

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



**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**

**Bogotá D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil dieciséis (2016)**

**Referencia:** ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO

**Radicación:** 08001-23-31-000-2010-00189-01 (20052)

**Demandante:** SAFIMED LTDA.

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN

**Temas:** RENTA 2006.

## **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

---

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandante, contra la sentencia del 31 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

### **1. ANTECEDENTES**

#### **1.1 Hechos de la demanda**

La sociedad SAFIMED LIMITADA presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2006, el 17 de abril de 2007, en la que registró un saldo a pagar de \$2.448.000, corregida mediante la declaración presentada el 27 de septiembre de 2007 que aumentó el saldo a pagar a \$6.794.000.

El 26 de julio de 2007, la DIAN expidió el auto de inspección tributaria No. 02063200700087 en el que se ordena la práctica de visita a la sociedad actora, para verificar la exactitud de la declaración.



El 8 de mayo de 2008, la DIAN profirió el Requerimiento Especial No. 02063200800075 en el que propuso modificar la declaración presentada.

Previa respuesta al requerimiento especial, el 29 de octubre de 2008, la DIAN profirió la Liquidación Oficial de Revisión No. 02064200800071 en la que modificó la declaración presentada de la siguiente forma:

- Declarar improcedente la deducción por castigo de cartera por \$1.476.894.938.
- Declarar improcedente la deducción por gastos operacionales de venta por \$534.768.000
- Declarar improcedente la deducción por impuesto de industria y comercio por \$1.370.000.
- Declarar improcedente la deducción de otras deducciones gravamen a los movimientos financieros por \$7.726.255.
- Declarar improcedente la declaración de corrección según formulario No. 1106602043306 del 13 de agosto de 2008.
- Para la determinación de la renta líquida gravable tomar el sistema de depuración ordinario por ser la base mayor que por el sistema especial de comparación patrimonial.
- Reliquidar la sobretasa por el año 2006 correspondiente al 10% del impuesto sobre la renta gravable determinado y fijado en \$62.273.000
- Liquidar la sanción de inexactitud por \$1.096.006.000.

Las modificaciones efectuadas dieron origen a un mayor valor por impuesto a cargo de \$685.004.000 y por sanción por inexactitud de \$1.096.006.000.

El 31 de diciembre de 2008, el demandante interpuso recurso de reconsideración, que fue resuelto mediante la Resolución No. 900230 del 12 de noviembre de 2009, confirmando la liquidación oficial impugnada.

## 1.2 Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

*“1) Declarar nulos los siguientes actos administrativos:*

*- La LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 020642000800071 de fecha 29 de OCTUBRE de 2008, al contribuyente SAFIMED LIMITADA, con NIT 823.002.627, expedida por la División de Liquidación Tributaria de la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Barranquilla.*

*- La Resolución No. 900230 de fecha 12 de noviembre de 2009, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración, interpuesto contra la LIQUIDACIÓN OFICIAL DE REVISIÓN No 020642000800071 de fecha 29 de OCTUBRE de 2008, al contribuyente SAFIMED LIMITADA, con NIT 823.002.627.*

*2).- Que como consecuencia de lo anterior y como restablecimiento del derecho, se declare en firme la declaración de renta, identificada con el stiker 910001150717 de fecha 27 de septiembre de 2007, por el año gravable de 2006, presentada por el contribuyente SAFIMED LIMITADA, con NIT 823.002.627.*

## **1.3 Normas violadas y concepto de violación**

El demandante citó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 146, 177-2, 647, 688, 703, 711, 730 [6], 742, 743, y 779 del Estatuto Tributario; 1º del Código Contencioso Administrativo; 6º del Código de Procedimiento Civil; y 81 de la Ley 962 de 2005.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

### **De la investigación tributaria adelantada**

En la investigación adelantada por la DIAN se vulneró el artículo 29 de la Constitución Política, el artículo 684 del Estatuto Tributario y el artículo 81 de la Ley 962 de 2005, por las siguientes razones:

El artículo 81 de la Ley 962 de 2005 exige la acreditación, por lo menos de forma sumaria, de la veracidad de los hechos denunciados, lo que no se ha demostrado en el proceso, por lo que si no existía esa prueba, no podía iniciarse investigación y mucho menos proferir el Auto de Apertura 020632007000524 del 6 de junio de 2007.

La Administración determinó que el actor no incurrió en irregularidades de tipo formal, en consecuencia, al abrir la investigación se vulneraron los

artículos 29 de la Constitución Política, 684 del Estatuto Tributario y 81 de la Ley 962 de 2005.

Por otra parte, la DIAN profirió el auto de inspección tributaria No. 02063200700087 del 26 de julio de 2007, sin justificación, ya que no indicó las razones por las cuales se decretaba la prueba.

Tampoco indicó los hechos materia de prueba y comisionó a tres funcionarios, pero la visita la practicó uno solo, a pesar de que el artículo 779 del Estatuto Tributario exige una pluralidad de funcionarios.

Además, en el auto de inspección no figura constancia de notificación y mediante documento independiente se solicitan documentos, libros de contabilidad y estados financieros, lo que demuestra a todas luces, la intención de practicar una inspección contable.

Así, el funcionario que practicó la inspección tributaria solicitó e inspeccionó los libros de contabilidad, sus auxiliares y sus registros, así como los estados financieros, tal como quedó consignado en el acta de inspección, es decir, que practicó una inspección contable dentro de la inspección tributaria sin la responsabilidad de un contador y dichas pruebas sirvieron de soporte probatorio para el acta, desconociendo el artículo 271 de la Ley 223 de 1995 según el cual, “las inspecciones contables deben ser realizadas bajo la responsabilidad de un contador”.

La DIAN vulneró el artículo 688 del Estatuto Tributario (competencia para la actuación fiscalizadora) por cuanto la DIAN mediante auto de verificación o cruce del 12 de septiembre de 2008, comisionó a tres funcionarios para practicar una visita a la sociedad actora, sin indicar en forma específica el objeto de la diligencia. Además, concedió un término de cinco días hábiles para el desarrollo de la misma.

Según el acta DT 2006 2007 000524 que se notificó el 16 de septiembre de 2008, la visita se practicó por un solo funcionario, que la inició el 22 de septiembre de 2008 y la terminó el 25 de septiembre de 2008, excediendo el término de comisión otorgado.

## **Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.**

La DIAN confunde las deudas de dudoso o difícil cobro del artículo 145 del Estatuto Tributario con las deudas manifiestamente perdidas del artículo 146 ib. El reglamento consagrado en el Decreto 187 de 1975 art. 72 se refiere a las primeras y no a las segundas, es decir, reglamenta lo relacionado con la provisión individual para deudas de difícil cobro pero no tiene nada que ver con las deudas manifiestamente perdidas. Por esta misma razón la sociedad SAFIMED LTDA, no tiene que cumplir los requisitos que se establecen en el reglamento sino los que señala el artículo 146 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, basta que la sociedad demuestre que descargó las deudas durante el año gravable, la realidad de la deuda, que se justifique su descargo y se pruebe que las mismas se originaron en operaciones productoras de renta, lo cual se encuentra acreditado con los documentos y registros contables.

No puede la DIAN argumentar que si las facturas no son cobrables por el proceso ejecutivo, se pueda por el proceso ordinario, ya que el cobro de la obligación sin título ejecutivo es incierto y condenado a fracasar.

## **Procedencia de los costos y deducciones declarados**

Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables, la Ley 383 de 1997 adicionó al Estatuto Tributario el artículo 177-2 según el cual: *“en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f) y g) del artículo 617 y 618 del Estatuto Tributario.*

Tratándose de documentos equivalentes se deberá cumplir con los requisitos contenidos en los literales b), d), e) y g) del artículo 617 del Estatuto Tributario.



Se debe tener en cuenta que a la fecha no se ha expedido la reglamentación a que aluden el párrafo del artículo 506 ib, y el último inciso del artículo 177-2 ib, por tanto, la obligación de los responsables del régimen simplificado de entregar copia de su registro en el RUT en la primera venta y correlativamente de exigirla por parte de los compradores, se encuentra en suspenso.

