos que exige la ley y que la contabilidad de estos –terceros- no haya sido controvertida²⁷.

²⁰ Artículo 743 del Estatuto Tributario.

²¹ Artículo 774 del Estatuto Tributario.

²² Fls 832-909 c.a.1. Los requerimientos fueron expedidos el 7 de febrero de 2003.

²³ Cuaderno No. 3 de antecedentes.

²⁴ Esa diligencia fue ordenada mediante el auto de inspección tributaria No. 210632003900001 del 22 de mayo de 2003. FI 2063 c.a.3.

²⁵ Acta de inspección tributaria y contable. Fls 2798-2810 c.a. 4.y 2062 c.a.3

²⁶ Esta prueba fue solicitada por la actora en la demanda (FI 1068 c.p. 1c.) y, decretada mediante auto del 9 de mayo de 2007 (fl 1146 c.p.1.c.). Fls 1186-1190 c.2 dictamen pericial.

²⁷ Sentencia del 5 de junio de 2014, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 18627 y del 26 de enero de 2015, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, expediente No. 19526.



En todo caso, esas pruebas pueden ser desvirtuadas por la sociedad demandante con documentos externos, tales como facturas, notas de crédito, etc.

5.7. En dicho contexto, se valorarán las pruebas allegadas por los terceros y por la sociedad.

6. ADICIÓN DE INGRESOS \$24.007.000.

Este cargo se divide en dos, el primero relativo a la adición de ingresos por ventas realizadas a NUTIBARA EAT.

El segundo, se refiere a la presunción de ingresos porque COLOMBINA S.A. omitió registrar ciertas compras que le hicieron las sociedades Cooperativa Multiactiva de Transportadores, Aceites y Grasas Vegetales, Industrias de Maíz, y Lucta Grancolombiana.

6.1. Adición de ingresos por ventas a la sociedad NUTIBARA EAT \$41.646.

6.1.1. La DIAN encontró una diferencia de \$41.646 entre los ingresos reportados por COLOMBINA por concepto de las ventas realizadas a NUTIBARA EAT en el año 2001 y, los pagos que informó ese tercero en los cruces de información.

Según la demandante, la diferencia obedece a que el cliente omitió informar que la factura de venta No. 2002536 del 10 de octubre de 2001, fue anulada por la nota crédito No. 50002854 del 19 de octubre siguiente.

6.1.2. Verificados los antecedentes administrativos, la Sala advierte lo siguiente:

En principio, durante el desarrollo de la inspección tributaria, COLOMBINA afirmó que las diferencias derivadas del cruce de información con NUTIBARA EAT²⁸, se generan en la factura No. 2002536 del 10 de octubre de 2001, sin manifestar que había anulado o modificado tal documento²⁹.

Fue en la respuesta al requerimiento especial que la sociedad señaló que había anulado la factura con la nota crédito No. 50002853 del 19 de octubre de 2001 por el mismo valor³⁰.

Posteriormente, en el recurso de reconsideración, aportó como prueba la nota crédito No. 50002854 del 19 de octubre de 2001, expedida por COLOMBINA S.A. a NUTIBARA EAT, en la que se hace referencia a la factura No. 2002536 del 10 de octubre de 2001³¹.

Y, en la demanda, la sociedad adujo que la diferencia corresponde a la nota crédito No. 50002854 del 19 de octubre de 2001.

Es decir, la supuesta anulación de la factura fue sustentada con una nota crédito diferente a la señalada inicialmente en la respuesta al requerimiento especial.

6.1.3. Para la Sala no es procedente que la sociedad pretenda desvirtuar la información reportada por el tercero, con fundamento en la nota crédito No. 50002854 del 19 de octubre de 2001, por las razones que pasan a explicarse:

Desde el principio de la investigación tributaria, la sociedad soportó los ingresos en la factura No. 2002536 del 10 de octubre de 2001, por lo que no es consecuente que posteriormente alegue que la misma fue anulada. Además, que esa factura -2002536- no fue informada por el tercero³².

²⁸ Fls 2459-2532 c.a.4. La respuesta fue radicada ante la DIAN el 5 de diciembre de 2003.

²⁹ FI 157 c.a.2

³⁰ FI 38 c.p.1d.

³¹ FI 156 c.a.2

³² Así lo advirtió la Administración en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración. FI 916 c.p.1c.

A esa contradicción se suma el hecho de que la sociedad informó dos notas créditos diferentes para soportar la anulación de la misma factura –la que dio origen a la adición de ingresos-, y solo con el recurso de reconsideración aportó uno de esos documentos contables³³.

A pesar de que la Administración advirtió la incongruencia en que incurrió COLOMBINA al informar notas créditos de diferente numeración, la contribuyente no explicó el motivo por el cuál cambió el soporte contable inicialmente informado, como tampoco manifestó que esa situación se originaba en un error de transcripción.

Por el contrario, lo que se observa es que la contribuyente se contradice en los argumentos de defensa y los soportes contables alegados en la sede administrativa y en la judicial.

6.1.4. Así las cosas, teniendo en cuenta que COLOMBINA no desvirtuó los mayores ingresos reportados por el tercero NUTIBARA EAT, es procedente la adición ordenada en los actos demandados en la suma de \$41.646.

6.2. Presunción de ingresos por omisión de compras \$23.965.000

6.2.1. La DIAN presumió ingresos en la suma de \$23.965.354, por haber detectado que COLOMBINA omitió el registro de algunas compras que realizó a las sociedades Cooperativa Multiactiva de Transportadores del Sur S.A., Aceites Grasas y Vegetales S.A., Industrias de Maíz S.A., y Lucta Grancolombiana, al haber encontrado diferencias entre las facturas de compra venta reportadas por los vendedores, con las informadas por el contribuyente –comprador-.

6.2.2. La demandante justifica esa diferencia en que los mayores valores reportados por los primeros tres vendedores, se soportan en facturas de venta que fueron anuladas, y el restante -Lucta Grancolombiana- en una factura que no corresponde a la vigencia fiscal discutida -2001- porque fue entregada a COLOMBINA en el año 2002.

6.2.3. El fundamento legal de esta glosa es el artículo 760 del Estatuto Tributario que dispone que cuando la DIAN detecte que el contribuyente del impuesto de renta³⁴ no registró la totalidad de las compras, se presume la obtención de ingresos constitutivos de renta líquida gravable, esto es, aquella renta que resulta luego de la depuración del impuesto dispuesta en el artículo 26 del E.T.-

Es por eso, que los ingresos que resulten de aplicar esta presunción, deben adicionarse a la renta final sobre la cual se ha de pagar el impuesto.

³³ En los anexos del requerimiento solo se aportaron los certificados del revisor fiscal sin el soporte de la nota crédito. Anexo 5 y Anexo 26 c.a.5.

³⁴ Inicialmente el artículo 760 solo facultaba a la DIAN adicionar ingresos en el impuesto sobre las ventas, por la omisión del registro de compras gravadas. Pero esa norma fue adicionada con el artículo 58 de la Ley 6 de 1992 que extendió la presunción de ingresos dispuesta en el artículo 760 al impuesto sobre la renta.

A estos efectos, el artículo 761 del Estatuto Tributario precisa que las presunciones para la determinación de ingresos, como la analizada, admiten prueba en contrario³⁵. Pero, cuando el contribuyente pretenda desvirtuar con la contabilidad las circunstancias que dan motivo a la presunción, “deberá acreditar pruebas adicionales”.

6.2.4. En el caso concreto, la Administración, en desarrollo de una inspección tributaria³⁶, detectó que el contribuyente había omitido registrar la totalidad de las compras que realizó en el año 2001, al verificar que la información que por ese concepto reportaron los comerciantes que proveyeron bienes y servicios a COLOMBINA no coincidía con la registrada en la contabilidad de dicha sociedad. Las compras que supuestamente omitió el contribuyente son las siguientes³⁷:

Cooperativa Multiactiva de Transportadores del Sur -COTRASUR \$ 1.828.000

La DIAN sostiene que la contribuyente omitió registrar compras efectuadas a COTRASUR por valor de \$1.828.000.

Para ello, se fundamentó en las facturas de compra venta Nos. FL 34865 del 21 de noviembre de 2001³⁸, YU 42079 del 30 de julio de 2001³⁹ y, YU 43151 del 2 de noviembre de 2001⁴⁰, que fueron reportadas por el tercero sin nota de anulación. En esos títulos consta que, en el año 2001, la sociedad COLOMBINA S.A. adquirió de COTRASUR servicios de transporte por un total de \$1.828.000.

Frente a esa prueba, COLOMBINA afirmó que “corresponden a facturas del año 2002 que fueron, devueltas, anuladas y reemplazadas por el tercero por corresponder a dicho año gravable”⁴¹.

Para la Sala, no basta la afirmación de la contribuyente para controvertir la validez de las facturas, pues para ello era necesario que COLOMBINA demostrara la existencia del documento que supuestamente las anuló y/o reemplazó.

No puede perderse de vista que COTRASUR, que fue la sociedad que emitió dichas facturas, no informó que las hubiera anulado. Por el contrario, esos documentos fueron aportados por ese tercero para soportar las transacciones comerciales que realizó con COLOMBINA en el año 2001.

Aceites y Grasas Vegetales S.A.-ACEGRASAS S.A. \$14.850.475

Para la Administración, COLOMBINA omitió registrar compras informadas por ACEGRASAS S.A. por valor de \$14.850.475. Ese valor lo determinó con fundamento en el siguiente cálculo⁴²:

| Concepto | Colombina | Acegrasas | Folio |
|----------|-----------|-----------|-------|
|----------|-----------|-----------|-------|

³⁵ Esta presunción es de carácter legal porque está determina en ley, y se permite probar la no existencia del hecho que legalmente se presume. Cfr. artículo 66 del Código Civil.

³⁶ FIs 2810-2789 c.a.4.

³⁷ Los siguientes valores corresponden a las compras que sirvieron de base a la DIAN para calcular la presunción de ingresos por omisión de compras y, para adicionar ingresos en la suma de \$23.965.000.

³⁸ FI 332 c.a.2

³⁹ FI 333 c.a.2.

⁴⁰ FI 334 c.a.2.

⁴¹ Respuesta al requerimiento FI 3516 c.a.5, Recurso de reconsideración. FI 124 c.p.1b., Demanda FI 1013 c.p.1c.

⁴² El cuadro es transcripción del realizado por la Administración en el recurso de reconsideración F. 924. c.p.1c.

| | | | |
|--|---------------------------|---------------|---|
| Valor informado | 3.318.580.770 | 3.330.739.135 | 1497 c.a.3 y 2567 c.a.4 |
| Valor no informado por la sociedad. Facturas Nos. 5095, 9004, 9136, y 4802. | 71.060.540 | | 1918 a 1922 c.a.3 |
| Valor no informado por el tercero. Facturas Nos. 9504 y 9452 | | 94.961.460 | 1497 a 1499 y 1918 c.a.3. y 2876 c.a.5. |
| Nota crédito No. 20086 no informada por el tercero | | (7.529.500) | 1922 c.a.3 y 2571 c.a.4. |
| Factura D009330 anulada y reemplazada | | (13.679.010) | 2572-2863 c.a.4. |
| Subtotal | 3.389.641.310 | 3.404.492.085 | |
| Notas créditos reportadas doblemente por la sociedad | (1.304.550) ⁴³ | | FI 923 c.p.1c. |
| Devoluciones y descuentos | (24.704.055) | (33.231.914) | 1497 c.a.3, 2507 y 2567 c.a.4. |
| Notas créditos reportadas por el tercero y que COLOMBINA no reportó | (9.832.109) | | 3000 c.a.5 |
| Notas créditos reportadas por COLOMBINA y que el tercero no reportó | | (1.304.550) | 3000 c.a.5 |
| Total | 3.355.105.146 | 3.369.955.621 | |
| Diferencia sin explicar | | 14.850.475 | |

Para la demandante⁴⁴, el anterior cálculo es errado puesto que las cifras de \$1.304.550 y \$9.832.109 no deben restarse del valor de las compras, por tratarse de notas créditos que COLOMBINA reportó doblemente y, otras que ella no informó.

Precisó que las notas créditos que fueron reportadas por el tercero pero no por la sociedad, demuestran la falta de certeza sobre la veracidad de la información. Por tanto, la DIAN no puede suponer cuál de los dos reportes es correcto.

Afirmó que, para la DIAN, el tercero no reportó la factura No. 9452 pero eso no es cierto, pues, si bien en la relación de compras de ACEGRASAS no está incluida dicha factura, en ese documento aparece otra con idéntico valor la No. 9476 “luego es claro que una reemplazó a la otra”.

Indicó que el valor de devoluciones y rebajas informado por la sociedad es de \$24.854.355, y no \$24.704.055 incluido en el cálculo.

Al respecto, la Sala advierte que en el cálculo de las compras realizadas por COLOMBINA a ACEGRASAS, la cifra de \$1.304.550 por concepto de notas créditos, si bien, por tratarse de anulaciones de facturas debería disminuir el valor de las compras, en este caso, debe aumentarlo, porque esa cifra había sido reportada –restada- dos veces por el contribuyente en la determinación del valor de las compras que entregó a la DIAN.

Por consiguiente, esa cifra debe adicionarse por una sola vez al cómputo de las compras, para revertir la disminución que el contribuyente realizó de más.

Ahora, si bien, en el cuadro del cálculo de la DIAN se indica que la suma de \$1.304.550 debe restarse de las compras, lo cierto es que se trata de un error de transcripción que no vicia la actuación administrativa, toda vez que al verificarse dicho cómputo se encuentra que, en realidad, ese valor no se restó sino que se sumó, como debía hacerse dada la naturaleza de la partida – notas crédito doblemente reportadas-.

⁴³ Si bien este valor fue colocado con signo negativo en realidad fue sumado dentro del cálculo.

⁴⁴ FI 1014 c.p.1.c.

En cuanto, a la suma de \$9.832.109 correspondiente a notas créditos reportadas por el tercero pero no por COLOMBINA, este valor sí debe restarse del cálculo en tanto se trata de compras anuladas o invalidadas.

El hecho de que las notas créditos hubieren sido aportadas por el tercero, y no por COLOMBINA, no le resta valor probatorio, pues la mismas fueron informadas en el trámite de la investigación tributaria, y no fueron desvirtuadas por el contribuyente.

Además, no puede considerarse que en el cómputo de las compras informada por ACEGRASAS no pueda adicionarse la factura 9452 por haber sido supuestamente reemplazada por la No. 9476, porque dicha circunstancia no fue informada por el tercero, como tampoco demostrada por la sociedad demandante.

No basta que las facturas tengan el mismo valor para considerar que se trata de la misma operación económica, pues, para llegar a esa conclusión le correspondía al contribuyente allegar el documento en el que conste que el tercero hizo dicho reemplazo.