Así, si el documento elaborado por el comprador cumple con los requisitos formales establecidos en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 o en el Decreto 3050 de 1997, pero el vendedor no está inscrito en el régimen simplificado, no puede la DIAN desconocer los costos, deducciones o impuestos descontables por este solo hecho, en razón a que esta circunstancia no está contemplada en el artículo 177-2 como causal de rechazo.

### **Improcedencia de la sanción por inexactitud impuesta.**

No se puede sancionar con inexactitud cuando las pruebas en que se apoyó la DIAN para proferir los actos demandados, se obtuvieron con violación del debido proceso y con violación de los artículos 6, 185 y 289 del C.P.C. y 681, 684, 742, 743 y 744 del Estatuto Tributario.

La DIAN no demostró que el valor de los costos y gastos declarados y consistentes en gastos operacionales por \$534.768.000 fueran inexistentes. Además, no realizó las verificaciones y cruces respectivos con los

beneficiarios para comprobar dichos valores, sino que trasladó la carga de la prueba al contribuyente para que probara los hechos.

La Administración no dio aplicación al artículo 743 del Estatuto Tributario, como tampoco valoró los argumentos de la actora aportados en la respuesta a los requerimientos ordinario y especial.

Afirmar como lo hace la DIAN que los costos y gastos declarados son inexistentes, es faltar a la verdad y desconocer la relación costos – actividad económica de la actora y más aún es desconocer el principio de la verdad real sobre la verdad formal, la realidad es que la demandante incurrió en dichos costos y la presunción de ellos son las facturas aportadas con ocasión de la inspección tributaria y la visita de verificación de los hechos.

### **Requerimiento especial como requisito previo de la liquidación.**

El requerimiento especial del 8 de mayo de 2008 fue expedido con fundamento en pruebas que no tienen validez por ser obtenidas con violación al artículo 29 de la Constitución Política, el artículo 6º del C.P.C. y 684 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

Inició la investigación tributaria con base en una denuncia anónima que no fue acompañada de prueba sumaria que respalde la iniciación de la misma.

Se sustentó en pruebas allegadas ilegalmente con ocasión del auto de inspección tributaria, como fue desarrollar una inspección contable sin autorización.

## **1.4 Oposición**

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

Propuso la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, en relación con lo expuesto en la demanda, por cuanto en el recurso de reconsideración la actora no expuso los motivos de violación referentes a la nulidad por violación de las siguientes normas: artículos 29 de la Constitución Política, 1º del Código Contencioso Administrativo, 6º del Código de Procedimiento Civil, 81 de la Ley 962 de 2005, 146, 688, 703, 711, 730 [6], 742, 743, 779, del Estatuto Tributario y 2 y 3 del Decreto 1766 de 2004, en consecuencia, la DIAN no tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa frente a los nuevos argumentos planteados en la demanda.

En cuanto a la alegada práctica de pruebas por fuera de los términos establecidos, se observa lo siguiente:

La diligencia de verificación fue ordenada por la DIAN, a solicitud del contribuyente SAFIMED LIMITADA, con la finalidad de verificar los

argumentos expuestos en el memorial de respuesta al requerimiento especial del 8 de mayo de 2008.

En la visita efectuada se verificaron los documentos que el contribuyente solicitó se inspeccionaran, por lo que mal puede ahora pretender enervar los efectos de la diligencia ante los resultados contrarios a sus intereses.

Las facultades de investigación de la División de Fiscalización se encuentran previstas en los artículos 684 y 688 del Estatuto Tributario. En desarrollo del programa DT- DENUNCIA DE TERCEROS, la DIAN inició la correspondiente investigación, por lo que resultan indiferentes las motivaciones que tuvo para la apertura del expediente, siendo lo relevante los resultados obtenidos.

En cuanto a la pluralidad de funcionarios necesaria para la práctica de la inspección tributaria, argumentada por la demandante, la demandada señaló que el artículo 779 del Estatuto Tributario no establece que la diligencia de inspección debe ser practicada por “una pluralidad de funcionarios”, por lo que no se puede alegar una causal de nulidad inexistente.

Respecto al argumento del demandante según el cual, la práctica de la inspección tributaria se limitó al examen de los libros de contabilidad, por lo que, en realidad, se trató de una inspección contable, señaló que en desarrollo de la prueba se estimó necesario el análisis de los soportes contables de las deducciones declaradas, tarea que sólo se podía desarrollar

sobre la contabilidad del contribuyente. Además, el funcionario comisionado para efectuarla era un profesional en ciencias contables.

En relación con la alegada violación al artículo 145 del Estatuto Tributario, por cuanto la DIAN confundió los conceptos de deudas de difícil cobro con las manifiestamente perdidas, precisó que esta afirmación es errada, pues en la liquidación oficial de revisión se rechazaron deducciones por \$1.476.894.938, contabilizadas como castigo de cartera, exclusivamente por no cumplir con los requisitos contemplados en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

Según el demandante, en la liquidación oficial de revisión se amplió el fundamento de rechazo a las causales del artículo 146 ib, toda vez que en el requerimiento especial se limitó a que en las facturas no se indica que se trata de “factura cambiaria de compraventa” y que omiten los requisitos de los artículos 773, 774 y 776 del Código de Comercio, circunstancia que no es cierta por cuanto en el requerimiento especial no se hizo alusión a si los documentos con los que se pretendió probar la deducción eran o no facturas de venta, argumento que fue planteado únicamente por el contribuyente y, por otra parte, en la liquidación oficial se excluyó expresamente la deducción por castigo de cartera, exclusivamente por no cumplir con los requisitos previstos en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

En cuanto a la alegada violación del artículo 177-2 del Estatuto Tributario, señaló que independientemente del incumplimiento de los requisitos de las facturas que fueron allegadas por el actor como prueba de su dicho, el

funcionario de conocimiento no pudo otorgarles a los soportes contables el valor probatorio que la norma prevé, por cuanto la suma de \$534.768.000 listada como pagos de terceros en la cuenta 539530 “servicio arriendo y puntos de venta”, no correspondía al concepto de ‘comisiones”, aducido en la respuesta a un requerimiento ordinario.

De igual forma, todos los contratos de arrendamiento fueron elaborados el mismo día (1º de enero de 2006), sin que en ellos se identificara la dirección del inmueble; asimismo, sólo aparecían registrados en el RUT seis (6) de los cuarenta y cuatro (44) arrendadores, correspondiendo la cédula de ciudadanía de uno de ellos a otra persona. Además, todas las cuentas de cobro fueron emitidas por el declarante, con fecha 30 de marzo de 2006.

Situación similar acontecía con los pagos identificados en el libro auxiliar por concepto de aseo de locales comerciales, en el que aparecen tres (3) casos que correspondían a personas distintas y cincuenta y nueve (59) a personas no inscritas en el RUT, a pesar de exigirlo el artículo 177-2 del Estatuto Tributario. Además, no se evidenció la existencia de los establecimientos de comercio.

En cuanto a la alegada falta de correspondencia entre la declaración, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, el actor expuso similares argumentos a los manifestados para oponerse al cargo de violación al artículo 145 del Estatuto Tributario, esto es, que el fundamento de estos actos administrativos lo constituyó la violación de esta norma y no el hecho

de si los documentos aportados para probar la deducción tenían el carácter de factura de compraventa.

## **1.5 Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante sentencia del 31 de agosto de 2012, denegó las súplicas de la demanda. Los fundamentos de la decisión se resumen así:

**Violación del artículo 29 de la Constitución Política y los artículos 1º del C.C.A., 6º del C.P.C., 688 y 779 del Estatuto Tributario y 81 de la Ley 962 de 2005.**

El a quo precisó que la actora en la vía gubernativa no planteó los argumentos traídos en sede judicial para sustentar el cargo analizado, pues su defensa estuvo direccionada, en lo esencial, a controvertir las razones por las cuales debía revocarse el rechazo de la deducción por castigo de cartera, tal como se advierte en el recurso de reconsideración.