Finalmente, el valor de las devoluciones y rebajas corresponde a \$24.704.055 puesto que fue el informado por la sociedad a la DIAN con ocasión de la respuesta al requerimiento ordinario de información⁴⁵.

Industrias del Maíz S.A. \$36.485.

La Administración verificó que Industrias de Maíz reportó mayores valores en la suma de \$36.485, por concepto de compras efectuadas por COLOMBINA.

La sociedad afirma que dicha diferencia fue explicada en los anexos 19, 21 y 22 que aportó en la respuesta al requerimiento especial.

En esos anexos, la sociedad informa compras realizadas por valor de \$12.151.043.835 y, en particular, en el anexo No. 22, al realizar una conciliación de las facturas reportadas por ésta y por el tercero, advierte una diferencia en cruce de facturas de \$36.485⁴⁶, sin justificar ese mayor valor.

Pues bien, la Administración verificó que la diferencia de \$36.485 se derivaba de los siguientes valores:

| Concepto | Colombina | Acegrasas | Folio |
|--|----------------|----------------|-----------------------|
| Valor informado | 12.007.830.185 | 11.982.243.024 | 1309-1428 y 1852-1869 |
| Valor no informado por la sociedad. Facturas Nos. MZ201871, MZ201799, MZ201689 | 143.213.650 | | 2984-2951 a 2965 |
| FAC. no informadas por el tercero Nos. 00171442, 00171977, 00173838, 00174166, 00177996, 00179050, 00179185, 00179484, 00180145, 00181843, 00182087, 00182107, 00182175, 00182176, 00182288, 00182420. | | 127.577.690 | 2799-2850 |
| Subtotal | 12.151.043.835 | 12.109.820.714 | |

⁴⁵ FI 2567 c.a.4.

⁴⁶ FI 2945 c.a.5.

| | | | |
|---|----------------|----------------|--------------------------|
| Notas créditos 40402 y 40405 reportadas dobles por el tercero | | 440.310 | 2946-2850-1317-1346-1411 |
| Notas créditos que la sociedad no reportó | (40.819.296) | | 2850 |
| Notas créditos reportadas por COLOMBINA y que el tercero no reportó | | | |
| Total | 12.110.224.539 | 12.110.261.024 | |
| Diferencia sin explicar | | 36.485 | |

Como se observa, la diferencia de \$36.485 proviene de restar a las compras informadas por COLOMBINA y por Industrias de Maíz, las notas créditos aportadas por el tercero y que el contribuyente no reportó.

Habida consideración de que la demandante no desvirtuó los documentos contables aportados por el tercero, debe concluirse que no justificó los mayores valores por compras determinados por la Administración.

Lucta Grancolombiana \$15.327.342

La Administración, al verificar la información de las compras realizadas por COLOMBINA a Lucta Grancolombiana, advirtió que el contribuyente no reportó las siguientes facturas:

| Fecha | Factura | Valor |
|------------|---------|--------------|
| 06/12/2001 | 46800 | \$7.765.857 |
| 12/12/2001 | 46947 | \$7.561.485 |
| Total | | \$15.327.342 |

COLOMBINA admite que omitió reportar las facturas de compra por cuanto “en su sistema de información aparecen legalizadas en enero 31 de 2002, sin embargo, la causación de la compra quedó registrada en el 2001”. Para sustentar su afirmación, aportó certificado de revisor fiscal y el registro contable de las compras.

La Sala advierte que esos documentos no fueron reportados por la sociedad en el desarrollo de la inspección tributaria, en la que la Administración le requirió la información de las compras que realizó con el tercero en el año 2001 y verificó el registro de esas operaciones en su contabilidad.

No obstante lo anterior, se advierte que en los documentos aportados por la sociedad, el revisor fiscal informa que dichas facturas fueron contabilizadas en los comprobantes de diario Nos. 4700010141 y 4700010142 del 31 de enero de 2002 y en ciertos documentos de entrada de material; pero, en esos registros contables no es posible establecer que los datos que contienen corresponden a las compras de las facturas Nos. 46800 y 46947 de 2001.

A lo que hay que sumar que los comprobantes de diario tienen fecha de expedición y de contabilización del 31 de enero de 2002.

Con todo, se precisa que la contribuyente no anexó los documentos contables en los que se contabilizó el costo que representan esas compras. Pues, el revisor fiscal se limita a afirmar que esa erogación fue contabilizada en el 2001 sin anexar los documentos contables respectivos.

Todo lo anterior permite concluir que la sociedad no demostró que las compras que registran las facturas 46800 y 46947 fueron causadas en su contabilidad en el año 2001.

6.2.5. En consecuencia, la Sala encuentra que la sociedad no desvirtuó la presunción de ingresos por la omisión en el registro de las compras constatada por la Administración.

En tal sentido, se configuran el supuesto fáctico –omisión de compras- que señala el artículo 760 del Estatuto Tributario para que opere la presunción.

En consecuencia, procede el cargo para el apelante.
7. RECHAZO DE COSTOS DE VENTAS \$144.752.000

La DIAN rechazó costos de ventas por las diferencias que encontró entre las compras reportadas por COLOMBINA y, por los proveedores del contribuyente:

| Tercero | Mayor costo informado por COLOMBINA | Concepto del desconocimiento |
|---|-------------------------------------|--|
| Nestlé Purina Pet Care de Colombia S.A. | \$106.880.482 | Costo causado en el año 2000 (Facturas 6958, 7001, 6995 y 7042 del mes de diciembre de 2000) |
| Cartones América S.A. | \$34.408.696 | Costo causado en el año 2000: \$17.667.598 (Facturas 66092 de septiembre y 68363 de octubre del 2000)/ Costo no reportado por el tercero: \$16.559.473 |
| Calzatodo S.A. | \$1.843.047 | Costo causado en el año 2000 (Facturas 60172 y 61302 de noviembre de 2000) |
| Oglivy y Mather S.A. | \$21.908 | Costo no reportado por el tercero |
| Quimerco S.A. | \$1.598.357 | Costo no reportado por el tercero |
| Total | \$144.752.490 | |

El desconocimiento se fundamenta en que parte de los mayores valores informados, se encuentran soportados en facturas expedidas por los terceros en el año 2000 y causadas por la sociedad en el año 2001 y, la otra parte, se trata de compras no reportadas por los terceros.

A continuación, la Sala analizará la procedencia de los mayores valores del costo rechazados por la Administración:

7.1. Nestlé Purina Pet Care de Colombia \$106.880.482

7.1.1. La demandante señaló que, por error, informó a la Administración el costo derivado de la facturas Nos. 6958, 7001, 6995 y 7042 del año 2000. Explicó que ello se debió a que COLOMBINA causó las facturas en el año 2000 pero las legalizó en el año 2001.

Afirmó, que, en todo caso, no está demostrado que las compras informadas por equivocación, hicieran parte del costo declarado en el año 2001.

7.1.2. La Sala observa que la discusión no gira en torno a la fecha de causación de las citadas facturas –ambas partes reconocen que es el año 2000-, sino el momento en que el contribuyente causó ese costo en su contabilidad y en la declaración.

Frente a ese hecho –contabilización de las citadas facturas-, la sociedad informó que⁴⁷:

“procedió a registrar contablemente en el mes de diciembre de 2000 la entrada de la mercancía así: Débito al inventario (cuenta 1435010430 Mercancías no fabricada por la empresa) y crédito a una cuenta transitoria del pasivo (cuenta 2205033710 proveedores nacionales sin factura), pues efectivamente en esa fecha aún no recibían las facturas físicas de parte de nuestro proveedor.