Sin embargo, ello no es óbice para que pueda acometerse el estudio del cargo, pues conforme a reiterada jurisprudencia del Consejo de Estado, en la jurisdicción se pueden presentar nuevos y mejores argumentos para desvirtuar la legalidad de la actuación censurada, pues si lo que la ley pretendiera al acudir a esta sede judicial fuera la reproducción de los

argumentos expuestos en la vía gubernativa, exigiría copia de los recursos interpuestos en lugar de exigir la demanda con los requisitos del Código Contencioso Administrativo.

Por consiguiente, no prospera la excepción propuesta por la demandada.

En cuanto al cargo en concreto, se tiene que la demandante adujo que la actuación tributaria adelantada por la DIAN se llevó a cabo con pruebas obtenidas de forma ilegal, por cuanto no se acreditaron, al menos sumariamente, los hechos materia de la denuncia anónima.

El Tribunal desestimó el anterior argumento, por considerar que precisamente la denuncia de terceros se enmarca dentro de las amplias facultades de investigación y fiscalización de la DIAN, con el objetivo de probar, más allá de la certeza, la veracidad o la realidad de los hechos que justifican las declaraciones del contribuyente y el cumplimiento de los demás supuestos legales para legitimar el tributo declarado.

Por otra parte, la actora durante la investigación, tuvo la posibilidad de contradecir las informaciones suministradas por terceros, respecto al asunto discutido.

En cuanto al argumento de la actora según el cual, al solicitar en el curso de la inspección tributaria el aporte de algunos soportes contables de la actora,



la diligencia se transformó en una inspección contable, que necesariamente requiere de la presencia de un contador, que no estuvo presente en la diligencia, señaló lo siguiente:

Por el hecho de haberse examinado entre otros, documentos de origen contable, tales como el balance general, el estado de resultados de los años 2005 y 2006, así como las declaraciones de renta de esos mismos años, en modo alguno significa que la diligencia se limitó a una inspección contable si se tiene en cuenta que la inspección tributaria es un medio probatorio amplio que permite el recaudo de otros elementos de juicio, incluidos los contables.

Respecto a que esta diligencia fue llevada a cabo por un solo funcionario se precisa que si bien el artículo 779 del Estatuto Tributario señala que el auto que ordene la inspección tributaria deberá señalar los servidores públicos comisionados para practicarla, del texto de la norma no se infiere que para su existencia sea necesario que el acta que la contiene deba estar suscrita por la totalidad de aquellos.

En cuanto al argumento según el cual en el auto que decretó la inspección tributaria no se indicaron las razones por las cuales se decretó la prueba, el a quo precisó que en dicho acto se comisionó a los funcionarios para que: *"...practiquen inspección tributaria a la persona o entidad identificada en el presente auto, con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de los hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y*

*periodos señalados*”, motivación que es suficiente, concreta y pertinente para los propósitos previstos en el artículo 779 del Estatuto Tributario.

## **Desconocimiento del artículo 146 del E.T. – Deducción por deudas manifiestamente perdidas o sin valor.**

Según la actora, la DIAN confundió las deducciones por deudas de difícil cobro (art. 145 E.T.) con las manifiestamente perdidas (art. 146 E.T.) pues consideró que como las acreencias a favor de la sociedad podían ser cobradas a través de un proceso ordinario, no carecían de valor, sino que eran de difícil recaudo.

El Tribunal precisó que la DIAN sustentó la glosa en sede administrativa en el hecho de que las deducciones realizadas no cumplían los requisitos para ser consideradas como de difícil cobro y tampoco manifiestamente perdidas, por cuanto en ambos casos debe tratarse de créditos que hubiesen producido renta en años anteriores. Asimismo, tratándose de deudas sin valor se requiere, específicamente, que no exista forma de cobrarlas.

En el expediente obran facturas descargadas o castigadas por el contribuyente para soportar la deducción solicitada, documentos que corresponden al año gravable 2006, lo que implica que no pudieron ser tenidos en cuenta para computar rentas de esa misma anualidad, pues el impuesto sobre la renta es de período, en consecuencia, si el documento de cobro en este caso se originó en el mismo periodo respecto del cual se

presenta la correspondiente declaración, carecía de entidad para soportar fiscalmente la deducción.

A pesar de que la actora manifestó que contablemente hizo una provisión de \$937.310.845 contra la cual se castigó la suma de \$629.764.410 y la diferencia, esto es, la suma de \$1.149.213.503 contra gastos, no podía solicitar la deducción, por tratarse de una acreencia que no podía computarse en años anteriores, pues las facturas fueron expedidas en el año 2006, esto es, la misma anualidad del ejercicio fiscal declarado.

Además, resulta insuficiente la razón planteada por la demandante para estimar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor, pues el hecho de que carezca de un título ejecutivo, no impide, finalmente, la inexistencia de vías procesales subsidiarias para obtener la recuperación de la misma.

### **Vulneración del artículo 177-2 del Estatuto Tributario.**

La DIAN rechazó la suma de \$534.768.000 por deducción por gastos operacionales (arriendos), teniendo en cuenta que todos los contratos aportados para sustentarla, fueron elaborados el 1º de enero de 2006 y en ellos no se identificó la dirección de los inmuebles. Además, en el RUT únicamente aparecían inscritos seis (6) de los cuarenta y cuatro (44) arrendadores, pese a que esa exigencia, de acuerdo al artículo 177-2 del Estatuto Tributario, es indispensable para la procedencia de la deducción.

El a quo estimó que las pruebas allegadas no son suficientes para el fin pretendido por la actora, por cuanto a pesar de que está acreditada la suscripción de varios contratos de arrendamiento, la DIAN probó la omisión de la inscripción en el RUT, respecto de casi la totalidad de los arrendadores, a los que por pertenecer al régimen simplificado, la actora debió exigir el cumplimiento de dicho requisito.

Además, si bien el artículo 616-2 del Estatuto Tributario y el literal c) del artículo 2º del Decreto 1001 de 1997 exoneraron a los responsables del régimen simplificado de la obligación de facturar, el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 impuso el deber de emitir un documento equivalente a la factura, que debe ser utilizado por los responsables del régimen común, tratándose de la adquisición de bienes o servicios de personas naturales no comerciantes o del régimen simplificado, documento que debe ser expedido por el adquirente y que junto con la inscripción en el RUT se constituyen en requisitos indispensables para la procedencia de la deducción solicitada.

El Tribunal precisó que los contratos de arrendamiento no llevan al convencimiento para soportar la expensa analizada, toda vez que se verificaron inconsistencias respecto de éstos, pues en ninguno aparecen determinados los inmuebles materia de arrendamiento, adicionalmente, todos los contratos fueron suscritos el mismo día (1º de enero de 2006), los soportes de pago tienen la misma fecha (31 de marzo de 2006) y la numeración de las cuentas de cobro es idéntica, pese a tratarse de diferentes contratos.

La DIAN constató una irregularidad en la contabilidad de la actora respecto al soporte de esta deducción, consistente en que los gastos de arrendamiento fueron inicialmente registrados como comisiones y así se presentaron en la respuesta al requerimiento especial; pero posteriormente, el funcionario comisionado en la visita de verificación determinó, según listado aportado por el contribuyente, que aquellos aparecían registrados en la cuenta No. 539530 como “*servicio arriendo y puntos de venta*”.

Así, inicialmente se dijo que el valor de \$534.768.000 correspondía a comisiones, por lo cual fue rechazado como deducción. Luego, en la visita de verificación la actora aportó un libro auxiliar en el cual aparece esa misma cuenta discriminada de manera correcta. Sin embargo, ese yerro no se justificó como un mero error contable mediante el aporte de un mecanismo de valor técnico, como una certificación del contador o del revisor fiscal, en los términos del artículo 132 del Decreto 2649 de 1993.

En esas condiciones, desde el punto de vista contable, tampoco podía ofrecer certidumbre la información contenida en la declaración de renta, tal como lo dispone el artículo 746 del Estatuto Tributario, dado que sobre ese hecho se solicitó una comprobación especial que a la postre implicó la modificación de la liquidación privada.

**Violación del artículo 647 del Estatuto Tributario.**

El Tribunal precisó que contrario a lo alegado por el actor, no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable. Por el contrario, el actor utilizó datos equivocados en la determinación de la base gravable para calcular el impuesto sobre la renta a cargo por el año gravable 2006.