En ese momento se causa la compra del inventario en el año 2000, como lo puede verificar en los comprobantes de diario [...].

⁴⁷ FI 45 c.p. 1d. Respuesta al requerimiento especial.

En enero del año gravable 2001 cuando efectivamente ya teníamos en nuestro poder las facturas físicas se procede a su legalización que en nuestro sistema de información consiste en cancelar el pasivo transitorio, causar los impuestos y causar una cuenta por pagar en firme”

Para soportar su afirmación allegó comprobantes de diario, documentos de entrada de materiales y, certificado de revisor fiscal⁴⁸.

7.1.3. La Sala considera que debe mantenerse el rechazo de los mayores valores del costo originados en la facturas Nos. 6968, 7001, 6995 y 7042 del 2000, porque esas compras fueron reportadas por la sociedad como parte del costo declarado en el año 2001⁴⁹ –no obstante que las mismas corresponden al ejercicio contable 2000-. Veámos:

En desarrollo de la investigación del impuesto de renta de 2001, la Administración examinó los costos declarados por la sociedad, para lo cual le solicitó que reportara los relacionados con Ralston Purina Colombia S.A. – hoy Nestlé Purina Pet Care Colombia-⁵⁰.

En respuesta a dicho requerimiento, COLOMBINA allegó la relación de las facturas de compra relativas al tercero, que soportan los costos declarados en el año 2001⁵¹. Entre esas facturas, incluyó las Nos. 6968, 7001, 6995 y 7042⁵²:

| Factura | Fecha | Base |
|---------|------------|------------|
| 6968 | 01/11/2001 | 23.979.724 |
| 6995 | 01/16/2001 | 37.010.960 |
| 7001 | 01/16/2001 | 47.661.200 |
| 7042 | 01/10/2001 | 41.687.210 |

Fue luego de que la Administración verificó con el tercero, el valor de las compras que le practicó COLOMBINA en el año 2001, que la contribuyente informó que se había equivocado incluyendo mayores valores derivados de facturas del año 2000⁵³.

Las circunstancias descritas permiten señalar que, para la sociedad, realmente no fue un error la inclusión de las facturas de compra del año 2000 en la relación de costos del 2001. Máxime, cuando en ese informe de costos COLOMBINA modificó la fecha de emisión de esas facturas -del año 2000- al año 2001.

En tal sentido, se encuentra que la relación de costos remitida por COLOMBINA pone en evidencia que la contribuyente incluyó compras del ejercicio contable 2000 como parte de los costos de la declaración de renta de 2001.

Esa situación solo pudo ser esclarecida por la Administración mediante el cruce de información que realizó con el tercero, prueba que le permitió desvirtuar los registros contables y las afirmaciones realizadas inicialmente por la contribuyente.

La sociedad pretende demostrar que las facturas del año 2000 no afectaron el costo del año 2001, mediante la explicación de la contabilización de esas compras y la aportación de documentos

⁴⁸ Anexo 11 y 26. Fls 3385-3319 y 2855-2857 c.a.5.

⁴⁹ FI 1899 c.a.3.

⁵⁰ Fls 772, 825-827 c.a.1.

⁵¹ Fls 1924 y ss c.a.3

⁵² FI 1899 c.a.3., La sociedad también relacionó compras del 2000, asignándole fecha del 2001 en los reportes de compra de los terceros Cartones América S.A. (Facturas 66092 de septiembre y 68363. Fls 1879 c.a.3.) y Calzatodo S.A. 2000 (Facturas 60172 y 61302 Fls. 960 y 966 c.a.1), que fueron desconocidas por la DIAN y discutidas por la contribuyente bajo los mismos argumentos y pruebas.

⁵³ Fls 2849 c.a.4. En igual forma, informó la supuesta equivocación en la inclusión de facturas de compra del 2000 con los terceros Cartones América S.A. y Calzatodo S.A. Fls 2376-2380 c.a.4.

contables, pero esos argumentos y pruebas solo se refieren al registro en las cuentas de activo -cuenta 1435010430 Mercancías no fabricada por la empresa- y del pasivo -cuenta 2205033710 proveedores nacionales sin factura-, y no precisan ni soportan el registro de las compras como costo en el año 2000.

Llama la atención de la Sala la afirmación de COLOMBINA en la que sostiene que el costo de esas compras se causó en el año 2000, pero legalizó las facturas en el año 2001, momento en que para ella quedó en firme la cuenta por pagar dichas compras.

Luego, para la contribuyente, la obligación de pagar las aludidas facturas surge en el año 2001 cuando estas le son entregadas.

Lo anterior, se ratifica en una de las respuestas a requerimientos presentadas por COLOMBINA, en la que sostiene que solo cuando se formaliza la factura en su contabilidad, empiezan a correr los días de vencimiento para efectos del pago del proveedor⁵⁴.

Todas esas afirmaciones de la sociedad desconocen los criterios de la contabilidad por el sistema de causación, según el cual el costo se causa cuando nace la obligación de pagarlo, que en este caso es desde la fecha de emisión de la factura –año 2000-, independientemente del momento en que el tercero le remita dicho documento de comercio.

7.1.4. En consecuencia, debe mantenerse el rechazo del mayor costo declarado por la suma de \$106.880.482

7.2. Cartones América S.A. \$34.408.696

7.2.1. La DIAN desconoció costos en la suma de \$34.408.696 por compras realizadas por COLOMBINA a Cartones América S.A. De ese valor, rechazó \$17.667.598 por originarse en facturas del año 2000, y los \$16.559.473 restantes, por tratarse de costos no reportados por el tercero.

7.2.2. Frente al desconocimiento de la suma de \$17.667.598, COLOMBINA reiteró los argumentos expuestos en el cargo anterior, en el sentido de que se trata de compras que por error fueron informadas en la relación remitida a la DIAN, y que dichas erogaciones no hicieron parte de los costos del año 2001. Además, aportó las mismas explicaciones y documentos contables.

En cuanto, al rechazo de la suma de \$16.559.473, la contribuyente afirmó que se trata de documentos de cartera que el tercero no le reportó. Además, advirtió que la Administración le ha dado mayor relevancia a la información reportada por el tercero que a la remitida por COLOMBINA.

7.2.3. En primer lugar, se advierte que la discusión del mayor valor del costo por \$17.667.598, se fundamenta en los mismos argumentos y pruebas aportadas por las partes y, que fueron objeto de análisis en el cargo anterior.

Por tanto, la Sala se remitirá a las consideraciones expuestas, y confirmará el rechazo de la suma de \$17.667.598.

7.2.4. En segundo lugar, la Sala encuentra que el mayor valor del costo por \$16.559.473 fue verificado por la Administración con fundamento en el certificado del revisor fiscal del tercero⁵⁵.

Esa prueba contable permitió que la DIAN verificara que COLOMBINA había solicitado como costo un valor superior de las compras realizadas con el tercero en el año 2001.

En este caso, debe darse pleno valor probatorio al certificado del revisor fiscal de Cartones América S.A. porque los valores informados por el tercero no fueron desvirtuados por la contribuyente.

⁵⁴ Fls 2380 c.a.4.

⁵⁵ Fls 1033-1060 c.a.1. Respuesta a requerimiento ordinario de Cartones América S.A.

Todo, porque la sociedad COLOMBINA se limitó a señalar que el valor reportado por Cartones América resulta de documentos de cartera que no le reportó ese tercero, sin soportar probatoriamente su afirmación.

7.2.5. Por consiguiente, debe mantenerse el rechazo del mayor valor del costo por \$16.559.473.

7.3. CALZATODO S.A. \$1.843.047

7.3.1. La Administración desconoció la suma de \$1.843.047 por tratarse de costos derivados de facturas de compra del año 2000.

7.3.2. Por su parte, COLOMBINA reiteró el supuesto error en el reporte de las facturas de compra del año 2000 dentro de los costos del año 2001⁵⁶.

Pero, además, afirmó que el tercero allegó documentos que la sociedad no tenía registrados: la nota de crédito No. 10592 por mercancía devuelta y, la factura 73132 que corresponde a un obsequio que el proveedor ofreció a la sociedad.

7.3.3. La Sala advierte que la discusión sobre la inclusión de las facturas de compra del año 2000 en los costos de 2001, recae sobre los mismos argumentos y pruebas relacionadas en el cargo 7.2. Por tanto, la Sala se remite a las consideraciones expuestas en ese cargo.

Ahora, en cuanto a la afirmación de la actora de que algunos documentos que soportan el valor de las compras informadas por CALZATODO S.A., no fueron remitidos por ese tercero a COLOMBINA, debe señalarse que esa circunstancia no fue demostrada por la contribuyente.

A lo que hay que sumar, que la demandante no soportó con documentos adicionales a su contabilidad, los mayores valores declarados por concepto de costo. Tampoco desvirtuó las pruebas – notas créditos y facturas- aportadas por el tercero como sustento de los costos informados a la DIAN.

Por tanto, se confirma el desconocimiento del mayor valor del costo por \$1.843.047.

7.4. Oglivy y Mather S.A. \$21.908

7.4.1. La Administración desconoció el costo por valor de \$21.908 bajo el argumento de que no fueron reportados por Oglivy y Mather.

7.4.2. La contribuyente sostiene que se trata de una ínfima diferencia, que además no se advierte en su contabilidad, razón por la cual le correspondía probarla al tercero.

7.4.3. Para la Sala, la cuantía del costo no obsta para su desconocimiento, pues, cualquiera que sea su valor, su inclusión dentro de la declaración de renta da lugar a un menor valor a pagar y, en tal sentido, afecta la determinación de la obligación tributaria.

Tampoco es de recibo el argumento de la demandante en el que sostiene que la carga de la prueba del mayor valor del costo -21.908- recae sobre el tercero, porque de conformidad con el artículo 177 del C.P.C. incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen.

Es por eso que en este caso le corresponde a COLOMBINA soportar el mayor valor del costo que llevó a su declaración tributaria, dada su condición de directo interesado en lograr la aceptación fiscal de los mismos para reducir la base gravable de su renta ordinaria.

⁵⁶ Facturas No. 60172 y 61032 de 2000.

Así las cosas, teniendo en cuenta que la sociedad no soportó el mayor valor declarado con documentos adicionales a su contabilidad ni desvirtuó la información reportada por el tercero, se confirma el rechazo del mayor valor del costo por \$21.908.

7.5. Quimerco S.A. \$1.598.357

7.5.1. La Administración encontró que entre la información de compras registrada por COLOMBINA (\$461.375.272) y la reportada por el proveedor Quimerco S.A. (\$459.776.735)⁵⁷ se presentaba una diferencia de \$1.598.357, derivada de descuentos y rebajas en compras que la contribuyente no había registrado en la contabilidad.

7.5.2. La demandante sostiene que este cargo debe desestimarse por cuanto el tercero, al responder uno de los requerimientos de la DIAN, rectificó la existencia de dicha diferencia.

7.5.3. Verificados los antecedentes administrativos, se encuentra que en respuesta al Requerimiento Ordinario No. 210632003000033 del 7 de febrero de 2003⁵⁸, Quimerco S.A. informó las ventas realizadas a COLOMBINA⁵⁹:

“[...]”

| | Venta | IVA | Total |
|----------------------------|--------------------|------------|--------------------|
| Total | 461.375.272 | 73.820.041 | 535.195.313 |
| Descuentos y rebajas | 1.598.537 | | 1.598.537 |
| TOTAL NETO AÑO 2001 | 459.776.735 | | 533.596.776 |

Posteriormente, la DIAN expidió el Oficio 8221064-02-212 del 10 de junio de 2005, en el que le solicitó al tercero que precisara las facturas y los comprobantes de descuentos y rebajas en ventas del año 2001 reportados en la respuesta del citado requerimiento ordinario⁶⁰.

Quimerco S.A. respondió la solicitud de la DIAN, en los siguientes términos⁶¹:

“[...] Las ventas fueron así:

| VALOR | IVA | RETEIVA | RETENCIÓN |
|-------------|------------|------------|------------|
| 461.375.272 | 73.820.043 | 55.365.034 | 15.890.422 |

Adjunto nota crédito 2001-29 por la suma de \$1.598.537.

Este valor fue contabilizado por Quimerco S.A. como un descuento después de conciliar cuentas con COLOMBINA S.A. y teniendo la certeza que este valor no lo van a cancelar.

En la nota crédito adjunta, se indicó:

⁵⁷ FI 1473 c.a.3.

⁵⁸ FI 1471 c.a.3.

⁵⁹ FI 1473 y 1478 c.a. 3.

⁶⁰ FI 450 c.a.2.

⁶¹ FIs 448-449 c.a.2.



| | | |
|---|-------------|--|
| “VENTAS AÑO 2001 | 461.375.272 | |
| CERTIFICADO EXPEDIDO POR COLOMBINA S.A. | 459.776.735 | |
| DIFERENCIA CONCILIADA | 1.598.537 | |

| | | |
|--------------------------------------|-----------|------------|
| REGISTRO CONTABLE | | |
| 417505 DESCUENTOS Y DEVOLUCIONES | 1.598.537 | |
| 130505 CUENTAS POR COBRAR A CLIENTES | | 1.598.537 |
| TOTAL | 1.598.537 | 1.598.537” |

7.5.4. Para la Sala, el tercero no ha rectificado el valor de las compras informado a la DIAN de \$459.776.735.

En efecto, tanto en la primera como en la segunda respuesta, Quimerco S.A. informó a la DIAN la existencia de descuentos y rebajas en ventas del año 2001 por \$1.598.537. Es decir, reconoce que esa suma -1.598.537- debe detrarse del valor de las compras del año 2001.

Todo, porque los descuentos y rebajas son reducciones que hace el vendedor al precio inicialmente facturado. Es por eso que para el comprador – COLOMBINA-los descuentos o rebajas en el precio no constituyen una erogación que pueda llevar como costo de ventas, precisamente, porque ese valor no lo paga.

Adicionalmente, no puede considerarse que la segunda respuesta discrepe de la inicialmente presentada por el tercero, porque aquella tuvo por objeto precisar los valores que previamente había informado a la DIAN por concepto de ventas y, descuentos y rebajas del año 2001.

Tanto es así que en esa respuesta – la segunda- Quimerco S.A. señaló de forma expresa que el valor de \$1.598.537 fue contabilizado como descuento y que tenía la certeza de que esa suma no la iba a pagar COLOMBINA. A tal punto, que adjuntó la nota crédito en la que se verifica el registro contable de esa suma como descuentos y rebajas en ventas del año 2001.

7.5.5. En ese contexto, y teniendo en cuenta que la contribuyente no desvirtuó que la suma de \$1.598.537 corresponde a descuentos y rebajas en ventas, debe confirmarse el rechazo de ese mayor valor del costo.

En consecuencia, prospera el cargo para el apelante.