## **Ausencia de correspondencia entre la declaración privada, el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión.**

El Tribunal señaló que al confrontar la motivación expuesta por la DIAN en el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión, no se advierte la alegada falta de correspondencia, pues ambos actos administrativos se refirieron a las razones por las cuales no resultaban acordes a la realidad del contribuyente las deducciones por castigo de cartera, impuestos pagados, gastos operacionales de venta y otras deducciones, explicando en detalle las razones para su no procedencia.

Además, no es cierto que en el requerimiento especial se hubiese invocado como fundamento del rechazo de la deducción por castigo de cartera, lo relativo a que las facturas aportadas carecían de la forma litográfica “factura cambiaria de compraventa”, así como no cumplir con los requisitos de los artículos 773, 774 y 776 del Código de Comercio, pues del cotejo del requerimiento especial y su respuesta, se advierte que ese argumento fue planteado exclusivamente por la actora, no siendo materia de examen por parte de la DIAN para determinar el rechazo de la deducción solicitada, pues,

se insiste, la motivación para el efecto fue la inobservancia de los requisitos previstos en los artículos 145 y 146 del Estatuto Tributario.

## **Desconocimiento del artículo 730 del Estatuto Tributario.**

Según el actor, la liquidación oficial de revisión fue expedida con fundamento en actos de trámite irregulares, según se alegó en el recurso de reconsideración.

El a quo precisó que en el recurso de reconsideración interpuesto por la actora, no se advierte que el contribuyente hubiese propuesto la existencia de alguna irregularidad procedimental, pues, en esencia, toda la argumentación se circunscribió a exponer las razones por las que consideraba procedentes las deducciones rechazadas por la DIAN. Tampoco se observa en la demanda la ocurrencia de falencia procedimental alguna, lo que impide pronunciarse al respecto.

## **1.6 Recurso de apelación**

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

1.6.1 Se debe tener en cuenta que para las investigaciones tributarias que se inicien con base en denuncia de terceros (personal, verbal o anónima), se

debe someter a las ritualidades que establece la Orden marco de Fiscalización Tributaria 0001 del 2 de agosto de 1999, que define el trámite que se debe adoptar en el caso de denuncias presentadas por terceros.

1.6.2 Así, la denuncia del tercero no fue analizada por el Comité de Evaluación de Denuncias, tal como lo exige la orden marco de fiscalización tributaria, en el punto 4.4.3, sino por funcionarios de la DIAN, sobre los cuales no hay certeza de que pertenecen al mencionado comité de evaluación.

1.6.3 El formato de calificación de denuncia y el formato de análisis preliminar no tienen validez, en atención a que no aparecen firmados por los funcionarios responsables del comité de evaluación de denuncias. Tampoco aparece bajo qué parámetros se determinó el porcentaje asignado a la denuncia para iniciar la investigación tributaria.

1.6.4 Se debe tener en cuenta que en los formatos de calificación de denuncia y de análisis preliminar de la denuncia de terceros (folios 13 y 14 c.a.) el supuesto hecho denunciado es la no facturación y celebración de contratos sin los debidos requisitos por parte del contribuyente SAFIMED LIMITADA, situación que implica que el comité de evaluación de denuncias debía autorizar la iniciación de la investigación tributaria dentro del programa de control de cumplimiento por obligaciones formales, y no iniciar una investigación de fondo, con el fin de buscar la corrección de la declaración del contribuyente cuando eso no se denunció.



1.6.5 Según el artículo 779 del Estatuto Tributario, la inspección tributaria se debe practicar por varios funcionarios, sin embargo, la DIAN profirió el auto de inspección No. 02063200700087 del 26 de julio de 2007, comisionó a tres funcionarios pero la visita la practicó uno solo.

En el auto de inspección tributaria no se indicaron los hechos materia de prueba, como tampoco las razones por las cuales se decretaba la prueba, lo que indica que no fue sometida a las ritualidades del caso, lo que genera que sea ilegal y no produzca efecto.

1.6.6 Por otra parte, sin estar autorizado el funcionario de fiscalización, lo que practicó no fue una inspección tributaria, sino una inspección contable, atendiendo a que con ocasión de la visita realizada, inspeccionó los libros de contabilidad, sus auxiliares y sus registros, así como los estados financieros, pruebas que no fueron ordenadas con ocasión de la expedición del auto de inspección tributaria.

1.6.7 Adicionalmente se comisionó a tres funcionarios para practicar una visita de verificación a la sociedad actora sin indicar el objeto de la diligencia, y para desarrollarla se otorgó un plazo de cinco días.

Dicho acto administrativo fue notificado personalmente a la actora el 16 de septiembre de 2008 (folio 263).

Según acta de visita de verificación tributaria que obra en el folio 647 del cuaderno de antecedentes, la visita se practicó por un solo funcionario, quien la inició el 22 de septiembre de 2008 y la terminó el 25 de septiembre de 2008, excediendo de esta forma al término de comisión otorgado.

1.6.8 En cuanto al argumento expuesto por el a quo, según el cual la actora confunde las deudas de dudoso o difícil cobro del artículo 145 del Estatuto Tributario, con las deudas manifiestamente perdidas del artículo 146 ib, señaló que basta que la sociedad haya descargado las deudas durante el año gravable, que se demuestre la realidad de la deuda, que se justifique su descargo y que se demuestre que las mismas se originaron en operaciones productoras de renta para acceder a la deducción solicitada. No puede la DIAN argumentar que si las facturas no son cobrables por el proceso ejecutivo, se pueda por el proceso ordinario, ya que el cobro de una obligación sin título ejecutivo es incierto y condenado a fracasar.

Por otra parte, se demostró que a 31 de diciembre de 2006, existía una provisión para deudas de difícil recaudo por \$937.310.845, contra la que se castigó la suma de \$629.764.410 y la diferencia, esto es, \$1.149.213.503 contra gastos, lo que está en concordancia con lo dispuesto en el artículo 146 del Estatuto Tributario.

1.6.9 Señaló que mientras no se reglamenten las obligaciones impuestas a los responsables del régimen simplificado por la Ley 863 de 2003, la demostración de costos, deducciones e impuestos descontables

relacionados con transacciones realizadas con responsables del régimen simplificado, se regían por las siguientes reglas:

- Cuando un responsable del régimen simplificado le vende un bien o servicio a un responsable del régimen común, le corresponde a este último elaborar el documento equivalente a la factura, mencionado en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003.
- Cuando la operación se realiza entre no responsables del IVA, no obligados a facturar o a expedir documento equivalente, o entre un no responsable del impuesto sobre las ventas no obligado a facturar y un responsable del régimen simplificado, caso en el cual no hay lugar a practicar retención del impuesto. El comprador para efectos de soportar sus costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, deberá elaborar el documento equivalente que describe el artículo 3º del Decreto 3050 de 1997.

La aceptación de los costos, deducciones e impuestos descontable en estos eventos, estará supeditada a la exhibición del documento antes señalado según el caso, con los requisitos exigidos, máxime cuando el documento es elaborado por el mismo contribuyente.

Así, si el documento elaborado por el comprador cumple con los requisitos formales establecidos en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 o en el Decreto 3050 de 1997, pero si el vendedor no está inscrito en el régimen simplificado, no puede la DIAN desconocer los costos, deducciones o impuestos descontables por este solo hecho, en razón a que esta

circunstancia no está contemplada en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario como causal de rechazo.

1.6.10 En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta, adujo que la DIAN desconoció la jurisprudencia del Consejo de Estado que señala que para el efecto se debe probar la inexistencia, falsedad o la simulación en que incurrió el contribuyente, lo que no se verificó en el presente caso, por cuanto las pruebas allegadas carecen de validez por violación al debido proceso.

Así, la sanción por inexactitud de que trata el artículo 647 del Estatuto Tributario procede cuando se prueba la inclusión de costos y gastos inexistentes y eso no fue probado por cuanto las diligencias contenidas en el acta de inspección tributaria y en el acta de verificación de hechos, son ilegales y genera que la liquidación oficial de revisión sea nula.