8. RECHAZO DE DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS \$517.773.000.

8.1. La Administración verificó inconsistencias entre la información reportada por COLOMBINA por concepto de devoluciones y descuentos en las ventas del año 2001.

En concreto, advirtió que la contribuyente, en el libro de contabilidad de estados de resultados registró por devoluciones y rebajas un total de \$44.624.786.991 y, en la declaración tributaria de \$45.142.560.000.

Con fundamento en ello, la DIAN rechazó la diferencia de esos dos valores, esto es, la suma de \$517.773.000, como mayor valor de las devoluciones y descuentos solicitados.

8.2. COLOMBINA sostiene que no existe prueba de que hubiere declarado descuentos y rebajas improcedentes. Afirmó, que es normal que existan diferencias entre la contabilidad y la declaración de renta, en particular, a causa de las provisiones que tienen efectos contables pero no fiscales.

Dijo que en la conciliación contable y fiscal de los descuentos y rebajas del año 2001, aportada como anexo del requerimiento especial, se verifica que “la diferencia surge por la inclusión de pagos realizados en el año 2001 contra la provisión causada en el año anterior y el rechazo de provisiones registradas en el 2001”.

8.3. Examinado el expediente se encuentra que la conciliación contable aportada por la actora, explica la diferencia advertida por la Administración, en los siguientes términos⁶²:
“Conciliación del renglón 29 (IR) Devoluciones, descuentos y rebajas.

| | |
|--|-----------------|
| Saldos en libros de contabilidad | 44.624.786.991 |
| Mas: | |
| Deducción por pagos realizado en el año contra provisión de años anteriores | 3.742.698.489 |
| Menos: | |
| Rechazo de costos y gastos por provisiones causadas en el año 2001 | (3.224.925.920) |
| Valor declarado renglón 29 (IR) | 45.142.559.560 |

En el recurso de reconsideración, COLOMBINA aclaró los valores que se reflejan en la anterior conciliación:

“1) Un crédito por valor de \$3.224.925.920 que corresponde a los descuentos provisionados por COLOMBINA en el año 2001⁶³ (como bien lo sabe la DIAN, las provisiones, por regla general -y esta no es la excepción-, no tienen aceptación fiscal), y

2) Como débito, la suma de \$3.742.698.489, que corresponde a descuentos efectivamente otorgados por COLOMBINA en el año 2001, a aquellos clientes especiales con los que tienen convenios de descuentos condicionados”.

Esas mismas cifras fueron certificadas por el revisor fiscal de la sociedad⁶⁴.

8.4. La Sala considera que la conciliación contable y el certificado de revisor fiscal no son pruebas suficientes para desvirtuar la irregularidad advertida por la Administración – falta de soporte de los mayores valores declarados por descuentos y rebajas-, porque se limitan a relacionar las cifras sin anexar los documentos contables respectivos.

Ello, no obstante de que el hecho que dio lugar a la glosa analizada fue precisamente la falta de soporte contable de una parte de los valores declarados por descuentos y rebajas -\$517.773.000-.

Súmese a lo anterior, que en las pruebas aportadas por la contribuyente se observa que los saldos registrados en la contabilidad se ven afectados por provisiones por descuentos por convenios con algunos clientes (lo resta por no ser deducibles fiscalmente), y con descuentos efectivamente otorgados por COLOMBINA con esos clientes (lo suma), sin aportar la prueba de tales convenios de descuentos ni las facturas donde constan los descuentos efectivamente otorgados.

En este caso, ante el cuestionamiento que hizo la DIAN de las diferencias existentes entre la declaración de renta y los libros de contabilidad de la contribuyente, le correspondía a COLOMBINA demostrar que cada una de las partidas estaba debidamente respaldadas, con documentos que fueron idóneos para ese fin. Sin embargo, la falta de actividad en tal sentido, impidió que se pudiera dar pleno valor a los datos registrados en la declaración tributaria.

⁶² FI 2853 de c.a.3.

⁶³Transcripción de pie de página: “Mi representada tiene convenios de descuentos condicionados con algunos de sus más importantes clientes, por lo que a lo largo del año se reconoce contablemente como una provisión en tanto se conoce a ciencia cierta si el cliente de que se trata obtuvo el descuento”.

⁶⁴ FI 904 c.p. 1b.

Así las cosas, al no encontrarse debidamente soportado los mayores valores por descuentos y rebajas declarados por el contribuyente, debe mantenerse el rechazo de la suma de \$517.773.000, razón por la cual procede el cargo para el apelante.

9. PROCEDENCIA DE DEDUCCIONES POR CUOTAS DE SOSTENIMIENTO DE ASOCIACIONES GREMIALES Y DE CLUBES \$159.124.803.

9.1. La DIAN rechazó deducciones por pagos de las cuotas de clubes y asociaciones por considerar que no hacen parte del giro ordinario de los negocios de COLOMBINA, ni son necesarios para que esa sociedad produzca renta.

9.2. Según la sociedad, el pago de afiliaciones y cuotas de sostenimiento a la ANDI⁶⁵, ANALDEX⁶⁶, BYINGTONG⁶⁷, IAC⁶⁸, CCCA⁶⁹, COLCINTUR⁷⁰, ORGANIZED KASHRUS LABORATORIES⁷¹, NATIONAL CONFECTIONERS ASSOCIATION⁷², DESENCARGA⁷³, CEAL⁷⁴, CLM⁷⁵, son necesarias para la sociedad, porque la vinculación a dichas entidades le permite mejorar su posición en el mercado nacional e internacional, su productividad y eficiencia a nivel gremial.

Además, que el pago de cuotas de sostenimiento de clubes ayuda a crear escenarios para la celebración de negocios que contribuyen al desarrollo de la actividad productora de renta de la compañía.

Y, consideró que, en este caso, debería aplicarse el criterio expuesto en la sentencia proferida en los expedientes Nos. 13631 y 14122, en la que se aceptó la deducción de la contribución a la superintendencia.

9.3. El artículo 107 *ibídem* establece como presupuestos para que los gastos sean deducibles: (i) la relación de causalidad (ii) la necesidad y (iii) la proporcionalidad⁷⁶.

La relación de causalidad atiende a que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal, de origen - efecto, con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que, en todo caso, le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtenerla y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto⁷⁷.

El gasto es necesario cuando es el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta, y el acostumbrado en la respectiva actividad productora de renta.

⁶⁵ Asociación Nacional de Industriales.

⁶⁶ Asociación Nacional de Exportadores.

⁶⁷ Entidad que presta servicios nacionales e internacionales de información empresarial, crediticia y de gestión de cartera vencida.

⁶⁸ Instituto Colombiano de Codificación y Automatización Comercial.

⁶⁹ Cámara de Comercio Colombo Americana.

⁷⁰ Cámara de Comercio, Industria y Turismo en España.

⁷¹ Comunidad judía que tiene gran impacto en la industria de alimentos.

⁷² Asociación de comercio a nivel mundial.

⁷³ Entidad de naturaleza gremial que agrupa transportadores y grandes empresas generadoras de carga.

⁷⁴ Consejo Empresarial de América Latina.

⁷⁵ Consejo de Profesionales de Gerencia de la Cadena de Suministros.

⁷⁶ Sobre el alcance de los requisitos para que las deducciones sean procedentes, la Sala se pronunció en Sentencia de octubre 13 de 2005, expediente 13631.

⁷⁷ Entre otras, las sentencias de 25 de septiembre de 1998, Exp. 9018, C.P. Dr. Delio Gómez Leyva, de 13 de octubre de 2005, Exp. 13631, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 2 de agosto de 2006, Exp. 14549, C.P. Dra. Ligia López Díaz, de 12 de diciembre de 2007, Exp. 15856, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y 24 de julio de 2008, Exp. 16302, C.P. Dra. Ligia López Díaz.