## **1.7 Alegatos de conclusión en segunda instancia**

**La demandada** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

**El demandante** no intervino en esta etapa procesal.

## **1.8 Concepto del Ministerio Público**

**El Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada. Los fundamentos de su concepto se resumen así:

En lo relativo al argumento de que la DIAN debió establecer una controversia probatoria acerca de la denuncia de terceros, mencionada por la administración para adelantar la investigación tributaria, y que esa denuncia y la decisión de investigar no cumplieron con las indicaciones de la orden marco de la DIAN, señala que el Consejo de Estado ha precisado que la administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes, por cuanto la facultad de fiscalización es discrecional y legalmente le está permitido seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados, y definir los tributos y periodos que serán materia de revisión.

Si la DIAN considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo, y es con la constatación de la infracción tributaria, realizada con base en los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario, con lo que se da inicio y se sustenta el procedimiento administrativo a que haya lugar, si el caso es de aforo, revisión o corrección, razón por la que carece de sustento tal inconformidad.

La inspección tributaria se desarrolló de conformidad con lo indicado en las normas que la autorizan y definen su finalidad<sup>1</sup>, en armonía con las que otorgan amplias facultades de fiscalización a la administración<sup>2</sup>. Las pruebas obtenidas no incurren en ilegalidad como lo reclama el apelante, razón por la que carece de sustento legal la inconformidad planteada.

En cuanto a la alegada procedencia de la deducción por deudas se observa que el artículo 146 del Estatuto Tributario autoriza la deducción para los contribuyentes que lleven contabilidad por causación, de las deudas manifiestamente perdidas o sin valor, que se hayan descargado durante el año gravable, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se originó en operaciones productoras de renta.

No es cierto que el reglamento (Decreto 187 de 1975) no sea aplicable a la deducción prevista en el artículo 146 como lo afirma la apelante, puesto que es evidente que específicamente reglamentó lo relacionado con las deudas manifiestamente perdidas o sin valor (arts. 79 y 80) en forma independiente de aquellas de dudoso o difícil recaudo (arts. 72 y 73).

Tampoco es suficiente con descargar la deuda, demostrar este hecho y el origen en la actividad productora de renta solamente, como lo señala en el recurso, puesto que era necesario cumplir los demás requisitos, entre ellos el relacionado con su cómputo relacionado con la renta de años anteriores, que precisamente no encontró la administración al determinar que se trataba de

---

<sup>1</sup> Artículos 743 y 779 del Estatuto Tributario.

<sup>2</sup> Artículos 536 y 684 del Estatuto Tributario

facturas que habían generado ingresos en el mismo año en que se solicitaba la deducción, aspecto que no desvirtuó la actora en la apelación, razón por la que carece de sustento su inconformidad.

En cuanto a la alegada procedencia de la deducción por arriendos, precisó que la DIAN no encontró prueba de la existencia de los establecimientos de comercio objeto de pago de arriendo, y que no se cumplían los requisitos de las deducciones, ni la mayoría de arrendadores estaban inscritos en el RUT acorde con al artículo 177-2 del Estatuto Tributario y por ello desconoció la suma de \$534.768.000.

El Ministerio Público advierte que la actora no probó la existencia de los establecimientos por los cuales pagaba el arriendo que pretendía deducir como gasto.

En el recurso de apelación la actora se limitó a insistir en que era suficiente el documento equivalente que elaborara sobre esos pagos, consistente en las cuentas de cobro, las cuales, en todo caso, no contienen ninguna identificación de tales inmuebles, lo cual es suficiente para mantener la glosa.

En cuanto a la sanción por inexactitud impuesta precisó que la DIAN impuso dicha sanción porque la contribuyente utilizó datos o factores equivocados, hecho que es sancionado por el artículo 647 del Estatuto Tributario. No le correspondía a la administración comprobar la falsedad o inexistencia de los

mismos como lo reclama la apelante, motivo por el que carece de sustento su inconformidad.

## **CONSIDERACIONES**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 31 de agosto de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó las pretensiones de la demanda.

### **1. Problema jurídico**

La Sala analizará lo siguiente: i) de la validez de la denuncia de terceros para efectos de iniciar la investigación tributaria; ii) la legalidad de la inspección tributaria practicada y del acta de verificación; iii) sobre la procedencia de la deducción por deudas de difícil cobro; v) sobre las procedencia de las deducciones por arriendos; vi) sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta.

### **2. De la validez de la denuncia de terceros para efectos de iniciar la investigación tributaria**

2.1 Según el apelante, las investigaciones tributarias que se inicien con base en denuncia de terceros (personal, verbal o anónima), se deben someter a



las ritualidades que establece la Orden marco de Fiscalización Tributaria 0001 del 2 de agosto de 1999. Además, el comité de evaluación de denuncias debía autorizar la iniciación de la investigación tributaria dentro del programa de control de cumplimiento por obligaciones formales, y no iniciar una investigación de fondo.

2.2 Observa la Sala que la denuncia de un tercero contra la actora no fue el motivo que determinó la expedición de los actos acusados, puesto que si bien constituye una forma de poner en conocimiento de la Administración determinados hechos, estos se hallan sometidos a la correspondiente verificación oficial, dado que la simple información de una supuesta infracción no prueba *per se* el posible incumplimiento de una obligación tributaria<sup>3</sup>.

2.3 Además, con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario<sup>4</sup>, la Administración puede adelantar las investigaciones que estime convenientes para el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. En ese orden de ideas, la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en

---

<sup>3</sup> Sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17795 C.P. William Giraldo Giraldo

<sup>4</sup> **ARTÍCULO 684. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN E INVESTIGACIÓN.** La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales.

Para tal efecto podrá:

- a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.
- b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.[...]"

que permite seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión<sup>5</sup>.

2.4 En ese sentido, si la Administración considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo y es la constatación de la posible infracción tributaria la que da inicio al procedimiento administrativo a que haya lugar, dependiendo si el caso es de aforo, revisión o corrección de declaraciones o de imposición de sanciones.

Así pues, la denuncia como tal no da inicio a la actuación administrativa, pues la Administración debe verificar su veracidad, esto es, si existe fundamento para investigar al contribuyente.

2.5 Por lo mismo, la autoridad tributaria no está obligada a dar a conocer la denuncia al contribuyente para poder fiscalizarlo. Ello no se opone al debido proceso, pues **la verificación de los hechos que se denuncian** se debe basar en pruebas que el contribuyente debe conocer y controvertir.

Además, debe tenerse en cuenta que la Administración puede adelantar las investigaciones que estime **convenientes**, por cuanto la facultad de fiscalización es de carácter discrecional, en la medida en que permite

---

<sup>5</sup> Ver sentencia de 24 de mayo de 2012, exp 17795

seleccionar los presuntos infractores tributarios que serán investigados, y definir los tributos y períodos que serán materia de revisión.

En ese sentido, si la DIAN considera que la información y pruebas suministradas por terceros deben ser verificadas, cuenta con la facultad legal para hacerlo, acudiendo a los medios de prueba señalados en el Estatuto Tributario<sup>6</sup>.

2.6 En el presente caso, la inspección tributaria constituye la fuente de la verdadera causa de la modificación del impuesto, tal y como se verifica en los actos acusados, en los que se tiene como prueba la obtenida en esta diligencia, junto con el acta de verificación, y en ningún caso se toma como fundamento alguna prueba allegada con ocasión de la denuncia, la que no limita las competencias de fiscalización. No prospera el cargo.

### **3. De la legalidad de la inspección tributaria y del acta de verificación.**

3.1 Según el apelante, la inspección tributaria practicada no es válida, por cuanto se comisionó para el efecto a tres funcionarios y solo fue practicada por uno, no se indicó en el acta los hechos materia de prueba y el funcionario encargado no estaba autorizado para practicar la inspección contable.

---

<sup>6</sup> Estatuto Tributario. Artículo 742. La determinación de tributos y la imposición de sanciones deben fundarse en los hechos que aparezcan demostrados en el respectivo expediente, por los medios de pruebas señalados en las leyes tributarias o en el Código de Procedimiento Civil, en cuanto éstos sean compatibles con aquéllos.

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

3.2 La inspección tributaria está definida en el artículo 779 del E.T. como el medio de prueba por el que la administración verifica la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones formales; además, establece la existencia de hechos gravables.

Prevé, además, que en la práctica de la prueba la administración constata, de manera directa, los hechos que interesan en determinado proceso, verifica su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar.

Y que, en desarrollo de esta prueba, la administración puede decretar todos los demás medios probatorios legalmente autorizados, previa la observancia de las ritualidades que les sean propias.

3.3 La norma dispone que debe decretarse la inspección tributaria mediante auto en el que se indiquen los hechos materia de la prueba y los funcionarios

comisionados para adelantarla; que la providencia que la ordena debe notificarse al interesado por correo o personalmente.

3.4 El artículo preceptúa que la inspección tributaria se inicia una vez notificado el auto que la ordena; que de la diligencia debe levantarse un acta en la que se incluyan todos los hechos y pruebas examinados y los resultados obtenidos y la fecha de cierre de la investigación y que debe ser suscrita por los funcionarios que adelantaron la diligencia.

Finalmente, el artículo prevé que en los eventos en que de la inspección tributaria practicada se derive una actuación administrativa, el acta respectiva hará parte de ésta.

3.5 El en caso sub examine, se observa que el 26 de julio de 2007, la División de Fiscalización Tributaria decretó la inspección tributaria, por medio del Auto 020632007000087<sup>7</sup>, *“con el fin de verificar la exactitud de las declaraciones, establecer la existencia de hechos gravados o no, y verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, correspondientes al impuesto y período arriba señalados [2006]”*.

3.6 En el acta de Inspección Tributaria del 28 de septiembre de 2007<sup>8</sup>, se anotó lo siguiente: *“Presente en el domicilio fiscal del contribuyente, el funcionario comisionado fue atendido por el señor ANTONIO BOLAÑO, identificado con C.C. 7.959.551 y T.P. 93110-T, en calidad de Contador de la*

---

<sup>7</sup> Folio 535 del cuaderno de antecedentes.

<sup>8</sup> Folio 621 del cuaderno de antecedentes

*sociedad SAFIMED LIMITADA, quien colocó a su disposición los Libros Oficiales, Auxiliares y Documentos Soportes de las transacciones efectuadas, correspondientes al año gravable 2006, obteniéndose la siguiente información...”*

3.7 Esta Corporación<sup>9</sup> ha señalado que en la inspección tributaria es posible que la Administración también examine los libros de contabilidad lo cual no convierte la diligencia en una inspección contable, cuyo propósito es más especializado y la cual sí requiere de un contador público como lo prevé el artículo 271 de la Ley 223 de 1995.

3.8 Así las cosas, aunque para cumplir el objeto de la inspección tributaria sea menester examinar los libros de contabilidad y comprobantes, basta con que el funcionario sea idóneo en la materia de impuestos. Además, en el caso concreto la inspección adelantada suspendió los términos para proferir el requerimiento especial, característica propia de la inspección tributaria y no de la contable, de conformidad con el artículo 706 del E. T.

3.9 Con la inspección tributaria, a partir de los documentos que para ese momento tenía en su poder, la DIAN constató, de manera directa, los hechos que interesaban al proceso, y verificó su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, razón por la que, contrario a lo afirmado por la apelante, se precisaron debidamente los hechos materia de prueba. Este actuar, a juicio de la Sala, era válido, pues, se reitera, la Administración podía decretar los medios de prueba autorizados y

---

<sup>9</sup> Sentencias del 27 de octubre de 2005, exp. 14625 C.P. María Inés Ortiz Barbosa; del 23 de noviembre de 2005, exp. 14631 C.P. María Inés Ortiz Barbosa y del 27 de abril de 2001, exp. 11639, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié., entre otras.

necesarios para establecer la realidad de los hechos materia de investigación, como ocurrió en este caso.

Por otra parte, se observa que, según lo acepta la actora, el auto de verificación o cruce No. 02064200800009 del 12 de septiembre de 2008 se notificó en debida forma el 16 de septiembre de 2008<sup>10</sup>.

3.10 Es claro que la Administración con fundamento en el artículo 684 del Estatuto Tributario dispone de amplias facultades para adelantar visitas, investigaciones, verificaciones o constataciones, cruces de información, requerimientos ordinarios y examen parcial o general de la contabilidad y sus soportes, tanto del contribuyente como de terceros.

3.11 Si bien en el auto de verificación o cruce No. 020642008000009<sup>11</sup> notificado el 16 de septiembre de 2008 se comisionó a tres funcionarios para realizar la visita de verificación de la información soporte de la declaración de renta presentada por la sociedad actora por el año gravable 2006 y el acta del 25 de septiembre de 2008 se suscribió por uno solo de ellos, dicha circunstancia no invalida el acto por cuanto este se encuentra debidamente sustentado y firmado por el funcionario autorizado para el efecto.

3.12 El objeto de la diligencia fue debidamente descrito en el mismo acto, toda vez que se precisó que consiste en verificar la información correspondiente a la declaración de renta presentada por la actora por el año gravable 2006.

---

<sup>10</sup> Folio 2 c.p.

<sup>11</sup> Folio 911 c.a. 6.

3.13 En cuanto al argumento de la demandante según el cual el acta de visita se profirió por fuera del término de comisión otorgado, observa la Sala que el citado auto de verificación fue notificado el 16 de septiembre de 2008. Para el efecto se informó que los funcionarios comisionados deberán adelantar dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes la diligencia en el establecimiento de comercio de la actora, plazo que está dado para el inicio de la diligencia mas no para el acta de cierre.

3.14 Toda vez que en el acta de visita de verificación se dejó constancia de que la funcionaria comisionada inició la diligencia el 22 de septiembre de 2008<sup>12</sup>, se observa que se inició en el plazo descrito en el auto de verificación.

Además, en el acta de verificación consta que el funcionario de la DIAN solicitó los libros oficiales de 2006 y que se revisaron los soportes correspondientes<sup>13</sup>.

Así, la Administración recaudó pruebas con fundamento en las facultades de fiscalización legalmente otorgadas. No prospera el cargo

#### **4. Sobre la procedencia de la deducción por deudas de difícil cobro**

4.1 La DIAN, en la liquidación oficial de revisión demandada, analizó las facturas descargadas y concluyó que no procede la deducción solicitada

---

<sup>12</sup> Folio 413 c.a.

<sup>13</sup> Folios 413 y siguientes, c.a. No. 3



sobre \$1.478.279.253, por las siguientes razones: “... el contribuyente incumplió los parámetros legales para acceder a la deducción por castigo de cartera por deudas manifiestamente perdidas o sin valor [art. 146 del E.T.] por corresponder a facturas de venta que generaron el ingreso en el mismo año gravable de su solicitud de deducción, contraviniendo el numeral 2) [artículo 80 del Decreto 187 de 1975] cuyo requisito es que hayan sido tomadas en cuenta en el cómputo de la renta de periodos anteriores, de igual manera a 31 de diciembre del año gravable 2006 no existían razones para tenerlas como deudas manifiestamente perdidas y sin valor, tan es así que solo hasta el año 2007 se iniciaron las diligencias necesarias tendientes a obtener el recaudo de estas facturas”.

4.2 El Tribunal estimó que el rechazo se debe mantener por cuanto en el expediente obran facturas descargadas o castigadas por el contribuyente para soportar la deducción solicitada, documentos que corresponden al año gravable 2006, lo que implica que no pudieron ser tenidos en cuenta para computar rentas de esa misma anualidad, pues el impuesto sobre la renta es de período, en consecuencia, si el documento de cobro en este caso se originó en el mismo periodo respecto del cual se presenta la correspondiente declaración, carecía de entidad para soportar fiscalmente la deducción.

4.3 El apelante alegó que para la procedencia de la deducción establecida en el artículo 146 del Estatuto Tributario, basta que la sociedad haya descargado las deudas durante el año gravable, que se demuestre la realidad de la deuda, que se justifique su descargo y que se demuestre que las mismas se originaron en operaciones productoras de renta para acceder a la deducción solicitada.