El requisito de la necesidad del gasto debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera, basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo. La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir, se puede realizar en forma esporádica pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea "comercialmente necesaria", según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva.

La proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso, de conformidad con la actividad lucrativa que se lleve a cabo y con la costumbre comercial⁷⁸ para el sector, de manera que para fijar el alcance de la norma en estudio debe tenerse en cuenta que los gastos sean reiterados, uniformes y comunes, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también los debe caracterizar.

Como lo señaló la Sala en la sentencia del 10 de marzo de 2011⁷⁹, tanto la necesidad como la proporcionalidad deben medirse con criterio comercial y, para el efecto, el artículo 107 del E.T. dispone dos pautas o criterios. El primero, que la expensa se mida teniendo en cuenta que sea una expensa de las normalmente acostumbradas en cada actividad. El segundo, que la ley no la limite como deducible.

9.4. En este caso, los valores solicitados en deducción por el contribuyente, y desconocidos por la Administración por la falta de cumplimiento del requisito del artículo 107 del E.T., son los siguientes⁸⁰:

| Concepto | Valor |
|--|---------------------------|
| Asociación Nacional de Industriales – ANDI- | \$54.198.254 |
| Asociación Nacional de Exportadores – ANALDEX- | \$14.960.000 |
| Organized Kashrus Laboratories | \$10.404.000 |
| Byingtong | \$10.354.500 |
| Instituto Colombiano de Codificación –IAC- | \$5.560.000 |
| National Confectioners Asociation | \$3.396.726 |
| Council Logist –CLM- | \$2.762.592 |
| Colcintur | \$2.876.663 |
| Defensa Transporte de Carga – DESENCARGA | \$2.196.000 |
| Cámara de Comercio de Colombo Americana –CCCA- | \$2.640.000 |
| Consejo Empresarial AME-LATIN –CEAL. | \$2.196.000 ⁸¹ |
| Club Farallones de Cali | \$7.901.545 |
| Otros pagos menores a \$2.000.000 | \$39.678.523 |
| Total | \$159.124.803 |

⁷⁸ Sobre la costumbre mercantil el artículo 3º del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contrarie manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior'.

⁷⁹ C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente 17075.

⁸⁰ Esta relación se encuentra en la respuesta al requerimiento especial, sin que el pago de los conceptos incluidos en el listado hubiere sido controvertido por la DIAN (FI. 3508-3509 c.a.5) Por el contrario, estos fueron verificados por la Administración en el anexo de la declaración de renta (LOR – FI 413 c.a 2)

⁸¹ El valor total de los pagos realizados a las anteriores asociaciones gremiales es de \$111.545.000.

9.5. En relación con el pago de afiliaciones y cuotas de sostenimiento de asociaciones gremiales, la Sala ha señalado que sí son deducibles⁸², porque esos pagos se fundamentan en las buenas prácticas empresariales que se han venido generalizando y ejecutando de manera notoria al punto que el mismo legislador ya las trata como expensas deducibles⁸³.

Es por eso que resulta procedente que COLOMBINA solicite la deducción de esta expensa, pues, no puede perderse de vista que de acuerdo con su objeto social y el de los citados gremios, la afiliación a esas asociaciones gremiales es comercialmente necesaria para el desarrollo de su objeto social.

En consecuencia, se acepta la deducción por valor de \$111.545.0000.

9.6. Para la Sala las cuotas de sostenimiento de clubes no cumplen con los requisitos exigidos para que las erogaciones sean deducibles en el impuesto de renta.

Si bien la sociedad afirma que el pago de esa erogación ayuda a crear escenarios para la celebración de negocios, lo cierto es que en el expediente no se encuentra probada su injerencia en la productividad de la sociedad, ni que la expensa se hizo en cumplimiento de las obligaciones inherentes a la buena gestión empresarial, lo que demostraría que es necesaria para la actividad productora de renta de la empresa.

En este caso, no es procedente aplicar la posición jurisprudencial expuesta en las sentencias del 13 de octubre de 2005 (expedientes Nos. 13631 y 14122)⁸⁴, en las que se aceptó la deducibilidad del pago de la contribución a la superintendencia de sociedades, porque a diferencia de la erogación por cuotas de sostenimiento de clubes, el pago de ese tributo constituye una expensa necesaria para los entes comerciales sometidos al control y vigilancia de la citada superintendencia.

Al no encontrarse probado que la erogación por cuota de sostenimiento de clubes reúne todos los presupuestos del artículo 107 del Estatuto Tributario, no procede la deducción por valor de \$7.901.545.

9.7. Respecto de la deducción por pagos menores a \$2.000.000, la Sala considera que es improcedente toda vez que no existe claridad del concepto de tales pagos, como tampoco la injerencia que tienen en la actividad productora de renta de la sociedad.

Por tanto, se rechaza la deducción por \$39.678.523.

9.8. En consecuencia, la Sala rechaza deducciones por cuotas de sostenimiento de clubes de \$7.901.545 y por pagos menores a \$2.000.000 en la suma de \$47.580.000 y, acepta las referentes a pagos de afiliación de asociaciones gremiales por valor de \$111.545.000.

10. FALSA MOTIVACIÓN.

Con fundamento en las consideraciones expuestas, la Sala concluye que los actos demandados no se encuentran viciados de falsa motivación, toda vez que la decisión administrativa no se fundó en

⁸² Sentencia del 3 de julio de 2013, C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente No. 17422.

⁸³ El artículo 57 de la Ley 1430 de 2010, que modificó el artículo 116 del E.T., dispuso en el párrafo que “Las cuotas de afiliación pagadas a los gremios serán deducibles del impuesto de renta”. En la citada providencia se precisó que no se trata de aplicar de forma retroactiva lo dispuesto en esta norma, sino de admitir que la citada ley tuvo en cuenta la práctica de las empresas de afiliarse a los gremios de la rama industrial, comercial o de servicios a la que pertenecen.

⁸⁴ C.P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

razones simuladas o contrarias a la realidad, sino en pruebas directas, aportadas legalmente al proceso, que no fueron desvirtuadas por COLOMBINA.

11. SANCIÓN POR INEXACTITUD \$308.986.000

11.1. Para la demandada se debe declarar la procedencia de la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente omitió ingresos y el registro de compras, y solicitó costo de ventas, deducciones y, devoluciones y descuentos inexistentes, conducta que se encuentra tipificada como inexacta en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

11.2. En concordancia con lo expuesto, se modificará la sanción por inexactitud impuesta sobre la deducción por afiliación a gremios, aceptada en la presente providencia.

11.3. Respecto de la procedencia de la sanción por inexactitud sobre las glosas rechazadas en esta providencia, se hacen las siguientes precisiones:

11.2.1. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

11.2.2. Teniendo en cuenta que el demandante no demostró que no omitió ingresos ni el registro de compras y, ni que la totalidad de los costos de ventas, deducciones y, descuentos y rebajas cumplieran con los requisitos exigidos por las normas tributarias para su procedencia, debe mantenerse respecto de los valores no aceptados la sanción por inexactitud impuesta en los actos demandados.

11.2.3. Para la Sala, es claro que no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable porque, como se observó, las pretensiones del demandante se despacharon desfavorablemente por falta de prueba.

11.2.4. En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas haya inducido a la actora apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados por los valores no aceptados en esta providencia.