4.4 Observa la Sala que de conformidad con el artículo 146 del E.T, son deducibles, para los contribuyentes que lleven contabilidad por el sistema de causación, las deudas manifiestamente perdidas o sin valor que se hayan descargado durante el período, siempre que se demuestre la realidad de la deuda, se justifique su descargo y se pruebe que se ha originado en operaciones productoras de renta.

4.5 Por su parte, los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 señalan que:

**“Artículo 79.** Se entiende por deudas manifiestamente perdidas o sin valor aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores y de los fiadores, por falta de garantías reales o de cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

**Artículo 80.** Para que proceda esta deducción es necesario:

1. Que la respectiva obligación se haya contraído con justa causa y a título oneroso.
2. Que se haya tomado en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido rentas declaradas en tales años.
3. Que se haya descargado en el año o período gravable de que se trata, mediante abono a la cuenta incobrable y cargo directo a pérdidas y ganancias.
4. Que la obligación exista en el momento de descargo.
5. Que existan razones para considerar la deuda manifiestamente perdida o sin valor.”

4.6 De acuerdo con la normativa citada, la Sala ha considerado que la deducción de las deudas que fiscalmente se consideran como perdidas o incobrables está sujeta a la verificación de las siguientes condiciones<sup>14</sup>:

Según el artículo 146 del E.T.:

---

<sup>14</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., 13 de diciembre de 2011. Número de radicación: 25000232700020030045501 Número interno: 16692. Demandante: MAKRO DE COLOMBIA S.A Demandado: DIAN.

1. Que el contribuyente lleve contabilidad por el sistema de causación. Cuando no esté obligado a llevar contabilidad, debe conservar soportes documentales de la deuda.
2. Que la obligación se haya descargado durante el año o período gravable, es decir que contablemente se hayan afectado las cuentas correspondientes del activo y del estado de resultados que reflejen el castigo de la cartera.
3. Que se demuestre la realidad de la deuda, esto es, la comprobación de los elementos estructurales de la obligación: deudor, acreedor, cuantía y el vínculo casual generador de la deuda.
4. Que se justifique su descargo.
5. Que se demuestre que la deuda se originó en una actividad productora de renta.

Y, de acuerdo con los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975, que complementan el alcance del artículo 146:

1. Que la deuda haya sido contraída con justa causa, a título oneroso y que exista al momento de su descargo.
2. Que se haya tenido en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido renta en esos años.
3. Y, finalmente, que existan razones para considerar la deuda como manifiestamente perdida o sin valor, orientadas por un criterio comercial.

4.7 Cuando la norma se refiere a deudas manifiestamente perdidas o sin valor, el artículo 79 del Decreto 187 de 1975 las define como aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo por insolvencia de los deudores o fiadores, por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas, de acuerdo con una sana práctica comercial.

4.8 Según el reglamento “las deudas manifiestamente perdidas o sin valor” son aquellas cuyo cobro no es posible hacer efectivo **por insolvencia** de los deudores y de los fiadores, **por falta de garantías reales o por cualquier otra causa que permita considerarlas como actualmente perdidas**, de acuerdo con una sana práctica comercial. Y, establece como requisitos para la procedencia de esta deducción que el contribuyente acredite: i) que la obligación fue contraída con justa causa y a título oneroso, ii) **que la tuvo en cuenta al determinar la renta en periodos anteriores**, iii) que la descargó en el periodo y cuáles fueron las cuentas afectadas, iv) que existía al momento de descargarla y v) las razones que justifican que se trata de deuda manifiestamente perdida o sin valor.

4.9 La Administración rechazó la deducción propuesta por castigo de cartera por \$1.476.894.938, partida conformada por las siguientes obligaciones:<sup>15</sup>

E.S.E. CARI ALTA COMPLEJIDAD

---

<sup>15</sup> Folios 41 y 42 c.p.

<b>FACTURA No</b>	<b>FECHA FACTURA</b>	<b>VALOR</b>
1807	05/06/2006	\$59.313.679
1857	04/07/2006	37.303.172
1858	04/07/2006	48.068.203
1877	08/07/2006	75.218.656
1878	08/07/2006	91.325.070
1879	08/07/2006	91.638.869
1897	25/07/2006	99.831.120
1898	25/07/2006	104.737.740
1923	11/08/2006	135.730.836
1937	22/08/2006	82.001.647
<b>TOTAL FACTURAS</b>		<b>\$825.168.992</b>

HOSPITAL REGIONAL DE SINCELEJO:

<b>FACTURA No</b>	<b>FECHA FACTURA</b>	<b>VALOR</b>
1530	29/11/2005	\$59.018.612
1575	26/12/2005	64.776.880
1590	03/01/2006	53.068.022
1591	10/01/2006	51.379.228
1660	02/02/2006	59.366.447



1667	07/02/2006	59.388.130
1668	13/02/2006	59.690.045
1710	27/03/2006	50.045.305
1727	08/04/2006	19.991.545
1756	02/05/2006	24.536.522
1757	02/05/2006	39.882.768
<b>TOTAL FACTURAS</b>		<b>\$541.143.504</b>

PIC & UCI LTDA:

<b>FACTURA No</b>	<b>FECHA FACTURA</b>	<b>VALOR</b>
1882	05/07/2006	\$35.202.068
1789	17/05/2006	5.604.621
1934	16/08/2006	51.067.348
1785	10/05/2006	13.726.400
1846	05/06/2006	6.816.320
<b>TOTAL FACTURAS</b>		<b>\$112.416.757</b>

TOTAL GENERAL \$1.478.729.253

4.10 Contrario a lo afirmado por la apelante, para la procedencia de la deducción establecida en el artículo 146 del Estatuto Tributario, se deben cumplir la totalidad de los requisitos contenidos en el artículo 146 ib y en los artículos 79 y 80 del Decreto 187 de 1975 entre los que se exige que se haya tenido en cuenta al computar la renta declarada en años anteriores o que se trate de créditos que hayan producido renta en esos años.

4.11 Según se observa, las facturas rechazadas dan cuenta de ingresos generados en el mismo año en que se solicita la deducción, circunstancia que no desvirtuó la actora, razón por la que no es procedente la deducción solicitada.

4.12 En cuanto a las facturas 1530 del 29 de noviembre de 2005 por \$59.018.612 y 1575 del 26 de diciembre de 2005 por \$64.776.880, si bien se trata de una vigencia fiscal anterior a la investigada, se debe tener en cuenta que no obra prueba dentro del expediente que demuestre las gestiones tendientes a la recuperación de dicha cartera.

4.13 El actor se limitó a alegar que basta que la sociedad demuestre que descargó las deudas durante el año gravable, la realidad de la deuda, que se justifique su descargo y se pruebe que las mismas se originaron en operaciones productoras de renta.

4.14 Revisados los antecedentes administrativos se verifica que la factura No 1575 del 26 de diciembre de 2005 por \$64.776.880 no obra en el expediente y la No. 1530 del 29 de noviembre de 2005 por \$59.018.612, en la que figura como cliente el Hospital Regional II Nivel de Sincelejo se encuentra en los folios 893 a 899 del cuaderno de antecedentes.

4.15 En el folio 562 obra un informe de la asesora jurídica de Safimed en la que se refiere a la cartera vencida año 2005-2006 e indica que *“ha sido imposible el recaudo por concepto de facturación de esos años por cuanto muchas de las facturas no cumplen con los requisitos del artículo 764 del código de comercio lo cual no la hace actualmente exigible, perdiendo su calidad de título valor y haciendo imposible su cobro por medio jurídico. Otras no aparecen recibidas y aceptadas (art. 773 del C.C.) por el cliente y habría que demostrar su existencia y validez lo que requiere de mucho tiempo y dedicación ...”*, y anexa la relación de facturas, señalando el requisito que se echa de menos.

Sin embargo en esa relación no se cita la factura No 1575 del 26 de diciembre de 2005, se menciona una factura No. 1530 sin indicar la fecha y el valor no corresponde al que se determinó en los actos demandados.