11.2.5. Ahora bien, la Sala precisa que para imponer la sanción por inexactitud no se requiere probar que el contribuyente haya actuado con ánimo defraudatorio, pues la infracción se tipifica simplemente por la realización de los supuestos fácticos establecidos en el artículo 647 del E.T.⁸⁵.

12. CONCLUSIÓN

1.2.1. De conformidad con lo expuesto, la Sala revocará la sentencia de primera instancia, para en su lugar, declarar la nulidad parcial de los actos demandados.

Pero, se reiterará los numerales 5 y 6 de esa providencia, concernientes al archivo del expediente y al rechazo de la condena en costa, que además, no fue objeto de discusión por la demandante.

1.2.1. En consecuencia, la Sala procederá a practicar una nueva liquidación del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2001, para aceptar deducciones por afiliaciones a gremios por \$111.545.000 y reducir la sanción por inexactitud en la suma de \$246.521.000, tal y como se refleja en la siguiente liquidación.

⁸⁵ En igual sentido, se pronunció la Sala en sentencia del 22 de marzo de 2011, C.P. Hugo Fernando Bastidas, expediente No. 17152.

| CONCEPTOS | VALOR PRIVADA | RESOLUCION DEL RECURSO | C. E |
|---|-----------------|------------------------|-------------------------------|
| TOTAL PATRIMONIO BRUTO | 269.633.663.000 | 269.633.663.000 | 269.633.663.000 |
| TOTAL PASIVO | 150.484.444.000 | 150.484.444.000 | 150.484.444.000 |
| TOTAL PATRIMONIO LIQUIDO | 119.149.219.000 | 119.149.219.000 | 119.149.219.000 |
| VENTAS BRUTAS | 353.145.448.000 | 353.169.455.000 | 353.169.455.000 ⁸⁶ |
| SERVICIOS, HONORARIOS Y COMISIONES | 1.944.987.000 | 1.944.987.000 | 1.944.987.000 |
| INTERES Y RENDIMIENTO FINANCIERO | 5.053.591.000 | 5.053.591.000 | 5.053.591.000 |
| DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES | 3.448.000 | 3.448.000 | 3.448.000 |
| OTROS INGRESOS DISTINTOS DE LOS ANTERIORES | 6.949.768.000 | 6.949.768.000 | 6.949.768.000 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS | 367.097.242.000 | 367.121.249.000 | 367.121.249.000 |
| DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y REBAJAS | 45.142.560.000 | 44.624.787.000 | 44.624.787.000 ⁸⁷ |
| DIVIDENDOS Y PARTICIPACIONES | 3.448.000 | 3.448.000 | 3.448.000 |
| OTROS INGRESOS NO COSTITUTIVOS DE RTA NI GANANCIA OCACIONAL | 258.688.000 | 258.688.000 | 258.688.000 |
| TOTAL INGRESOS NETOS | 321.692.546.000 | 322.234.326.000 | 322.234.326.000 |
| COSTOS DE VENTA (PARA SISTEMA PERMANENTE) | 218.649.138.000 | 218.504.386.000 | 218.504.386.000 ⁸⁸ |
| OTROS COSTOS (INCL COSTO ACT PEC Y OTROS DIST DE LOS ANT) | 308.147.000 | 308.147.000 | 308.147.000 |
| TOTAL COSTOS | 218.957.285.000 | 218.812.533.000 | 218.812.533.000 |
| OTRAS DEDUC (SERVICIOS PUBLICOS, FLETES, SEGUROS, IMP ETC) | 59.003.654.000 | 58.844.529.000 | 58.956.074.000 ⁸⁹ |
| TOTAL DEDUCCIONES | 97.236.435.000 | 97.077.310.000 | 97.188.855.000 |
| RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO | 5.498.826.000 | 6.344.483.000 | 6.232.938.000 |
| RENTA PRESUNTIVA | 5.768.757.000 | 5.768.757.000 | 5.768.757.000 |
| TOTAL RENTAS EXENTAS | 0 | 0 | 0 |
| RENTA LIQUIDA GRAVABLE | 5.768.757.000 | 6.344.483.000 | 6.232.938.000 |
| IMPUESTO SOBRE RENTA GRAVABLE | 2.019.065.000 | 2.220.569.000 | 2.181.528.000 |
| OTROS DESCUENTOS TRIBUTARIOS | 453.304.000 | 453.304.000 | 453.304.000 |
| IMPUESTO NETO DE RENTA | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| TOTAL IMPUESTO NETO DE RENTA | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| TOTAL IMP A CARGO/IMP GENERADO POR OPERACIONES GRAV | 1.565.761.000 | 1.767.265.000 | 1.728.224.000 |
| RENDIMIENTOS FINANCIEROS | 5.139.000 | 5.139.000 | 5.139.000 |
| ARRENDAMIENTOS | 117.000 | 117.000 | 117.000 |
| AUTORRETENCIONES | 3.527.397.000 | 3.527.397.000 | 3.527.397.000 |
| TOTAL RETENCIONES AÑO GRAVABLE | 3.532.653.000 | 3.532.653.000 | 3.532.653.000 |

⁸⁶ Se mantiene la adición de ingresos por \$26.007.000

⁸⁷ Se mantiene el rechazado de devoluciones, descuentos y rebajas por \$517.773.000.

⁸⁸ Se mantiene el rechazo de costos de ventas por \$144.752.000.

⁸⁹ Se acepta la deducción por cuotas de asociaciones gremiales por \$111.545.0000 y se mantiene el rechazo por cuotas de sostenimiento de clubes \$7.901.545 y por pagos menores a \$2.000.000 en la suma de \$47.580.000

| | | | |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|
| MAS SANCIONES | 0 | 308.986.000 | 246.521.000 |
| TOTAL SALDO A PAGR | 0 | 0 | 0 |
| O TOTAL SALDO A FAVOR | 1.966.892.000 | 1.456.402.000 | 1.557.908.000 |

LIQ. SANCION C.E.

| | |
|---|-------------------------|
| Impuesto a cargo CE | 1.728.224.000 |
| Total Retenciones | 3.532.653.000 |
| V/R impuesto a cargo menos retenciones | 1.804.429.000 |
| Saldo a favor del contribuyente | 1.966.892.000 |
| BASE (diferencia saldos a favor del contribuyente y liquidación CE) | 162.463.000 |
| | 8.387.750 ⁹⁰ |
| BASE | 154.075.250 |
| | 160% |
| SANCIÓN: | 246.521.000 |

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

FALLA

1. REVÓCASE la sentencia del 3 de septiembre de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. La sentencia quedará así:

“1. DECLARÁSE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial de Revisión No. 210642005000003 del 20 de junio de 2005 y de la Resolución No. 21012006900001 del 17 de julio de 2006, en lo relacionado con la deducción por cuotas por asociaciones gremiales.

Como consecuencia de la anterior declaración, y a título de restablecimiento del derecho, se ordena que el impuesto de renta del año gravable 2001 a cargo de la sociedad COLOMBINA S.A. corresponde al liquidado en la parte motiva de esta providencia

2. ORDÉNASE el archivo del expediente objeto de la controversia.

3. NEGAR la condena en costas, solicitada en la demanda”.

⁹⁰En concordancia con lo determinado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración se excluye de la base de la sanción por inexactitud, el impuesto derivado por la presunción de ingresos de que trata el artículo 760 del E.T. (\$8.387.750). FI 65-66 c.a.2.



2. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Miryam Rojas Corredor, de conformidad con el poder que obra en el folio 17 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