4.16 En el folio 628 obra otro informe de cartera del 13 de noviembre de 2007 presentado a la DIAN- División de Fiscalización Tributaria en el que respecto a la deuda del Hospital Regional de Sincelejo- Sucre, señala que *“posee una*



*cartera morosa que asciende a la suma de \$977.623.613. Se inició un proceso ejecutivo con medidas previas, el Juzgado 2 Civil del Circuito de Sincelejo libró mandamiento de pago, el ejecutado presentó un recurso de reposición alegando falta de jurisdicción y un escrito de excepción de fondo alegando inexistencia de la obligación, fundamentándose en el mismo recurso de que las facturas no cumplen los requisitos del art. 621 y 774 del C de Co. Estamos a la espera de que el juez se pronuncie al respecto. De prosperar estos recursos, se solicitará el reconocimiento de la obligación por parte del hospital por medio de una conciliación extrajudicial y si esta no se obtiene por no existir ánimo conciliatorio por parte del ejecutado, no queda otro remedio que iniciar un proceso ordinario como lo explique al principio. Por otra parte existe un monto que quedó por fuera del contrato por valor de \$330.338.072 sin disponibilidad presupuestal, pero fue solicitada a la Procuraduría delegada ante el Tribunal Administrativo de Sucre y estamos a la espera de su aprobación, para obtener el título ejecutivo idóneo para iniciar el proceso ejecutivo simple.”*

Según se observa en el folio 831 del cuaderno de antecedentes 6, la apoderada de la actora presentó ante el Juzgado 2º Civil del Circuito de Sincelejo demanda ejecutiva de mayor cuantía por \$977.623.613, en contra del Hospital Regional II Nivel de Sincelejo, pero por facturas adeudadas entre enero de 2007 y junio de 2007 según relación visible en el folio 832.

4.17 Esta Sala ha dicho<sup>16</sup> que para poder solicitar la deducción de la cartera perdida o sin valor, por ser imposible su recuperación, debe demostrarse no

---

<sup>16</sup> Sentencia del 12 de mayo de 2010, radicado No. 16448, C. P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en las sentencias del 13 de diciembre de 2011, radicado No. 16692, C. P. Dr.

sólo la existencia de la cartera y los requisitos generales, sino, además, la realización de diligencias orientadas a su recuperación y la existencia de razones para considerarla como perdida, diligencias que esta Sala echa de menos, como quedó demostrado líneas atrás.

No prospera el cargo.

## **5. Sobre la procedencia de la deducción por gastos operacionales (arriendos).**

5.1 La DIAN rechazó la suma de \$534.768.000 por deducción por gastos operacionales (arriendos), teniendo en cuenta que todos los contratos aportados para sustentarla, fueron elaborados el 1º de enero de 2006 y en ellos no se identificó la dirección de los inmuebles. Además, en el RUT únicamente aparecían inscritos seis (6) de los cuarenta y cuatro (44) arrendadores, pese a que esa exigencia, de acuerdo al artículo 177-2 del Estatuto Tributario, es indispensable para la procedencia de la deducción.

5.2 El Tribunal sobre el particular precisó lo siguiente: *“... los contratos de arrendamiento obrantes en los antecedentes administrativos, no llevan al convencimiento fehaciente para soportar la expensa analizada, toda vez que, como lo indicó la DIAN, se verificaron inconsistencias respecto de éstos, pues en ninguno aparecen determinados, o al menos descritos, los*

*inmuebles materia de arrendamiento, omisión de un requisito de la esencia (objeto) en la formación de cualquier tipo de contrato (art. 1501 C.C.), máxime en tratándose de esa clase de convenios. Adicionalmente, se advierte que todos fueron suscritos el mismo día (1º de enero de 2006), los soportes de pago tienen la misma fecha (31 de marzo de 2006) y la numeración de las cuentas de cobro es idéntica, pese a tratarse de diferentes contratos”.<sup>17</sup>*

5.3 Adicionalmente afirmó que: “...la DIAN constató una irregularidad en la contabilidad de la actora respecto al soporte de esta deducción, consistente en que los gastos de arrendamiento fueron inicialmente registrados como comisiones y así se presentaron en la respuesta al requerimiento especial; empero, posteriormente, el funcionario comisionado en la visita de verificación determinó, según listado aportado por el contribuyente, que aquellos aparecían registrados en la cuenta No. 539530 como ‘servicio arriendo y puntos de venta’. Es decir, inicialmente se dijo que el valor de \$534.768.000, correspondía a comisiones, por lo cual fue rechazado como deducción. Luego, en la visita de verificación la actora aportó un libro auxiliar en el cual aparece esa misma cuenta discriminada de manera correcta. Sin embargo, ese yerro no se justificó como un mero error contable mediante el aporte de un mecanismo de valor técnico, tales como una certificación del contador o del revisor fiscal, en los términos del artículo 132 del Decreto 2649 de 1993. En esas condiciones, desde el punto de vista contable, tampoco podía ofrecer certidumbre la información contenida en el denuncia rentístico, tal como lo presume el artículo 746 del E.T., dado que

---

<sup>17</sup> Folio 77 c.p.

*sobre ese hecho se solicitó una comprobación especial que a la postre implicó la modificación de la liquidación privada”*

5.4 El apelante, sin allegar ningún medio de prueba, insiste en que si el documento elaborado por el comprador cumple con los requisitos formales establecidos en el artículo 3º del Decreto 522 de 2003 o en el Decreto 3050 de 1997, pero el vendedor no está inscrito en el régimen simplificado, no puede la DIAN desconocer los costos, deducciones o impuestos descontables por este solo hecho, en razón a que esta circunstancia no está contemplada en el artículo 177-2 del Estatuto Tributario como causal de rechazo.

5.5 Observa la Sala que el rechazo se basó en inconsistencias relativas a la realidad de la operación, tales como que los contratos de arrendamiento allegados no demuestran lo que la actora pretende probar, toda vez que no describen los inmuebles, todos fueron suscritos el 1º de enero de 2006, tienen la misma numeración y los soportes de pago tienen la misma fecha (31 de marzo de 2006)<sup>18</sup>.

5.6 Adicionalmente, los pagos efectuados a terceros por concepto de servicios de aseo por \$36.387.936 rechazados en la liquidación oficial de revisión, corresponden a esos establecimientos de comercio sobre los que se discutió la realidad de la operación.

5.7 El actor no puede pretender que tales falencias se suplan con aspectos relativos a la elaboración del documento fuente y al registro del vendedor en

---

<sup>18</sup> Cuaderno No 2 de antecedentes

el régimen simplificado, se debe tener en cuenta que no desvirtuó la inexistencia de los establecimientos de comercio por los que pagaba el arriendo y aseo que pretendía deducir como gasto.

5.8 Conforme al artículo 746 del Estatuto Tributario: “*se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas, o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley lo exija*”, la liquidación privada de la demandante estuvo amparada por dicha presunción de veracidad hasta el momento en que la Administración le solicitó comprobación especial respecto a las deducciones declaradas, momento en el cual la carga de la prueba pasó a ser del contribuyente.

5.9 En consecuencia, el actor no desvirtuó mediante los medios de prueba pertinentes la legalidad de los actos acusados. No prospera el cargo

## **6. Sobre la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta**

6.1 Según el apelante, no procede la sanción por inexactitud por cuanto para el efecto se debe probar la inexistencia, falsedad o la simulación en que incurrió el contribuyente, lo que no se verificó en el presente caso, por cuanto las pruebas allegadas carecen de validez por violación al debido proceso.

6.2 Observa la Sala que el artículo 647 del Estatuto Tributario prevé que constituye inexactitud sancionable la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones

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

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

6.4 En el caso bajo análisis no existen errores de apreciación o diferencias de criterio relativos a la interpretación del derecho aplicable; por el contrario, la demandante utilizó datos equivocados en la determinación de la base gravable para calcular el impuesto sobre la renta por el año gravable 2006, razón por la cual procede la sanción por inexactitud impuesta. No prospera el cargo.

6.5 Por los argumentos expuestos, la Sala confirmará la sentencia de primera instancia.

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

## **F A L L A**

**1.- Se CONFIRMA** la sentencia apelada.

**3.- DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Presidente



**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**